

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



№ 10, 2016 [Назад](#) [Головна](#)

0 0 0 0 0 0 0 0

УДК 657.631.8:005.93

Н. О. Бугай,
к. е. н., доцент, доцент кафедри аудиту,
ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана"

ВНУТРИШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ЯК СЕГМЕНТ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРІОРИТЕТИ РОЗВИТКУ

N. O. Bugay,
PhD, assistant professor, assistant professor of auditing
Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman

INTERNAL CONTROL SEGMENT AS OF ENTERPRISE MANAGEMENT: CURRENT STATE AND PRIORITIES

В умовах ринкового середовища та потенційних кризових впливів характерної актуальності набуває оперативність прийняття управлінських рішень на основі повної та об'єктивної інформації, отриманої в результаті дієвого внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств різних форм власності. Адаптація законодавства України до вимог ЄС передбачає реорганізацію методичних і організаційних принципів формування інформаційної бази для здійснення внутрішньогосподарського контролю. Концепція його розвитку і результатів господарювання, виявлених негативних факторів, причин і винуватців потребує теоретичного осмислення проблем всіх об'єктів управління підприємством.

У статті наведено певні сучасні моменти внутрішньогосподарського контролю як складової системи управління підприємствами України станом на сьогоднішній день, висвітлені основні проблемні питання теоретичного і практичного характеру, що існують як в професійній роботі фахівців-бухгалтерів, так і взагалі в цій сфері діяльності, а також визначені необхідні заходи та шляхи їх вирішення, які спрямовані на перспективи розвитку та підвищення ефективності результатів як самого процесу внутрішньогосподарського контролю взагалі, так і професії бухгалтера зокрема. Це зумовлює актуальність розроблення питання формування концепції внутрішньогосподарського контролю на основі якісної інформаційної бази в умовах інтеграції функцій планування обліку, контролю й аналізу.

In terms of market conditions and potential impacts of the crisis typical of urgency is the efficiency of management decisions based on complete and objective information obtained as a result of effective internal control of enterprises of different ownership. Adaptation of Ukraine to EU methodology involves the reorganization and organizational principles of the information base for the implementation of internal control. The concept of development and results of the entities identified negative factors, causes and perpetrators needs to conceptualize the problem of facilities management.

The article presents some modern aspects of internal control as a component of the management of enterprises in Ukraine as of today, highlights the main problems of theoretical and practical nature that exist both in the professional work of experts accountants and generally in this field and by necessary measures and solutions aimed at development prospects and efficiency as a result of the process of internal control in general and in particular the accounting profession. This determines the relevance of the development of the formation of the concept of internal control based on quality information base in the integration of planning accounting, control and analysis.

Ключові слова: *контроль, внутрішньогосподарський контроль, методика і організація внутрішньогосподарського контролю, система управління, управлінські рішення, служба бухгалтерського обліку, бухгалтер.*

Keywords: *control, internal control, technique and organization of internal control, governance, management decisions, service accounting, accountant.*

Постановка проблеми. Постійний розвиток ринкових відносин, а, зокрема, і існування недержавної форми власності вкрай суттєво змінили систему економічного контролю в Україні. Це викликано сталими економічними трансформаціями в українському суспільстві, які вимагають від суб'єктів господарювання прийняття своєчасних та правильних управлінських рішень на основі достовірної фінансової інформації, отримання якої передбачає здійснення будь-якої форми контролю. Постає нагальна потреба в налагодженні взаємодій держави і суб'єктів господарювання на підставі удосконалення дієвого механізму внутрішньогосподарського контролю зокрема. Невирішені, проблемні питання розвитку контролю в Україні виникають доволі часто, з якими, на жаль, управлінський апарат підприємств продовжує постійно стикатися з рядом нагальних проблем. Це, звичайно, аспект негативний, але є над чим працювати і науковцям, і практикам, а саме знаходити шляхи вирішення та удосконалення цих досить суттєвих питань, які спрямовані на подальший розвиток та підвищення ефективності результатів як внутрішньогосподарського контролю взагалі, так і професії бухгалтера зокрема.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню сутності, методики та організації контролю присвячені праці таких українських науковців, як М. Білуха, І. Белобжецький, Ф. Бутинець, З. Гуцайлук, Л. Дікань, В. Завгородній, С. Івахненко, Є. Калога [3], М. Коцупатрий [1], М. Кужельний, Л. Нападівська, О. Петрик, В. Савченко, В. Шевчук. Слід відмітити, що окремі питання цієї проблеми висвітлено у працях зарубіжних вчених, зокрема І. Белобжецького, Н. Григор'єва, С. Концева, Ф. Котлера, Р. Мантгомері, М. Метьюса, Е. Мікшина, В. Рейллі, Ж. Рішара та інших. Проте залишаються дискусійними і, не в певній мірі дослідженими, питання формування та функціонування внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємствами різних форм власності та впливу на їх прибутковість в умовах ринкового середовища і супутніх кризових впливів.

