

Ці принципи є невід'ємною складовою методології бухгалтерського обліку та базою для розробки єдиних правил ведення обліку і складання фінансової звітності в Україні.

Прийняття Податкового кодексу України усунуло ряд невідповідностей стосовно методології обліку основних засобів у фінансовому та податковому обліках, зокрема розбіжності щодо переоцінки, нарахування амортизації, терміну корисного використання основних засобів. Проведений аналіз принципів та завдань обліку основних засобів в бухгалтерському обліку вимагає суттєвих доопрацювань та доповнень в напрямку пристосування до конкретних умов господарювання та облікової практики.

1. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. №2756-VI // [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. 2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. №996-XIV [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим

доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14. 3. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.1997 р. №283/97-ВР [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0>. 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. №87] [із змінами і доповненнями] [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України: [сайт]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO1.aspx>. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92.] [із змінами і доповненнями] [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України: [сайт]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>. 7. Коблянська О.І. Фінансовий облік [Текст]: [з підручник] / О.І.Коблянська – К.: Знання, 2007. – 471 с. 8. Советский энциклопедический словарь [Текст] / под ред. А.М.Прохорова. – Изд. 3-е – М.: Советская энциклопедия, 1985. – 1600 с. 9. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність [Текст]: [підручник] / Н.М.Ткаченко – К.: Алерта, 2007. – 954 с. 10. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: [підручник] / В.Г.Швець –К.: Знання-Прес, 2008. – 535 с.

Надійшла до редколегії 21.02.11

УДК 334.02

М. Вуйців, асп.

ВІДПОВІДНІСТЬ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ СУЧАСНИМ ПОТРЕБАМ МЕНЕДЖМЕНТУ

Проведено аналіз завдань, які стоять перед сучасним менеджментом, розглянуто існуючі погляди на внутрішньогосподарський контроль, здійснено спробу подолання існуючого розриву між потребами менеджменту та теорією контролю.

Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль, концепція внутрішньогосподарського контролю, завдання менеджменту, стратегічний менеджмент, управління підприємством, інструментарій внутрішньогосподарського контролю.

Проведен анализ задач, стоящих перед современным менеджментом, рассмотрены существующие взгляды на внутрихозяйственный контроль, предпринята попытка преодоления существующего разрыва между потребностями менеджмента и теории контроля.

Ключевые слова: внутрихозяйственный контроль, концепция внутрихозяйственного контроля, стратегический менеджмент, управление предприятием, задача менеджмента, инструментарий внутрихозяйственного контроля.

The analysis of the tasks facing modern management, as existing views to internal control and an attempt to overcome the existing gap between the needs of management and control theory.

Key Words: internal control, the concept of internal control, strategic management, business management, task management, internal control tools.

Як свідчить практика, ефективно управління є неможливим без контролю. Необхідність проведення внутрішньогосподарського контролю зумовлена важливістю виконуваних ним функцій: перевірки порушень фінансово-економічного та виробничого характеру, формування вихідних даних для прийняття управлінських рішень, моніторингу цільових показників та ряду інших. Взаємопов'язаність управління та контролю потребують відповідності методів контролю до потреб, які висуває управління. У світовій практиці проблемі розробки альтернативних концепцій менеджменту присвячено багато зусиль. Фактично кожна із концепцій пропонує власну систему оціночних показників, які по суті мають формувати інструментальну базу контролю. У вітчизняній економічній думці присутні два погляди на контроль: з однієї точки зору контроль розглядають як поєднання виробничого контролю та реалізації контрольної функції бухгалтерського обліку, з іншої – контроль окрім зазначених, виконує ряд додаткових функцій, притаманних іншим економічним дисциплінам: фінансовому аналізу, управлінському обліку. Тому важливим завданням як для теорії так і для практики є переосмислення ролі контролю та розробка єдиної концепції цієї економічної категорії.

