

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

Ефективна ЕКОНОМІКА

Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет



№ 11, 2014 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 658.562

Л. Г. Медвідь,
к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку, Львівська комерційна академія, м. Львів
Д. О. Хариневич-Яворська,
здобувач кафедри бухгалтерського обліку, Львівська комерційна академія, м. Львів

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ У КОНКУРЕНТНОМУ СЕРЕДОВИЩІ

L. Medvid,
PhD (Econ.), Docent, assistant professor of accounting, Lviv Academy of Commerce, Lviv
D. Kharynovych-Yavorska,
Researcher of the Department of Accounting, Lviv Academy of Commerce, Lviv

ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF INTERNAL CONTROL OF TRADE ENTERPRISES IN A COMPETITIVE ENVIRONMENT

У статті пояснено необхідність проведення внутрішнього контролю, як однієї із важливіших функцій управління. Його проведення повинно базуватись на основі запропонованої концепції, нормативних документах та запропонованих етапів із використанням «просунутого бюджетування». В подальшому це дозволить ефективніше використовувати ресурси та активи, які можна проконтролювати за допомогою план/факт-аналізу ключових показників розвитку (KPI) торговельного підприємства.

The article explained the need for internal control as one of the most important management functions. His conduct should be based on the basis of the proposed concepts, regulations and proposed stages, using «advanced budgeting». In the future, this will allow more efficient use of resources and assets that can be controlled by means of a plan/actual analysis of key performance indicators (KPIs) commercial enterprise.

Ключові слова: *концепція внутрішнього контролю, торговельні підприємства, служба внутрішнього контролю, «просунуте бюджетування», конкурентні переваги, центри відповідальності.*

Key words: *concept of internal control, commercial enterprises, the internal control, «advanced budgeting», competitive advantage, responsibility centers.*

Постановка проблеми. Проблеми, які виникають перед власниками та менеджерами торговельних підприємств актуалізують необхідність впровадження контролю для досягнення динамічних конкурентних переваг. Перед контролем, як складової системи управління постає завдання виявити та усунути відхилення від запланованих показників та чинників, які перешкоджають ефективній діяльності підприємства. Для успішного розвитку контролю необхідно усвідомити якісні зміни в сфері управління торговельним підприємством з врахуванням організації, науково-теоретичної і методологічної бази якісних перетворень. Основою таких змін повинен стати комплексний, системний підхід на базі єдиного інформаційного та методологічного забезпечення внутрішнього контролю. Адже він виступає засобом зворотного зв'язку між об'єктами та системою управління, інформуючи про дійсне положення та фактичне виконання управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вивченню проблематики впровадження внутрішнього контролю у діяльності підприємства присвятили такі автори, як: М.Т. Білуха, С.В. Бардаш, Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Л. Д. Дікань, І. К. Дрозд, М. М. Каленський, С. В. Калюга, М. В. Кужельний, І. Б. Стефанюк, М. Д. Корінько, Л. В. Нападовська, В. П. Пантелєєв, В.О. Шевчук та інші. Проте розроблені цими вченими організаційно-методичні аспекти контролю на торговельних підприємствах повною мірою не дозволяють здійснювати ефективний контроль процесів господарювання в умовах досягнення конкурентної стратегії.

Мета статті. Обґрунтувати концептуальні основи організації та методики проведення внутрішнього контролю на торговельних підприємствах в умовах конкурентних змін.

Виклад основного матеріалу дослідження. Пріоритетною в цілях контролю є орієнтація на дослідження причинно-наслідкових зв'язків економічних явищ і процесів. Саме це дозволяє знайти «вузькі місця» і визначити ділянки на підприємстві, які потребують контролю. Як правило, існують пріоритетні області, для яких необхідна особлива увага – це може бути управління витратами і доходами, грошовими коштами, товарними запасами та власним капіталом. Звідси, система внутрішнього контролю виступає як сукупність заходів та дій, спрямованих на виявлення та усунення операційних, фінансових та інших ризиків, що призводить до погіршення фінансового стану або його репутації і може спричинити зниження ключових показників та вартості підприємства загалом.