Невирішені раніше частини загальної проблеми. Незважаючи на досить певне опрацювання даної теми слід зазначити, що внутрішньогосподарський контроль на підприємствах різних форм власності нашої держави вимагає проведення подальших досліджень з позиції комплексного вивчення теорії, методики й організації формування системи внутрішньогосподарського контролю. Все це спонукає до пошуку альтернативних шляхів, визначення та застосування необхідних заходів, які б сприяли вирішенню проблемних питань, котрі дещо наполегливо продовжують своє буття як в сфері контролю взагалі та і в області внутрішньогосподарського контролю зокрема.

Постановка завдання. Метою статті є висвітлення сучасного стану внутрішньогосподарського контролю як складової системи управління підприємством в Україні, розкриття найважливіших і гострих питань, що існують у професійній діяльності фахівця-бухгалтера, визначення шляхів їх вирішення, спрямованих на підвищення ефективності та перспективності цієї сфери діяльності.

Вклад основного матеріалу. У сучасних ринкових умовах головним чинником підвищення ефективності діяльності підприємств України є зміна системи управління шляхом широкого використання економічних методів на базі удосконалення обліку й контролю. Основне завдання системи управління – опрацювання й виконання управлінських рішень. Тут важливим є принцип оптимальності, який означає, що при розробленні кожного управлінського рішення необхідно враховувати максимум можливих варіантів його виконання та вибрати ті з них, які найбільш повно забезпечували б досягнення поставлених цілей.

Для прийняття управлінських рішень з оптимізації виробництва, планів, програм, рішень інших питань, наприклад щодо підвищення ефективності використання майна підприємства, важливим стає змістовна (інтерпретована) інформація контролю – результат контрольно-аудиторської діяльності на будь-якому підприємстві.

Контроль, як відомо, є обов'язковою функцією в управлінні будь-якою складною системою. Він дає змогу з'ясувати, як підрозділи всіх рівнів своєю діяльністю відповідають чинному регламенту, установленим завданням і наскільки така діяльність ефективна.

У процесі контролю збирається й аналізується вся інформація про діяльність підприємства та встановлюється правильність і законність господарських операцій. Особлива роль його в тому, що він спрямований на виявлення резервів підвищення ефективності виробництва та встановлення фактів порушень.

Усі види контролю, безсумнівно, взаємозалежні, а їх здійснення є обов'язковою умовою ефективного управління підприємством. У поєднанні вони забезпечують підприємству зниження ризику фінансової діяльності, а також помилок у бухгалтерському обліку.

Що стосується внутрішньогосподарського контролю зокрема, то у широкому розумінні – це безперервно діюча функція управління на підприємстві. Він є системою постійних спостережень за ефективною діяльністю, збереженням і доцільним використанням ресурсів у процесі господарської діяльності кожного підприємства.

Внутрішньогосподарський контроль являє собою систему безупинного спостереження за ефективністю використання майна господарського суб'єкта, законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей. У той же час цей контроль є складовою частинною ринкового механізму, одним із прийомів перевірки виконання прийнятих рішень, найважливішою функцією управління економікою.

У зв'язку з цим доцільно:

- визначити роль і значення внутрішньогосподарського контролю в системі управління та фінансово-господарської діяльності підприємств;
- дати неупереджену оцінку сучасному стану та визначити напрями розвитку внутрішньогосподарського контролю (попереднього, поточного тощо) [3].