У науковій літературі досить багато уваги приділено питанням управління підприємством та контролю. Зокрема, сучасним проблемам менеджменту присвячено

останні роботи Бай С.І., Мошек Г.Є., Камінської Т.Г., вивчення проблематики внутрішньогосподарського контролю здійснено у роботах Борисенко М.В., Бутинця Т.А., Дорош Н.І., Дрозд І.К., Виговської Н.Г., Калюга Є.В., Корінко М.Д., Гудзенко Н.М., Коцупатрого М.М., Кірейцева Г.Г., Майданевич Ю.П., Швеця В.Г., Шевчук В.О. Віддаючи належне роботам науковцям, які здійснили значний вклад в теорію та практику внутрішньогосподарського контролю (ВГК), зазначимо, що потребують вирішення питання створення нової концепції ВГК та розробка інструментарію, який би задовольняв інформаційні потреби менеджменту.

Мета статті полягає у дослідженні відповідності традиційного внутрішньогосподарського контролю сучасним потребам менеджменту. Досягнення поставленої мети передбачає виконання таких завдань: 1) узагальнення теоретичного матеріалу, присвяченого внутрішньогосподарському контролю з метою визначення основних рис ВГК; 2) визначення інформаційних потреб менеджменту; 3) аналіз достатності інструментарію ВГК для прийняття управлінських рішень та контролю діяльності підприємства; 4) визначення принципів забезпечення інформаційних потреб менеджменту у системі ВГК.

Вивчення теоретичного тлумачення сутності внутрішньогосподарського контролю потребує аналізу наукової літератури. За його результатами можна визначи-

ти коло проблем, які потребують розв'язання. По-перше, важливим завданням є узагальнення ряду визначень: внутрішній контроль, внутрішній аудит, внутрішньогосподарський контроль.

Як стверджує Сардачук І.І. із посиланням на "Глосарій термінів" Міжнародних стандартів аудиту, внутрішній аудит – "...це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремих відділ. До функцій внутрішнього аудиту стандартами віднесено перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю" [12, с. 2].

Привертає увагу остання функція внутрішнього аудиту. Фактично проведення такої перевірки є повторенням процедур ВГК. Той же автор зазначає нижче, що суттєвої різниці між ВГК та внутрішнім аудитом немає – відмінності полягають лише у числі деяких функцій. Зокрема виділено найвагоміші:

а) внутрішній аудит уповноважений здійснювати контроль за дотриманням вимог регулюючих документів щодо ведення бухгалтерського обліку та документації;

б) у процесі внутрішнього аудиту відбуваються консультації персоналу.

Попри вказані відмінності, впровадження обох систем контролю призведе до дублювання функцій, тому питання вибору між ними є лише вибором термінології.

На думку Корінько М.Д. внутрішній контроль – це система заходів, визначених керівництвом та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для зазначеного підприємства [8, с. 53]. Ймовірно, що під системою заходів маються на увазі контрольні заходи, спрямовані на вивчення результатів діяльності найширшого кола працівників підприємства – від виробничого цеху до стратегічного планування. Показово, що тут автор вбачає ефективність підприємства у ефективності персоналу. Більшість із розглянутих джерел [1, 5, 9, 14] є взаємодоповнюючими та відображають різні сторони факту реалізації прагнення управлінців до отримання об'єктивної інформації щодо фінансово-господарської діяльності підприємства. Тому дискусія навколо того, чим являється ВГК – системою, видом контролю, формою зворотного зв'язку, процесом перевірки – є, на нашу думку, безплідною. За влучним висловом Беліка В.Д. "...неузгодженість в термінології породжує плутанину в застосуванні тих чи інших понять, що призводить до непорозуміння при розгляді проблем внутрішнього контролю" [3, с. 14], а тому необхідною є уніфікація дефініцій.

По-друге, необхідно визначитися із сферою застосування ВГК. На нашу думку, тут все залежить від того, як складається практика запровадження систем внутрішньогосподарського контролю на підприємствах. Розглядаючи систему як комплексний механізм перевірки усіх аспектів фінансово-господарської діяльності, бачимо його призначення у формуванні вичерпної інформаційно-аналітичної бази управлінської інформації. Тому різні форми контролю: фінансовий, економічний, бухгалтерський, виробничий, – доцільно розглядати у складі системи внутрішньогосподарського контролю як об'єднуючого поняття.