Зважаючи, що основною метою внутрішнього контролю є забезпечення законності, достовірності, доцільності здійснення господарських операцій, вжиття превентивних заходів щодо забезпечення стійкого фінансового потенціалу підприємства, виявлення недоліків, що впливають на діяльність підприємства, контроль доцільно представляти як сукупність елементів входу (інформаційне забезпечення контролю), елементів виходу (інформація про об'єкт управління, отримана в результаті контролю) і сукупності взаємопов'язаних компонентів: середовище контролю, система обліку, центри відповідальності, процедури контролю, оцінка ризику.

Організація внутрішнього контролю торговельних підприємств ставить перед керівництвом такі завдання: надавати користувачам достовірну, оперативну й неупереджену інформацію про об'єкти та процеси; здійснювати перевірку планових і фактичних показників, бюджетів та своєчасно виявляти відхилення з усуненням чинників, які перешкоджають діяльності підприємства; не допускати надходження недостовірної інформації для зовнішніх користувачів; встановлення економічної ефективності формування і використання ресурсів підприємства. Для виконання таких завдань контролю, необхідним є здійснення послідовних етапів, які представлені на рис.1.

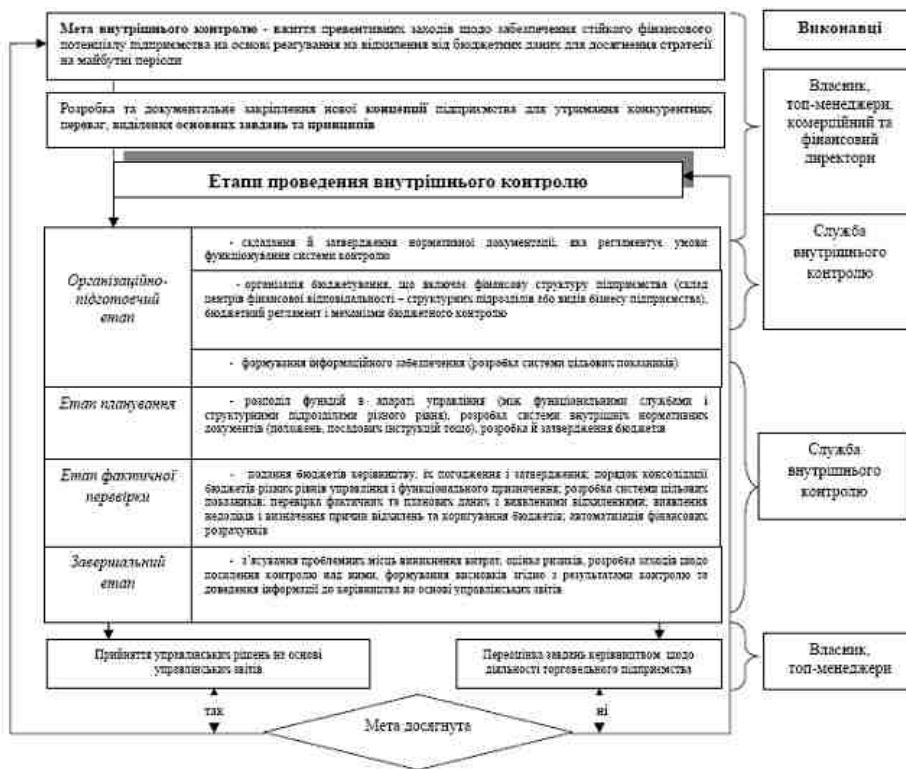


Рис. 1. Етапи здійснення внутрішнього контролю на торговельних підприємствах
(власна розробка)

Згідно рис. 1. важливим є ухвалення запрограмованих управлінських рішень, які дозволять знизити ризики діяльності підприємств під впливом чинників зміни зовнішнього середовища. Для цього за даними, охарактеризованими в бюджетах, необхідно визначити відхилення і з'ясувати, за допомогою яких рішень зазначені негативні характеристики можуть бути усунені або компенсовані. За бюджети повинні відповідати керівники підрозділів підприємства (центрів відповідальності), а «адміністратором» повинна бути служба внутрішнього контролю.

Для інтерпретації сутності та моделювання контрольних дій важливе значення має формування норм контролю та інформації, яка описує фактичний перебіг контрольованих процесів. Користуючись притаманною контролю властивістю порівняння кількох величин, суб'єкти контролю одержують можливість пізнавати суспільно-господарські ситуації, мають вплив на рівень економічних показників, а отже можливість керувати ними. У зв'язку з цим виникає необхідність формування норм контролю. На думку В.О. Шевчука норми контролю – це «величини, що визначають цільові орієнтири та обмежуючі параметри діяльності, дотримання яких забезпечує досягнення поставлених цілей» [1, с. 33].

