

КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ В СИСТЕМІ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ГРУПИ ПІДПРИЄМСТВ

Розкрито особливості організації внутрішнього контролю в системі управління групою підприємств та визначено роль консолідованої фінансової звітності у інформаційному забезпеченні внутрішнього контролю

Постановка проблеми. У сучасних ринкових умовах господарювання, в яких функціонують складні організаційно-правові форми об'єднань підприємств, зростають вимоги до управління такими утвореннями. Це обумовлює необхідність дослідження питань здійснення внутрішнього контролю як складової управлінського процесу та визначення його інформаційного забезпечення в межах групи підприємств.

Формування і використання достовірної фінансової звітності за всіма підрозділами складних економічних утворень є важливими передумовами для розвитку групи підприємств. Відповідно, за таких умов особливо актуальними є дослідження консолідованої фінансової звітності як об'єкта та інформаційної бази внутрішнього контролю. Останній, зокрема, покликаний забезпечити достовірність і зрозумілість показників фінансової звітності як окремих складових, так і консолідованої фінансової звітності в цілому.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню наукових і практичних аспектів проблем внутрішнього контролю та споріднених з ним обліково-аналітичних функцій присвячено праці таких українських вчених як М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, Н.І. Дорош, Н.П. Кузик, В.Ф. Максимової, В.П. Пантелеєва, О.А. Петрик, С.М. Петренко, І.І. Пилипенка, В.В. Сопка, а також російських авторів Ю.Н. Гузова, Я.В. Соколова, В.П. Суйца. Окремі питання внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в холдингових структурах та групах підприємств вивчали Т.А. Бутинець, В.М. Костюченко, С.П. Лозовицький, С.Я. Павлик, О.А. Романенко. Проте ряд питань щодо організації і здійснення внутрішнього контролю господарської діяльності групи підприємств залишаються нерозкритими, оскільки автори в цілому досліджували більш поширену та типову форму внутрішнього контролю – внутрішньогосподарський контроль підприємства. Отже, виникає необхідність визначення нових підходів щодо організації та методики внутрішнього контролю показників фінансової звітності окремих підприємств, яка в подальшому формує консолідовану звітність, особливостей використання консолідованої фінансової звітності для організації внутрішнього контролю в межах групи.

Мета дослідження полягає у розкритті особливостей організації внутрішнього контролю в системі управління групою підприємств та використанні консолідованої фінансової звітності як об'єкта і засобу організації внутрішнього контролю в межах групи.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нині в умовах ринку та інтеграції суб'єктів господарювання внутрішній контроль відіграє ключову роль в управлінні як окремим підприємством, так і групою підприємств, змінюється його спрямованість, що вимагає удосконалення системи контролю на всіх рівнях управління.

Загалом під внутрішнім контролем необхідно розуміти систему контролю, яка організовується самим суб'єктом господарювання з метою захисту інтересів власників та керівників підприємства для перевірки фінансово-господарської

діяльності. При формуванні системи внутрішнього контролю враховуються особливості суб'єкта господарювання та його організований апарат управління. Отже, в цілому система внутрішнього контролю охоплює всі об'єкти обліку та діяльність кожного працюючого.

На формування системи внутрішнього контролю суттєво впливає організаційно-правова форма та масштаби діяльності суб'єкта господарювання. З цього приводу В.П. Пантелеев зазначає: "За масштабами контроль власника може розглядатись як внутрішньосистемний і внутрішньогосподарський контроль. Відмінності у здійсненні внутрішньосистемного та внутрішньогосподарського контролю полягають, головним чином, у різних масштабах діяльності та об'єктах контролю на одному підприємстві (внутрішньогосподарський контроль), а також у групі, об'єднанні, асоціації підприємств (внутрішньосистемний контроль)" [6, с. 50].

Іншого підходу дотримується В.Ф. Максимова, вона вважає, що внутрішньосистемний контроль, внутрішній контроль, внутрішньогосподарський контроль – усі ці терміни означають одне й те саме: внутрішній економічний контроль [5, с. 322].