По-третє, конкретизації потребує питання визначення рівнів застосування ВГК. Для прикладу, представники радянської економічної школи Мурашко В.М. та Чумаченко М.Г. розрізняли два види управління: оперативний та стратегічний (плановий). Кожному із них є притаманним

свій рівень контролю. Так, контроль оперативної господарської діяльності підприємств здійснюється "...для підвищення ефективності і рентабельності господарської діяльності, додержання режиму економії, зміцнення господарського розрахунку, за правильним використанням грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей" [11, с.56]. У свою чергу, стратегічний контроль здійснюється окремими працівниками не на базі бухгалтерського обліку, а на основі принципів науки управління [16].

Для розуміння рівнів застосування ВГК необхідно розрізнити дві важливі умови. Перша умова – інструментальний арсенал процедури контролю (бухгалтерський облік чи фінансовий аналіз, управління якістю чи кваліфікація виробничого персоналу), який впливає на рівень досліджуваної інформації; друга – мета використання інформації – оперативне управління, оптимізація співвідношення витрати/прибуток, планування фінансово-господарської діяльності, формування інвестиційних ресурсів тощо. Принциповою позицією є бачення внутрішньогосподарського контролю як категорії, що має широкое коло застосування, а не навпаки. Результатом впровадження системи внутрішньогосподарського контролю є формування масиву даних за єдиними принципами систематизації, збереження, передачі та користування інформацією. Реалізація протилежного варіанту – виокремлення результатів різних форм контролю призведе до спотворення інформації та появи перешкод при її передачі.

По-четверте, внутрішньогосподарський контроль потрібно перестати пов'язувати із контрольною функцією бухгалтерського обліку. На думку Пушкаря М.С., основним недоліком системи обліку на сучасному етапі є низький рівень інтелектуальності, тобто обмеженість у генеруванні інформації про господарську діяльність відповідно до запитів користувачів. До недавнього часу вважалося, що бухгалтерія генерує і постачає інформацію для управління, а насправді – наука про облік не розглядала інформацію як продукт обліку, а тому і не займалася структуризацією інформації, тобто бухгалтерія не здатна вирішити проблему збору даних, їх обробки і, головне, забезпечити різноманітну за структурою інформацію для менеджменту [10, с. 210].

На недоліки бухгалтерського обліку звертають увагу й інші науковці. Так, Друкер П. вважає, що недоліком бухгалтерського обліку, який обмежує його застосування у якості інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, є те, що він відображає ліквідаційну вартість підприємства. Очевидно, що метою діяльності підприємства є не ліквідація, тому працювати потрібно з інформацією, яка ілюструє результати діяльності у реальному грошовому або відносному вимірах.

Невідповідність бухгалтерського обліку сучасним вимогам до управлінської інформації ілюструє наступний приклад. Після реформування обліку, собівартість визначається за розміром прямих і загальногосподарських витрат. Недоліком цього методу є те, що не враховуються витрати внаслідок простою виробничого обладнання. Натомість розрахунок собівартості за обсягом господарської діяльності враховує ще й витрати за невиконання – простої обладнання, що виникають у час вимушеної перерви: монтування обладнання, відвантаження готового товару, – а також витрати на виправлення або відбраковування неякісних товарів. Фактично тут враховується вартість втрачених можливостей – вартість витрат, які традиційний бухгалтерський облік не може зафіксувати. При цьому вартість втрачених можливостей часто дорівнює (а іноді навіть перевищує) вартість виконаних операцій. Отже, обчислення собівартості за обсягом госпо-

дарської діяльності дозволяє більш ефективно контролювати не тільки витрати, але й результат [4].

Поширеною помилкою є бачення системи внутрішньогосподарського у рамках уявлень, властивих радянській економічній думці. Попри те, що у внутрішньогосподарському контролі аналізу співвідношення доходу-

витрат приділяється значна увага, бачення його як системи управління витратами є не обґрунтованим, оскільки така система містить лише дві складові: предметну область господарської діяльності підприємства та процес управління цією функціональною областю (табл.).