Зрозуміло, що проведення контролю повинно базуватись на визначених нормах-принципах. Сьогодні зустрічається більш ніж 30 принципів внутрішнього контролю в документах Базельського комітету та авторів, які конструюють свою систему принципів. [1-4].

На основі висловлених думок вчених вважаємо, що проведення внутрішнього контролю повинно базуватись на принципах, які визначено в якості базових для розробки цілісної концепції, а саме:

1. Структурний принцип - структура організації системи контролю повинна відповідати структурі управління підприємством.
2. Принцип відповідальності – відповідальність суб'єктів контролю за якість, повноту та своєчасність проведення внутрішнього контролю та зворотного-послідовного прийняття управлінських рішень.
3. Принцип незалежності – особи, що здійснюють контроль виконання бюджетів, не повинні відповідати за організацію процесу торгівлі.
4. Економічний принцип – процеси, які пов'язані з організацією внутрішнього контролю на підприємстві повинні обходитись дешевше тих витрат, які можуть бути попереджені в результаті проведення контролю.
5. Принцип системності - побудова підсистеми контролю повинна базуватись на засадах системності, що передбачає чітке визначення об'єктів, суб'єктів, які виконують контрольні дії, методичний інструментарій реалізації.
5. Принцип комплексності та збалансованості – проведення контролю широкого кола об'єктів, що дозволить домогтися загальної ефективності.
6. Принцип стратегічної спрямованості – передбачає використання контрольної інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень.
7. Принцип конфіденційності - стосується ведення управлінського обліку та складання планових показників для внутрішнього користування.
8. Принцип гнучкості та ризикованості - здійснення аналізу результатів контролю з метою коригування управлінських рішень та врахування змін контрольованого середовища під час формування інформаційного забезпечення внутрішнього контролю.
10. Принцип синергійності – безперервність функціонування системи обумовлюється єдністю методики та методів організації контролю, оптимальним рівнем централізації організаційної структури для основної мети – підтримка існуючих та створення інноваційних конкурентних переваг.

Запропоновані принципи є методологічним підґрунтям для побудови цілісної концепції контролю, а їх використання дає змогу сформувати якісну підсистему контролю діяльності торговельного підприємства.

Відповідно до цього, нами сформована концепція в розрізі інтеграції трьох блоків: елементи системи внутрішнього контролю; забезпечення внутрішнього контролю; прийняття управлінських рішень (рис. 2).