За нинішніми судженнями проблем контролю загальна концепція контрольно-аналітичної системи в управлінні процесом диверсифікації передбачає такі основні елементи: визначення цілей, функцій, об'єктів, показників, моделей здійснення, рівнів, суб'єктів, інструментарію [4].

Узагальнення теорії й практики внутрішньогосподарського контролю дає змогу зробити висновок про те, що все ще існує необхідність дослідження й опрацювання нових методичних підходів до формування й проведення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах.

Необхідність існування системи організації та методики внутрішньогосподарського контролю зумовлена такими причинами:

- по-перше, недостатньою теоретичною розробленістю проблем обліку й внутрішньогосподарського контролю;
- по-друге, практичною доцільністю методів внутрішньогосподарського контролю;
- по-третє, необхідністю удосконалення (а де і формування) моделі внутрішньогосподарського контролю.

На базі своїх досліджень чимало науковців, які безпосередньо займалися проблемами даної сфери, керівникам багатьох підприємств запропонували посилити контроль як функцію управління й особливо увагу приділяти ефективності економічної діяльності. Для цього необхідна як система аналітичної інформації, так і зворотний зв'язок, тобто сама система внутрішньогосподарського контролю. Згідно вищезазначеного, можна стверджувати, що внутрішньогосподарський контроль – це один з видів економічного контролю фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства різних форм власності й упорядкована система спостереження перевірки господарських операцій, збору й інтерпретації інформації про них з метою встановлення достовірності, об'єктивності, економічної і юридичної доцільності, реальності відображених або майбутніх господарських фактів і прийняття управлінських рішень щодо їх регулювання.

Варто зауважити, що у сукупності всі функції управління (прогнозування, планування, облік, організація, аналіз, регулювання) взаємопроникають одна в одну та взаємодіють між собою у системі менеджменту будь-якого підприємства. Як видно з рисунку 1 функції управління тісно пов'язані з системою внутрішньогосподарського контролю на підприємствах та перевіркою виконання прийнятих рішень щодо здійснення тих чи інших операцій.



Рис. 1. Роль внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємством

Тобто внутрішньогосподарський контроль обслуговує систему управління і є складовою самого процесу управління, націлений на сам процес і результат дій керівництва з планування та організації діяльності самого підприємства. Проте, слід зазначити, що коли новий економічний механізм ще недостатньо розвинутий, то послаблення контролю за збереженням цінностей і коштів може створити умови для порушення фінансової дисципліни, недотримання встановленої технології виробництва, значних крадіжок тощо.

Втім, перш ніж розглядати питання про розвиток контролю, необхідно вести мову про удосконалення обліку. При цьому однією з умов є організувати облік так, щоб він був здатний оперативно забезпечити інформацією про доцільне використання всіх активів на підприємстві. Взаємозв'язок обліку та контролю полягає в тому, що в ряді випадків завершальна стадія обліку одночасно є початковою стадією контролю. Проте, незважаючи на тісний взаємозв'язок обліку і контролю, є відмінність у цих функціях, яка полягає в тому, що облік безпосередньо не формує управлінських рішень в остаточному вигляді, а є початковим етапом їхньої підготовки. Він надає інформацію для прийняття цих рішень, спрямованих на коригування відхилень. Контроль же починається з аналізу облікових даних і закінчується формуванням можливих варіантів управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності. Таким чином, у системі бухгалтерського обліку створюється інформація, необхідна для контролю та для регулювання всіма активами підприємства. Це дає змогу погодитися з думкою окремих науковців про те, що облік, не використаний для контролю – безцільний, а контроль, який не базується на даних первинного обліку – безпредметний.

В свою чергу, дослідження свідчить, що в управлінні багатьох підприємств нашої країни провідна роль у здійсненні контролю належить службі бухгалтерського обліку, за допомогою якої формується інформаційна база для здійснення попереднього, поточного й наступного контролю.