Таблиця. Відмінності системи управління витратами від внутрішньогосподарського контролю

Характеристика системи	Управління витратами	Внутрішньогосподарський контроль
Мета	Зниження витрат	Підвищення якості прийнятих рішень
Підсистеми (функції), що забезпечують досягнення мети	Функціональні області функції управління	Функції управління, технології управління та прийняття рішень
Виконавці й ресурси	Праця, матеріали, капітал, енергія, інформація	Організаційне, математичне й інформаційне забезпечення
Об'єкти	Центри виробництва та статті витрат	Система управління
Структура системи управління	Організаційна структура	Структура моделей
Кількісні характеристики	Економічні показники	Показники результативності та ефективності
Контрольований фактор	Величина витрат	Ступінь узгодженості роботи моделей, які забезпечують максимізацію прибутку

Джерело: Складено автором на підставі опрацювання [15].

Слід зазначити, що доцільність впровадження системи внутрішньогосподарського контролю визначається реальними потребами підприємства. Звичайно, структура системи ВГК для холдингової компанії та унітарного підприємства буде відрізнятися за кількістю функцій та сфер застосування. Проте, це не повинно призводити до плутанини у вживанні термінології: виключно бухгалтерський облік за визначенням не може виконувати функції системи внутрішньогосподарського контролю; проте у випадку, коли на підприємстві відособлено ведуться фінансовий та управлінський облік, проводиться контроль якості, здійснюється оперативне чи стратегічне планування тощо, варто звертати увагу не на те, що розрізняє облік та контроль, а на можливу користь від їх поєднання в єдиній інформаційній системі. Але варто відмітити, що ефективне поєднання функцій різних економічних служб в системі ВГК може відбутися виключно під впливом актуальних потреб управлінського апарату.

Розглядаючи сучасні проблеми менеджменту, пердусім потрібно визначитися із причинами виникнення змін у теорії та практиці управління. Умовно їх можна розділити на дві групи: до першої варто віднести здобутки менеджменту як практики управління компанією, коли внаслідок перегляду стратегії підприємства було знайдено не бачене досі рішення, яке забезпечило зростання прибутку компанії чи ключових показників ефективності; до другої групи відносяться ґрунтовні зміни у загальноприйнятих принципах управління, котрі відбулися внаслідок появи нових соціально-економічних умов, котрі призводять до "революції" в організації фінансово-господарської діяльності підприємства.

У першому випадку менеджмент виявляє себе як інструмент перетворення навколишнього світу. Вдалим прикладом реалізації "творчого начала" менеджменту є концепція "кейрецу", сутність якої полягає в об'єднанні навколо одного потужного гравця на ринку незалежних від нього фірм – постачальників сировини, партнерів у сферах планування, розробки товарів, контролю собівартості та ціноутворення, збуту тощо [4, с. 18]. "Між ними встановлюються міцні економічно-господарські зв'язки, до того ж практикується перехресне володіння акціями, що дужче зближує учасників кейрецу між собою... Незважаючи на значний американський вплив на японську систему, понад усе тут ставляться суспільні інтереси, а не фінансова вигода" [6, с. 257]. У даній системі контроль здійснюється на рівні економічних ланцюжків (Economic Chains), що дає можливість планува-

ти операційний цикл починаючи від етапу формування потрібних для його завершення інвестицій.

У другому випадку, менеджмент – це інструмент пізнання, спрямований на вивчення бізнес-середовища та врахування його умов на практиці. Так, насичення споживчого ринку, боротьба за капітал змусили компанії США шукати альтернативних напрямків досягнення конкурентних переваг та нових орієнтирів для подальшого розвитку. Вирішенням цієї ситуації стало використання у практиці компанії ціннісно-орієнтованого підходу в управлінні фінансово-господарською діяльністю. Тут, головною метою роботи підприємства визнається не підвищення операційних та фінансових показників, а досягнення якісно нового рівня стратегічної ефективності, який, у свою чергу, визначає ринкову цінність конкретного підприємства. На відміну від систем контролю, заснованих на даних бухгалтерського обліку та традиційних показниках ефективності, нова концепція реалізовувалася у системі координат, яка враховувала широкое коло альтернативних показників: вартість втрачених можливостей внаслідок прийнятих управлінських рішень; повноту використання виробничо-ресурсного потенціалу підприємства тощо; ряд нематеріальних факторів: гудвіл, організованість роботи із клієнтами та постачальниками, продуктивність роботи та задоволеність персоналу, приріст нових знань та багато інших. Результуючою ціннісно-орієнтованою системою управління є оцінка ринкової цінності, яка визначалася за одним із методів: економічної доданої цінності (EVA), дисконтування грошових потоків (DCF), доданої цінності потоку коштів (CVA) тощо.