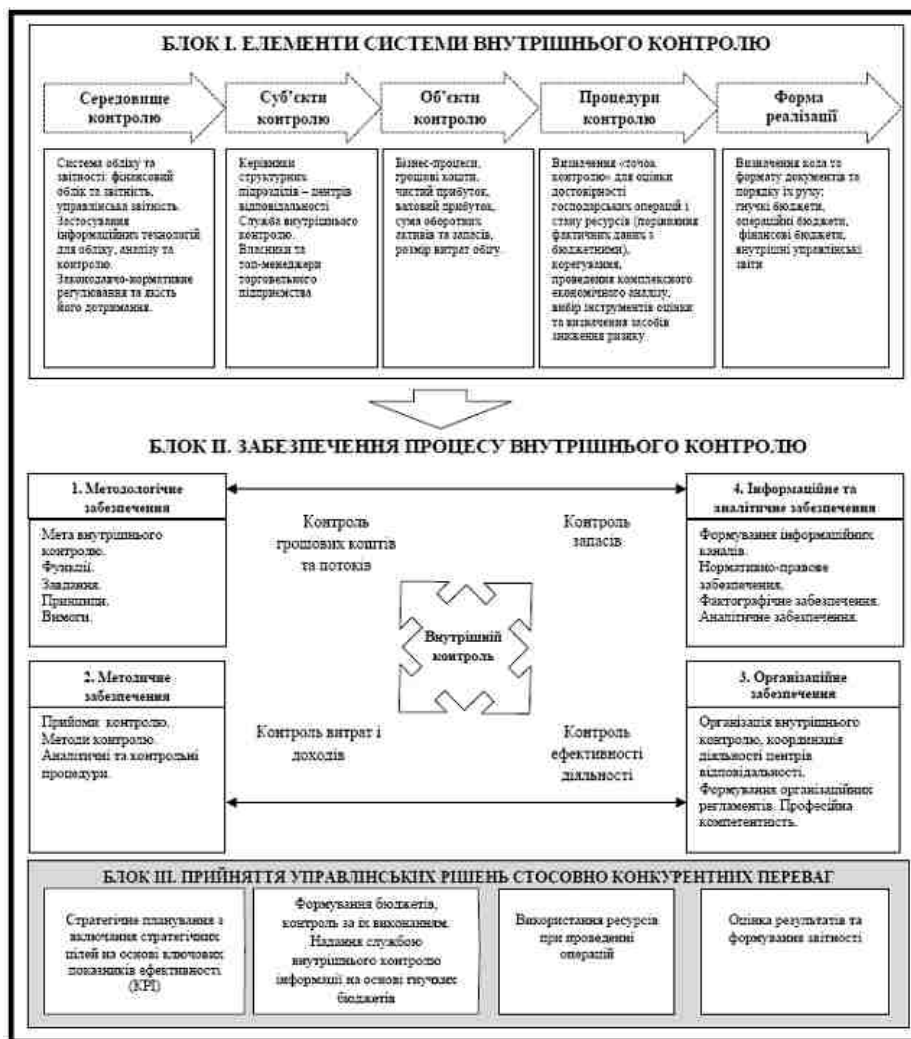


Рис. 2. Концептуальна модель організації внутрішнього контролю підприємств роздрібної торгівлі
(власна розробка)

Згідно рис. 2. перший блок відображає елементи внутрішнього контролю: контрольне середовище, суб'єкти та об'єкти контролю, процедури контролю і оцінку ризику внутрішнього контролю, а також форми реалізації внутрішнього контролю.

Середовище контролю включає стиль управління, процес прийняття рішень, делегування повноважень і прийняття відповідальності, етичні цінності, політику керівництва по відношенню до персоналу, відповідність служби внутрішнього контролю масштабам діяльності підприємства, внесення рекомендацій служби внутрішнього контролю в облік та звітність, наявність єдиної облікової політики та контроль за дотриманням усіх принципів, проведення звірок з дебіторами, кредиторами, податковими органами. Крім цього, основним положенням концепції варто вважати процесний підхід до управління, тобто управління підприємством шляхом побудови системи процесів.

Суб'єктами контролю виступають власники підприємства, топ-менеджери, працівники центрів фінансової відповідальності, служба внутрішнього контролю та її працівники. Рівень управління визначає і мету проведення внутрішнього контролю, а саме: здійснення оцінки якості функціонування системи управління у цілому та виконання окремих його функцій по центрах управління. Відповідно на підрозділ внутрішнього контролю підприємства покладаються такі завдання (рис. 3).



Рис. 3. Основні завдання служби внутрішнього контролю
(власна розробка)

Однією із проблем організації контролю у підприємствах є визначення кола його об'єктів. У загальному вигляді об'єктами внутрішнього контролю є ресурси (активи і джерела їх формування, власний капітал та зобов'язання), процеси (операційна, інвестиційна та фінансова діяльність підприємства) та результати діяльності (прибуток чи збиток).

До процедур контролю відносять процедури контролю відхилень від бюджетних показників за виділеними для торговельних підприємств центрами відповідальності, що дозволить оцінити ефективність діяльності кожного із них за певний період. Відповідно до концепції контролю, орієнтованого на ризик, з кожним видом діяльності (комерційною угодою) насамперед пов'язані специфічні ризики. В таких умовах необхідним є, по-перше, своєчасна ідентифікація таких ризиків, по-друге, створення таких управлінських механізмів (процесів), які б за умови реалізації ризиків пом'якшували наслідки його впливу до прийнятного рівня.

Другий блок об'єднує методологічне, методичне, інформаційно-аналітичне, організаційне забезпечення внутрішнього контролю.

Методологічне забезпечення включає мету контролю, основні завдання, принципи контролю, а також функції та вимоги. Ці ключові елементи описані нами вище.

Методичне забезпечення включає аналітичні та контрольні процедури. Використання аналітичних процедур дозволяє контролеру зробити оцінку фінансових показників шляхом вивчення ймовірних залежностей між ними.