В свою чергу, вважаємо, що підхід В.П. Пантелеева є більш обґрунтованим. Тому визначаємо, що характерним для внутрішньосистемного контролю є те, що він організовується головним (материнським) підприємством всієї групи. Об'єктом такого контролю є вся господарська діяльність групи підприємств, її майно та джерела його утворення, в цілому весь процес управління в складній структурі групи підприємств, а також облікова політика материнського та дочірніх підприємств. Внутрішньосистемний контроль дозволяє гарантувати централізацію управління для материнського підприємства. При організації внутрішньосистемного контролю доцільно враховувати організаційну структуру групи та специфіку її діяльності, систему управління, види та масштаби діяльності.

Стосовно даного питання формування системи внутрішнього контролю дослідник С.М. Петренко, яка в своїй дисертації на тему "Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація" (2010 р.) зазначає, що система внутрішнього контролю включає дві підсистеми, які функціонують на різних рівнях управління [7, с. 161]:

– підсистема внутрішнього контролю структурних підрозділів підприємства: має місце на всіх підприємствах, але ефективність функціонування різна;

– підсистема внутрішнього аудиту: має місце в складних організаційних структурах при наявності інших передумов доцільності її організації.

Для узагальнення С.М. Петренко пропонує формулу [7, с. 162]:

$$BK = BГK (BГBK) + BHTA$$

BK – внутрішній контроль;

BГK – внутрішньогосподарський контроль;

BГBK – внутрішньогосподарський бухгалтерський контроль;

BHTA – внутрішній аудит.

Отже, на думку С.М. Петренко у внутрішньому контролі складних економічних утворень доцільно виділяти два рівні управління: рівень управління підприємством, який забезпечує внутрішньогосподарський контроль, та рівень управління об'єднанням підприємств, на якому функціонує служба внутрішнього аудиту.

Досить дискусійними на сьогодні є питання розуміння сутності понять "внутрішній контроль" та "внутрішній аудит", а також спостерігається відсутність єдності поглядів щодо обґрунтування даних понять. У табл. 1. представлені визначення понять "внутрішній контроль" та "внутрішній аудит" в інтерпретації різних авторів.

Таблиця 1. Визначення понять “внутрішній контроль” та “внутрішній аудит” в інтерпретації деяких авторів

Автор	
Визначення поняття “внутрішній контроль”	Визначення поняття “внутрішній аудит”
1	2
Бутинець Т.А. [2, с. 39]	
Внутрішній контроль є однією з основних функцій управління і є системою постійного спостереження і перевірки роботи фірми в цілях оцінки обґрунтованості і ефективності ухвалених управлінських рішень, виявлення відхилень і несприятливих ситуацій, своєчасного інформування керівництва для прийняття рішень по усуненню, зниженню ризиків його діяльності і управлінню ними	Внутрішній аудит можливий на підприємствах із багаторівневою ієрархією управління
Пантелесв В.П. [6, с. 420]	
Внутрішній контроль (з позиції управління) – система фінансового та інших видів контролю, яка передбачає наявність організаційної структури, методів і способів роботи, а також внутрішні ревізійні заходи, що здійснюються керівництвом для того, щоб контрольований об'єкт функціонував ефективно і продуктивно	Внутрішній аудит – діяльність з оцінювання, яка організована у межах суб'єкта господарювання, і яку виконує окремий підрозділ підприємства або окрема посадова особа
Петренко С.М. [7, с. 66, 190]	
Внутрішній контроль – це комплекс контрольних дій, організованих власником і керівництвом підприємства і спрямованих на досягнення мети підприємства з позиції оцінки управлінської діяльності щодо різних рівнів управління в частині ідентифікації й зниження ризику ведення бізнесу	Внутрішній аудит – це контрольна діяльність, яка регламентована внутрішніми документами підприємства та направлена на оцінку ефективності функціонування систем управління
Кузик Н.П. [4]	
Внутрішній контроль представляє собою структуру і відповідну сукупність методів і прийомів, що використовуються особами, які виражають інтереси даного підприємства. Метою такого контролю є досягнення управлінських цілей щодо забезпечення максимально-позитивної результативності ведення бізнесу та мінімізації суб'єктом господарювання різного роду ризиків в їх діяльності через протидію появі помилок та недоліків, перевірку достовірності даних обліку й звітності, коригування виробничих завдань, здійснення заходів по дотриманню вимог діючого законодавства, прийнятої політики керівництвом, інструкцій та інших директивно-нормативних актів акціонерного товариства	Метою внутрішнього аудиту є забезпечення реалізації корпоративних прав акціонерів, тобто захист інтересів власників щодо ефективного використання капіталу та всіх інших ресурсів; виявлення внутрішніх резервів суб'єкта господарювання; визначення пріоритетних напрямків його розвитку; підвищення фінансової стійкості і конкурентоспроможності підприємства