Характерним прикладом системи контролю у ціннісно-орієнтованому підході є система збалансованих показників (BSC), розроблена Капланом Р. та Нортонем Д. У ній реалізовується комплексний підхід до оцінки як матеріальних, так і нематеріальних активів, які беруть участь у процесі створення цінності, опираючись на чотири складові – фінанси, роботу з клієнтами, внутрішні бізнес-процеси, навчання та професійне зростання [7, с. 24].

Широко застосовуваним підходом до створення системи контрольної-оціночних показників у межах ціннісно-орієнтованої стратегії є побудова дерева факторів цінності. За Скоттом М. головними принципами створення дерева факторів цінності є: а) визначення пріоритетних та другорядних факторів; б) визначення ступеню їх впливу на динаміку цінності підприємства; в) класифікація факторів цінності за функціональними особливос-

тами; г) класифікація факторів цінності за рівнями ієрархії організаційної структури [13, с. 214].

Бачення власниками підприємства майбутнього визначає загальні вектори його розвитку, стратегічні та тактичні завдання. В свою чергу менеджмент формує засоби їх виконання – інструментарій управління. Надійна система внутрішньогосподарського контролю є ключовим елементом корпоративного управління підприємством, що дозволяє менеджменту приймати адекватні рішення, спрямовані на: а) удосконалення організації бізнесу; б) оперативне виявлення, запобігання й обмеження операційних, фінансових та інших видів ризиків; в) створення передумов для досягнення стратегічних цілей організації.

Незалежно від цілей компанії на неї мають вплив ті ж фактори зовнішнього середовища, що впливають на її конкурентів. Умовами сучасного менеджменту є підвищення ризиків, вплив яких мінімізується внаслідок підвищення рівня обізнаності керуючого апарату про перебіг зовнішніх та внутрішніх процесів. Іншими словами, запорукою прийняття успішних управлінських рішень є надійний інформаційний супровід, яке забезпечує, зокрема, якісна система ВГК. Побудова системи внутрішнього контролю пов'язана з рядом проблем, у тому числі із: а) забезпеченням збереження активів та ефективним використанням ресурсів; б) поліпшенням організації бізнес-процесів; в) забезпеченням повноти, надійності й вірогідності фінансової, управлінської та податкової звітності, а також прозорості процесу підготовки будь-яких видів звітності; г) попередженням, виявленням і усуненням порушень у роботі організації, у тому числі випадків навмисного або ненавмисного неналежного використання активів; д) контролем за дотриманням вимог чинного законодавства й внутрішніх регулюючих норм.

Інформаційна складова системи внутрішньогосподарського контролю має будуватися із урахуванням розкритих далі принципів.

1. Досягнення внутрішньої єдності використовуваних показників. Система внутрішніх показників результативності та ефективності має забезпечувати зручність користування обліковою та фінансовою інформацією. Тобто користувачу має бути надана можливість легко відслідковувати розрахунки окремих показників та аналізувати процеси, які стоять за ними. Таким чином, управлінець матиме змогу відслідковувати їх динаміку та завчасно помічати позитивні та негативні тенденції.

2. Забезпечення актуальності інформації. На практиці має реалізовуватися проведення ВГК у розрізі трьох часових горизонтів: ретроспективи, сьогодення, перспективи. При цьому має досягатися оперативність подачі та опрацювання інформації, оскільки скорочення строків надання даних створює сприятливі умови для швидкого реагування та прийняття вигідніших і стратегічно виажених рішень.

3. Доведення до користувачів інформації в об'ємі, потрібному для виконання ними своїх функцій, відповідно до потреб і повноважень. Очевидно, що для роботи фінансового менеджера та начальника виробничого цеху потрібні різні дані. Тому кожному із користувачів має надаватися особлива, профільна інформація. Іншими словами результати внутрішньогосподарського контролю мають забезпечувати формування звітів різних видів, призначених спеціально для конкретної категорії користувачів.