Концептуально система бухгалтерського обліку відокремлена від процедур контролю. Але на практиці такого розмежування між внеском системи бухгалтерського обліку щодо вирішення завдань контролю і внеском деяких процедур контролю не існує. У зв'язку з цим оцінювання системи внутрішнього контролю має виконуватись одночасно з оцінюванням облікової системи. Тому політика та процедури контролю повинні стосуватись: розподілу обов'язків між працівниками; визначення якості інформаційного процесу; здійснення фізичного контролю та проведення нагляду, інвентаризації чи документальної перевірки.

Ми погоджуємося із твердженням С. М. Петренко щодо формуванням якісного інформаційного забезпечення, яке використовується для виконання контрольних процедур [5] та може включати нормативно-правову, фактографічну та аналітичну бази. Тому нормативно-правове забезпечення об'єднує установчі документи, наказ про облікову політику, накази, розпорядження, що регулюють фінансово-економічну діяльність торговельних підприємств, господарські договори. Також сюди включають стратегічні і тактичні плани їх економічного розвитку.

Фактографічне забезпечення внутрішнього контролю формується на підставі даних фінансового, управлінського обліку та звітності, даних податкової звітності, поза облікової інформації, що є сукупністю даних економічного характеру про факти (операції), які було здійснено у діяльності підконтрольного об'єкта.

Використання звітної інформації має незворотний характер, тобто на її основі неможливо виправити ситуацію, яку вона характеризує, тому результат контролю не впливає на проблеми, які відбулися у минулому та впливають на утворення ризиків у майбутньому. Цей недолік може бути компенсований деталізацією періодичних показників за періодами (місяцями), що надає їм якості оперативної інформації. Проте така деталізація є значною мірою формальною і потребує додаткового обґрунтування. Крім того, деталізація за періодами неприйнятна для балансових показників, оскільки їх зміна не залежить від періоду, який вони характеризують. Альтернативою деталізації звітної інформації за періодами є формування показників на основі «просунутого бюджетування» та ведення управлінського обліку за центрами відповідальності. Адже «просунуте бюджетування» – це інструмент системи планування, представлений у формі системи бюджетів, який включає вартісне вираження цілей торговельного підприємства і працює на контроль, аналіз, оцінку та коректування процесу реалізації стратегії підприємства, а також направляє на підвищення вартості підприємства в цілях результативного функціонування.

З метою коректного порівняння планові і фактичні показники повинні належати до одного обсягу. Тому, перш ніж приймати рішення про розподіл відповідальності між центрами за відхилення, потрібно визначити та скорегувати бюджетні дані для розрахунку фактичного обсягу реалізації, що дозволяє «просунуте бюджетування». Останнє дає можливість своєчасно скорегувати систему стратегічних цілей в цілому, включно до окремих кількісних параметрів планування під дією зовнішніх факторів або параметрів внутрішнього потенціалу підприємства. Гнучкість бюджетування відносно стохастичних чинників (зміни рівня інфляції, курсу валют, податкових ставок) призначена забезпечити мінімізацію негативного впливу окремих чинників на ефективність операційної та фінансової діяльності підприємства. У процесі поточної діяльності гнучкий бюджет дає можливість обрати оптимальний обсяг реалізації (песимістичний, реальний чи оптимістичний) і оцінювати фактично досягнуті результати.

Аналітичне забезпечення внутрішнього контролю здійснюється шляхом використання інструментарію фінансового, операційного та стратегічного аналізу з метою модифікації аналітичної інформації для оцінювання стану підконтрольного об'єкта та вибору управлінських рішень.

Складовими організаційного забезпечення внутрішнього контролю є сукупність документів, які видаються/затверджуються керівниками та регламентують права, обов'язки, відповідальність контролерів, координують діяльності підрозділу внутрішнього контролю на основі посадових інструкцій, організаційних регламентів та професійної компетенції працівників. Організаційне забезпечення контролю включає розробку чи уточнення плану документації і документообігу, посадових інструкцій із зазначенням прав, обов'язків, розподілу повноважень і відповідальності працівників кожного структурного підрозділу, а також внутрішніх регламентів та правил делегування функцій контролю за роботою інших.

Третій блок передбачає прийняття управлінських рішень щодо утримання конкурентних переваг. Відповідно, важливими є дії керівництва та власників підприємства, які формуються на основі контрольної-оцінювальної інформації у вигляді звітної документації, яка подається службою внутрішнього контролю.