Безумовно, найважливішим елементом внутрішньогосподарського контролю є поточний контроль, який здійснюється працівниками бухгалтерії при виконанні функціональних обов'язків з метою своєчасного виявлення нестач і попередження їх переростання у великі розкрадання. Але в умовах здійснення на підприємствах цього виду внутрішньогосподарського контролю працівниками бухгалтерії він не завжди є ефективним і системним. Дослідження показали, що на підприємствах приблизно 49 відсотків нестач і розтрат мали місце через порушення в організації бухгалтерського обліку, невиконання контрольних функцій працівниками бухгалтерських служб або їх участі у розкраданнях матеріальних цінностей. З метою посилення контролю за збереженням майна на підприємствах, а також недопущення випадків співучасті облікових працівників у приховуванні нестач і розкрадань потрібно практикувати періодичне переміщення бухгалтерів структурних підрозділів бухгалтерії із однієї ділянки рахункової роботи на іншу (з одного підрозділу бухгалтерії в інший) [5].

Не підлягає сумніву твердження, що при побудові системи попереднього внутрішньогосподарського контролю, яка є ланкою загальної системи управління підприємством, необхідно приділяти велику увагу бухгалтерським прогнозам.

Для цього необхідно визначитися в процедурах та методах, які застосовує керівництво підприємства при підготовці істотних бухгалтерських прогнозів, а також умовх здійснення контролю, пов'язаного з цими процедурами і методами.

Результат аналізу практичного аспекту щодо здійснення внутрішньогосподарського контролю дозволяє зробити висновок про те, що обов'язки стосовно здійснення контролю, як правило, не закріплені в посадових інструкціях бухгалтерів, крім облікових функцій. Мова йде не про контроль, який випливає з методів бухгалтерського обліку, а про певні способи внутрішньогосподарського контролю.

Ефективність контрольних функцій бухгалтерського обліку багато в чому залежить від вирішення проблеми кадрів бухгалтерії. Працею фахівців цього підрозділу щорічно заощаджуються значні суми. Вони є першими помічниками керівників підприємств, що стоять на сторожі дотримання законності й забезпечення зберігання активів взагалі.

Підвищення ефективності контролю багато в чому залежить від правильного планування контрольних заходів. Планування контрольних заходів повинне мати системний характер. У процесі планування важливо передбачити новоту й рівномірність охоплення контролем усіх об'єктів, правильне поєднання контролю всіх служб підприємства, координація планів служб обліку й контролю, ревізійних комісій та внутрішнього аудиту (якщо такі існують), бухгалтерії й суб'єктів

структурних підрозділів, що здійснюють контроль, власне кажучи, необхідні взаємозв'язок і взаємозумовленість всіх структурних підрозділів. Якщо бухгалтери виконують свої контрольні функції, то вони охоплюють контролем як окремі, так і групи господарських операцій і переконаються в правильності їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Будучи частиною апарату управління, вони виконують роботу із внутрішньогосподарського контролю як одну з функцій управління. Тобто, контрольні функції бухгалтерій мають бути заздалегідь сплановані й розподілені між різними її підрозділами. Тому, плануючи заходи щодо забезпечення надійного контролю за законністю й доцільністю здійснення господарських операцій, головний бухгалтер повинен підібрати виконавців, здатних здійснювати найбільш складні й відповідальні завдання з контролю, визначити обов'язки кожного бухгалтера щодо здійснення контролю, установити періодичність виконання контрольних функцій.

Адже, чим складніші господарські операції, тим більше часу витрачається на здійснення контрольних функцій. Необхідно чітко визначити функції виконавців попереднього і поточного контролю, тому що правильна постановка цих видів контролю полегшує й скорочує потребу в наступному контролі і не дає можливості витрачати набагато більше часу на виконання контрольних функцій, ніж на ведення обліку.

У зв'язку з тим, що одним із шляхів удосконалення внутрішньогосподарського контролю є посилення контрольних функцій бухгалтерій, при розробленні внутрішніх стандартів і регламентів повинні дотримуватися такі вимоги:

- взаємне погодження контрольних дій, які здійснюють бухгалтери на різних ділянках фінансово-господарської діяльності;
- розмежування контролю по зустрічних операціях між різними виконавцями;
- закріплення постійних контрольних функцій, що виконуються окремими фахівцями;
- визначення періодичності разових контрольних дій, таких як вивірка розрахунків, тематичні перевірки, участь у проведенні інвентаризацій і т.п.