4. Застосування базового набору показників результативності та ефективності. Представлення найбільш важливих складових частин фінансово-господарської діяльності у вигляді стандартного набору показників дозволяє покращити ефективність не лише обробки та класифікації даних, а й роботу користувача із цією інформацією. Так, час реакції на подію суттєво зменшиться, якщо чітко буде визначено позитивні та негативні межі контрольних показників.

Власне наповнення системи інформаційного забезпечення відбувається шляхом здійснення організаційних та аналітичних заходів пов'язаних із створенням системи внутрішньогосподарського контролю та виконання нею своїх функцій. Характерною особливістю сьогодення є зростання ризиків під час здійснення фінансово-господарської діяльності підприємством. У таких умовах особливої ваги набуває якість управлінської інформації, головним постачальником якої є система внутрішньогосподарського контролю підприємства. Перспективу подальших досліджень вбачаємо у розробці інструментального арсеналу процедур внутрішньогосподарського контролю.

1. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие) [Текст] / В.Д. Андреев. – М.: Экономика. – 1994. – 366 с. 2. Бай С.І. Про окремі особливості формування досконалої моделі менеджменту підприємства [Текст] / С.І. Бай, Г.Є. Мошек // Экономика Крыма. – 2010. – № 3(32). – С. 155-158. 3. Белік В.Д. Внутрішній контроль: проблеми трактування в науковій літературі [Текст] / В.Д. Белік // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 4(50). – С. 12-14. 4. Друкер, Питер Ф. Задачи менеджмента в XXI веке. [Текст] / Пер. с англ.: – М.: Издательский дом "Вильямс", 2004. – 272 с. 5. Загородній А.Г. Облік і аудит: Термінологічний словник [Текст] / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: "Центр Європи". – 2002. – 671 с. 6. Ільїна К. Фінансовий потенціал інноваційного розвитку підприємства [Текст] / К. Ільїна // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 256-261. 7. Каплан Р.С. Сбалансована система показателів. От стратегії к діяльності [Текст] / Р.С. Каплан, Д.П. Нортон; пер. с англ. Л.В. Митюгов. – М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2004. – 320 с. 8. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація [Текст]: [монографія] / М.Д. Корінько. – К.: ДП "Інформ-аналіт. агентство", 2007. – 429 с. 9. Міжнародний бізнес та менеджмент: проблеми та перспективи в умовах глобалізації [Текст]: Матеріали міжнар. наук. практ. конф. 22-24 жовтня 2008 р. // Вісник ТНЕУ. – 2009. – № 1. 10. Мурашко В.М. Хозяйственный контроль и комплексная ревизия в торговле [Текст] / М.В. Мурашко – К.: "Вища школа". – 1979. – С. 208. 11. Ревизия и контроль: Учебное пособие [Текст] / [М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин]; под ред. проф. М.В. Мельник – М.: ИД ФБК-ПРЕСС. – 2004. – 520 с. 12. Сардачук І.І. Питання організації внутрішнього аудиту в системі менеджменту підприємства [Текст] / І.І. Сардачук // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси". Збірник наукових праць. Луцький державний технічний університет. Випуск 4 (16). – Ч. 2. – Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. – Луцьк, 2007. – 244 с. 13. Скотт М. Фактори стоимости: Руководство для менеджеров по выявлению рычагов стоимости [Текст] / Скотт М.; пер с англ. под ред. Е.Н. Лобановой. – М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2000. – 432 с. 14. Солодов А.К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и техники. Часть 1 [Текст] / А.К. Солодов. – Воронеж: редакционно-издательский отдел. – 1993. – 160 с. 15. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. Пер. с нем. [Текст] / Под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. М.: "Финансы и статистика", 1997. – 316 с. 16. Чумаченко Н.Г. Экономический анализ и управление производством. [Текст] / Чумаченко Н.Г. – К.: "Вища школа", 1969. – 103 с.

Надійшла до редколегії 11.04.11