Отже, концепція організації внутрішнього контролю повинна бути запроваджена на кожному підприємстві, як інструмент попередження помилок та мінімізації ризиків. Тому при розробці підсистеми контролю доцільно дотримуватись вимог: надійності, що дозволить зробити ефективність системи контролю; відповідності розмірам і ступеню складності внутрішніх зв'язків підприємства; регламентації через низку нормативних актів, розроблених керівництвом, відповідальності суб'єктів контролю за інформаційну безпеку та захист інформації.

Внутрішній контроль на торговельному підприємстві слід здійснювати у відповідності з планом, деталізованою програмою та розробленим Положенням (внутрішнім нормативним документом), яке враховує специфіку діяльності, визначає єдиний підхід до організації внутрішнього контролю, а його застосування дозволить підвищити ефективність функціонування системи управління (зокрема, витратами, доходами), що забезпечить оптимізацію фінансових результатів торговельних підприємств та стратегічну спрямованість.

Слід зауважити, що для прийняття ефективних управлінських рішень і оцінювання впливу середовища, в якому здійснюється діяльність торговельних підприємств, потрібен постійний пошук оптимальних взаємозв'язків обліку, аналізу і контролю з метою їх ефективного використання в процесі фінансово-господарської діяльності для забезпечити зростання вартості підприємства. У цьому контексті важливу роль відіграє наявність якісної фінансової структури підприємства яка передбачає наявність центрів прийняття рішень - центрів відповідальності, що дозволить отримати детальну інформацію про результативність діяльності бізнес-підрозділів, що сприятиме підвищенню ефективності управління підприємством.

Під центрами відповідальності розуміють організаційні одиниці системи управління, керівники яких наділені повноваженнями, делегованими їм вищим керівництвом, та є відповідальними за досягнення визначених фінансових показників діяльності.

Діяльність центрів відповідальності можна оцінити через контроль за досягнутими ними фінансовими результатами. Основними вимогами при постановці ефективної системи внутрішньої звітності за центрами відповідальності є їх систематизація та стандартизація. Такий підхід забезпечує достатню зрозумілість звітності та підвищує ефективність її підготовки.

Визначення ефективності управлінських рішень у кожному із центрів відповідальності щодо цільових значень показників (KPI) є можливим завдяки встановленню відповідальності керівників таких центрів за використання ресурсів та зменшення кількості помилок та відхилень (табл. 1).

Таблиця 1.

Інтеграція збалансованої системи показників та бюджетування в підсистемі внутрішнього контролю

Стратегічна ціль	Збалансована система показників	Цільове значення	Відповідальна особа
1	2	3	4
Збільшення чистого грошового потоку	1.Збільшення рентабельності активів 2. Збільшення чистого прибутку 3.Збільшення чистої виручки 4.Зниження витрат обігу 5.Зниження суми запасів 6.Підвищення оборотних коштів 7.Збільшення рентабельності власного капіталу	ROA=15% 9-11% 28% (6-10%) (12-15%) (15-30%) ROS=18%	Фінансовий директор
Максимальне задоволення клієнта	1.Наявність або розширення власної торгової марки 2.Ціна 3. Кількість товарів 4.Ширина асортименту 5.Точність виконання замовлень 6.Контроль заборгованості 7. Збільшення торгових площ	Оборотність активів=1,4 оборотність Оборотність дебіторської заборгованості=14 оборотів Доля ринку = 0,54	Комерційний директор, Керівник відділу маркетингу

Конкурентні переваги внутрішніх бізнес-процесів	1. Модернізація обладнання 2. Сучасні технології 3. Використання інновацій	Рентабельність продажу=18,3% Оборотність ТМЦ по собівартості=21 оборот	Фінансовий директор
Кваліфікований і вмотивований персонал	1. Підвищення кваліфікації персоналу 2. Коефіцієнт стабільності кадрів 3. Створення стратегічних компетенцій	Відхилення план/факт в бюджеті від прибутку у фонд матеріального стимулювання	Керівник відділу кадрів

Згідно табл. 3.2. для інтеграції системи показників і бюджетування необхідно здійснити:

- інтеграцію показників, розроблених на стратегічному рівні, в стратегічне бюджетування, тобто в основі повинні бути фінансові бюджети, сформовані на два-три роки;
- інтеграцію показників в оперативне бюджетування через донесення показників стратегічних бюджетів у фінансові бюджети оперативного бюджетування з поквартальною розбивкою;
- співставлення показників оперативного бюджетування з операційними бюджетами (терміном на 1 місяць).