Вслід вищевикладеного, необхідність удосконалення методики й підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю впливає з удосконалення та певної реорганізації бухгалтерського обліку. Система внутрішньогосподарського контролю, що діє на рівні апарату керівництва, у тому числі бухгалтерії, насамперед призначена для того, щоб допомогти виконавчому органу налагодити контроль за діяльністю структурних підрозділів, виявити, чи ефективно використовуються ресурси, контролювати виробничі ризики й вчасно прийняти рішення щодо їх недопущення.

Отже, цілям внутрішньогосподарського контролю має відповідати ефективна система бухгалтерського обліку, що є одним з важливих елементів системи внутрішньогосподарського контролю.

Взагалі систему бухгалтерського обліку можна вважати ефективною тоді, коли під час відображення господарських операцій дотримуються таких вимог:

- факти господарської діяльності;
- відображені з дотриманням тимчасового періоду;
- відображені в правильній оцінці;
- підтверджені документально;
- валютні операції оцінені в гривневому еквіваленті;
- відображені відповідно до методики, із застосуванням плану рахунків і, відповідно, до прийнятої облікової політики правильно відображені на рахунках бухгалтерського обліку;

облік поставлений так, що обмежує можливість появи навмисних порушень і інших зловживань, що підтверджується наявністю розроблених найбільш характерних кореспонденцій рахунків за операціями, які відбуваються на підприємстві, графіка документообігу по кожному бухгалтерському рахунку, передбаченому робочим планом рахунків згідно з обліковою політикою.

Тому, з метою забезпечення вірогідності бухгалтерського обліку внутрішньогосподарський контроль здійснюється із застосуванням таких процедур контролю:

- арифметична перевірка правильності бухгалтерських записів (перерахування);
- перевірка правильності складання й наявності первинних документів;
- наявності дозволених підписів керівників підприємств;
- проведення інвентаризації розрахунків з покупцями й замовниками, постачальниками й підрядниками, з різними дебіторами й кредиторами;
- проведення планових і раптових інвентаризацій майна з метою встановлення відповідності даних бухгалтерського обліку фактичній наявності;
- підтвердження реальності інформації із джерел інших організацій через письмові запити і одержання відповідей;
- аналіз динаміки господарських показників, виконання кошторисів, причин відхилення та їх вивчення.

Згідно цих позицій, щодо проведення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах України – його слід здійснювати на базі створених внутрішніх стандартів (регламентів), які варто розробити для кожного структурного підрозділу об'єкта контролю, де визначити:

- правила, норми й регламенти для проведення контролю;
- механізм оцінювання отриманих результатів за кожним контрольованим об'єктом.

У зв'язку з тим, що одним із шляхів удосконалення внутрішньогосподарського контролю є посилення контрольних функцій бухгалтерій, при розробленні внутрішніх стандартів і регламентів повинні дотримуватися такі вимоги:

- взаємне погодження контрольних дій, які здійснюють бухгалтери на різних ділянках фінансово-господарської діяльності;
- розмежування контролю по зустрічних операціях між різними виконавцями;
- закріплення постійних контрольних функцій, що виконуються окремими фахівцями;
- визначення періодичності разових контрольних дій, таких як вивірка розрахунків, тематичні перевірки, участь у проведенні інвентаризацій і т.п.

Таким чином, внутрішньогосподарський контроль являє собою систематичну перевірку всіма посадовими особами підприємства в межах їх компетенції, дотримання вимог чинного законодавства, виконання рішень зборів акціонерів, розпоряджень керівника підприємства, повноти й точності відбиття в бухгалтерському обліку фактів їх виробничо-фінансової діяльності з метою зобов'язання помилкок і перекручувань в обліку й звітності, раціонального використання активів, припинення фактів розкрадань, зловживань і марнотратства. А це, в свою чергу, захід безпеки, обумовлений потребами управління з метою забезпечення правильності та достовірності бухгалтерських записів, погодженого й ефективного здійснення операцій, відповідності прийнятих рішень політиці підприємства.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальшого розвитку у даному напрямі. Згідно вищевикладеного слід стверджувати, що продовжує існувати потреба удосконалення всієї системи внутрішньогосподарського контролю на підприємствах України. Якщо керівник є прогресивним, прагне підвищити ефективність усієї фінансово-господарської діяльності підприємства, то він зацікавлений у строгому контролі не тільки за використанням активів взагалі, а й за роботою всього управлінського апарату. При цьому, як вже зазначалось, домагається зворотного зв'язку контролю – виявлення негативних явищ у фінансово-господарській діяльності підприємства та їх виправлення.