Продовження табл. 1

1	2
Гузов Ю.Н. [1, с. 124]	
<p><i>Внутрішній контроль</i> – сукупність організаційних заходів, методик і процедур, які використовуються керівництвом в якості інструментів для упорядкованого і ефективного ведення фінансово-господарської діяльності, забезпечення збереження активів, виявлення, вправлення і запобігання помилок і викривлення інформації, а також своєчасної підготовки достовірної фінансової звітності</p>	<p><i>Внутрішній аудит</i> – складова частина внутрішнього контролю, окремий підрозділ, який знаходиться на більш вищому рівні контролю</p>

Отже, розглянувши та узагальнивши різні підходи науковців до трактування понять “внутрішній контроль” та “внутрішній аудит”, слід відзначити, що всі зазначені автори визначають – внутрішній аудит лише одним з елементів системи внутрішнього контролю. Так, Бутинець Т.А. [2, с. 39] вважає, що “про внутрішній аудит мова може йти у разі дослідження підприємств певної групи об’єднань із багаторівневою ієрархією управління. В усіх інших випадках, тобто на звичайних підприємствах із класичною для української економіки організаційною й управлінською структуризацією, будь-який вид контролю не можна назвати внутрішнім аудитом”. В свою чергу, Пантелеєв В.П. зазначає, що внутрішній аудит є важливою формою внутрішнього контролю, а головну увагу внутрішнього аудиту зосереджено на аналізі інформаційної системи (включаючи систему бухгалтерського обліку і супутніх видів контролю), вивченні фінансової та операційної інформації, дослідженні економічності та ефективності в цілому [6, с. 52].

На думку С.М. Петренко, внутрішній аудит особливий тим, що здійснюється представниками незалежного контрольного органу (службою внутрішнього аудиту). У рамках внутрішнього аудиту здійснюється не тільки контроль за збереженням майна, але і контроль за ступенем дотримання елементів облікової політики, стратегії розвитку підприємства. Таким чином, автор наголошує, що внутрішній аудит спрямований на збереження ефективності функціонування всіх видів діяльності на всіх рівнях управління [7, с. 190].

В дисертації Н.П. Кузик, присвяченій дослідженню організаційно-методологічних проблем формування системи внутрішнього контролю в управлінні діяльністю акціонерного товариства, також визначено місце та роль внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в акціонерному товаристві. При цьому дослідник стверджує, що внутрішній аудит не є одним із видів внутрішньогосподарського контролю, а, отже, він не може замінити внутрішньогосподарський контроль [4].

Гузов Ю.Н. трактує поняття “внутрішній контроль” та “внутрішній аудит” за власним підходом. На його думку, внутрішній контроль повинен існувати в кожному підрозділі або відділі компанії як частина цілісної системи внутрішнього контролю. Внутрішній аудит є окремим від усіх підрозділом, який повинен знаходитись на вищому рівні контролю [1, с. 125].

Обґрунтуємо наш підхід щодо даного питання, який схематично відображений на рис. 1; 2., що дозволить розкрити наше розуміння таких понять як “внутрішній контроль”, “внутрішньогосподарський контроль”, “внутрішньосистемний контроль” та “внутрішній аудит”.