Для підвищення ефективності конкурентної стратегії слід звернути увагу на наступні основні положення. По-перше, необхідним аспектом стратегії є концентрація зусиль та спеціалізація на найбільш перспективних клієнтських групах. По-друге, проаналізувавши потреби й вимоги споживачів, а також стратегію конкурентів, слід зосередитися на впровадженні нових інновацій, стимулюванні продажу рентабельних товарних груп та реалізації маркетингових заходів.

Зважаючи, що невизначеність проявляється у вигляді підприємницьких ризиків, необхідним є оцінка ризиків і критичних контрольних точок торгового підприємства, адже це дає можливість виявити джерела ризику, оцінити ступінь їх впливу, з'ясувати чи існують додаткові ризики (на рівні окремих операцій або підприємства в цілому). Відтак невід'ємною складовою управління конкурентоспроможністю є положення ризик-менеджменту, зокрема методологія якісної і кількісної оцінки ризиків на основі впровадження засобів контролю.

Висновки. Оскільки система внутрішнього контролю впливає як на фінансовий стан, так і на результати господарської діяльності, з метою забезпечення об'єктивності, неупередженості, якості висновків та пропозицій, що приймаються за результатами контрольних перевірок, слід проводити внутрішній контроль на основі визначеної концепції та обґрунтованих етапів. Тому потрібно оптимізувати організаційну побудову як усього контрольного процесу, так і кожної контрольної процедури.

На основі цього варто відмітити, що організація внутрішнього контролю повинна характеризуватись як система взаємопов'язаних способів, прийомів та методів, які охоплюють комплекс контрольних процедур - від формування інформаційної бази, проведення контрольних дій і завершуючи узагальненням результатів контролю. Вона буде залежити від видів та масштабів діяльності, складності організаційної та фінансової структури, наявності фінансових ресурсів, доцільності охоплення контролем різних аспектів діяльності і відношення керівництва підприємства до контролю та його відповідальність за організацію.

Література.

1. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою. Проблеми теорії, організації, методології [Текст] : монографія / В. О. Шевчук. – К. : Київ. держ. торг.-екон.ун-т, 1999. - 370 с.
2. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні: системний підхід : [монографія] / С. В. Бардаш – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
3. Костирко Р. О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: [монографія] / Р.О. Костирко. – Луганськ: СНУ ім. В.Даля, 2010. – 728 с.
4. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : [монографія] / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.
5. Петренко С. М. Контрольно-аналітичний механізм в управлінні бізнесом підприємства : [монографія] / С. М. Петренко, І. В. Сіменко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2011. – 232 с.

References.

1. Shevchuk, V. O. (1999), *Kontrol' hospodars'kykh system v suspil'stvi z perekhidnoiu ekonomikoiu. Problemy teorii, orhanizatsii, metodolohii* [Control of economic systems in a society in transition. Theory, organization, methodology], Kyiv State Trade and Economic University, Kyiv, Ukraine.
2. Bardash, S. V. (2010), *Ekonomichnyj kontrol' v Ukraini: systemnyj pidkhid* [Economic control in Ukraine: a systematic approach], Kyiv National Trade and Economic University Kyiv, Ukraine.
3. Kostyrko, R. O. (2010), *Kontrol' i analiz v systemi upravlinnia ekonomichnym potentsialom hospodariuuchoho sub'iekta: metodolohiia ta orhanizatsiia* [Monitoring and analysis in the management of the economic potential of the entity: methodology and organization.], SNU im. V.Dalia, Lugansk, Ukraine.
4. Napadovska, L. V. (2000), *Vnutrishn'ohospodars'kyj kontrol' v rynkovij ekonomitsi* [Internal control in a market economy], Nauka i osvita, Dnepropetrovsk, Ukraine.
5. Petrenko, S. M. and Simenko, I. V. (2011), *Kontrol'no-analitychnyj mekhanizm v upravlinni biznesom pidpriemstva* [Control and analytical mechanism to manage the business enterprise], DonNUET, Donetsk, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 15.11.2014 р.



ТОВ "ДКС Центр"