Дослідження стилю управління підприємств нашої країни свідчить про те, що у процесі внутрішньогосподарського контролю об'єктами спостереження є не самі по собі ресурси, а дії людей, відповідальних за ефективне збереження і раціональне використання засобів виробництва, трудових ресурсів та дотримання законності в виробничому процесі.

При визначенні ролі внутрішньогосподарського контролю й напрямів його розвитку в управлінні необхідно виходити з того, що сама система управління є провідним елементом господарського механізму, а система внутрішньогосподарського контролю – складовою ланкою, що забезпечує його.

Тому прогресивний розвиток внутрішньогосподарського контролю варто моделювати за такими напрямками:

- підсистемам (виділення підсистем і визначення масштабів охоплення об'єктів контролю);
- основним категоріям (визначення змісту, форми і її структурних елементів);
- основам і інструментарієм функціонування (установлення технології й механізмів розвитку).

Це дозволить проектувати рішення науково-практичних проблем і організувати внутрішньогосподарський контроль на підприємствах так, щоб він вирішував поставлені перед ним завдання й виконував запропоновані функції з метою підвищення ефективності управління самим підприємством та сегментами його діяльності.

Література.

1. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль : навчальний посібник / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Маринчук. – К.: ЦУЛ, 2014. – 496 с.
2. Живко З.Б. Контроль-ревізійна діяльність: Навчальний посібник / З.Б. Живко, І.О.Ревак, М.О. Живко. – К.: Алерта, 2012. – 496 с.
3. Калога, Є.В. Сучасний стан і перспективи розвитку внутрішньогосподарського контролю [Електронний ресурс] / Є.В. Калога. – Режим доступу: [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/4\(26\)/Oblik/kalyuga.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/4(26)/Oblik/kalyuga.php).
4. Корінко М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: [монографія] / М. Д. Корінко. – К.: ДП "Інформ-аналіт. агентство", 2007. – 429 с.
5. Косперевич О.В. Внутрішній аудит та внутрішньогосподарський контроль: спільні риси і відмінності / О.В. Косперевич, Н.В. Гордолопова // Матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції «Якість економічного розвитку: глобальні та локальні аспекти» (24-25 мая 2007 г.). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.confcontact.com/2007may/8_kosper.php.

References.

1. Hutsalenko, L.V. Kotsupatryj, M.M. and Marynychuk, U.O. (2014), *Vnutrishn'ohospodars'kyj kontrol'* [Internal control], TsUL, Kyiv, Ukraine.
2. Zhyvko, Z.B. Revak, I.O. and Zhyvko, M.O. (2012), *Kontrol'no-revizijna diial'nist'* [Control and audit activities], Alerta, Kyiv, Ukraine.
3. Kaliuha, Ye.V. "The current state and prospects of internal control", available at: [http://asta.edu.ua/vidan/nau_visn/4\(26\)/Oblik/kalyuga.php](http://asta.edu.ua/vidan/nau_visn/4(26)/Oblik/kalyuga.php).
4. Korinko, M.D. (2007), *Kontrol' ta analiz diial'nosti sub'iektiv hospodariuvannia v umovakh ii diversyfikatsii: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia* [Control and analysis of business entities in terms of diversification: theory, methodology, organization], Inform-analit agencystvo, Kyiv, Ukraine.
5. Kosperevych, O.V. and Hordopolova, N.V. (2007), "Internal audit and internal control: similarities and differences", available at: http://www.confcontact.com/2007may/8_kosper.php.

Стаття надійшла до редакції 19.10.2016 р.



ТОВ "ДКС Центр"