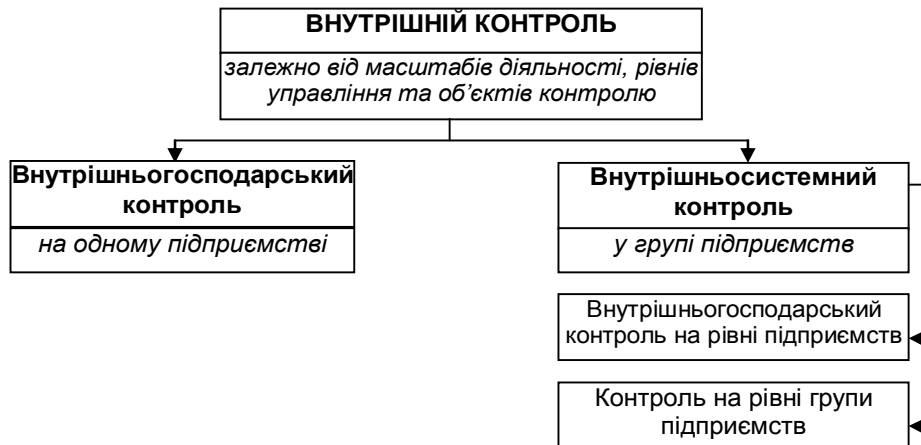


Рис. 1. Види внутрішнього контролю власника

На основі наведеного рисунку визначено, що внутрішній контроль власника може бути двох видів: внутрішньогосподарський контроль підприємства та внутрішньосистемний контроль групи підприємств, який в свою чергу включає внутрішньогосподарський контроль на рівні підприємств та контроль на рівні групи підприємств. Отже, всі зазначені види контролю власника мають свої особливості та об'єкти контролю, тому вони не є тотожними.

Контроль на рівні групи підприємств може виконувати служба контролю в межах групи підприємств (рис. 2).

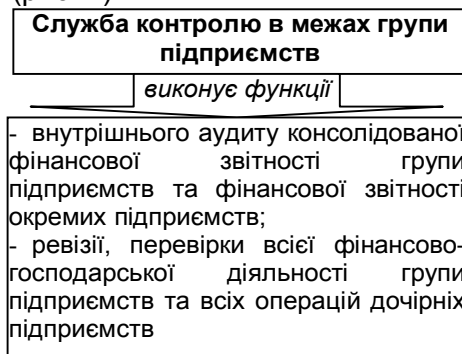


Рис. 2. Функції служби контролю в межах групи підприємств

Функції служби контролю в межах групи підприємств виділені на основі власного підходу, відповідно до якого під внутрішнім аудитом розуміємо лише оцінку фінансової звітності підприємств та оцінку консолідованої фінансової звітності групи підприємств на достовірність. Таким чином, вважаємо, що формування служби контролю в межах групи підприємств є доцільним, адже функції служби контролю в межах групи підприємств значно ширші ніж функції служби внутрішнього аудиту.

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту під внутрішнім аудитом розуміють діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання, і яку виконує окремих відділ. Тобто, підхід, який викладений в МСА передбачає, що внутрішній аудит виконує функцією незалежної оцінки всіх аспектів діяльності суб'єкта господарювання, яка охоплює перевірку та моніторинг функціонування системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Отже, на основі вищезазначеного, можна стверджувати, що внутрішній аудит є складовою частиною внутрішнього контролю, відповідно такі поняття не є тотожними. Без внутрішнього контролю не може функціонувати внутрішній аудит, а без внутрішнього аудиту внутрішній контроль може бути недостатньо ефективним.

Поряд з цим ряд науковців вважають, що внутрішній аудит є невід'ємним елементом системи корпоративного управління, він можливий в групі підприємств, тобто в об'єднаннях підприємств із складною організаційною структурою та багаторівневою ієрархією управління.

При цьому необхідно відмітити, що питання корпоративного управління, а відповідно і внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в компаніях в Україні законодавчо не регламентуються. У зв'язку з цим, організація, роль і функції внутрішнього аудиту визначаються самим суб'єктом господарювання, а саме його керівництвом і (або) власниками, залежно від специфіки діяльності та системи управління суб'єкта господарювання, стану його внутрішнього контролю.

На сьогодні існують різні варіанти організації служби внутрішнього аудиту та її роботи на підприємстві та в об'єднанні підприємств. Так, на думку В.М. Костюченко, для об'єднання підприємств у складі холдингу та його корпоративних підприємств найефективнішою формою буде створення служби внутрішнього аудиту. Під службою внутрішнього аудиту науковець розуміє структурний підрозділ, який здійснює внутрішній аудит, не бере участі в діяльності холдингу і є органом оперативного контролю ради директорів (наглядової ради) [3, с. 20].

Підрозділ внутрішнього аудиту, як і інші підрозділи компанії може бути як централізованим так і децентралізованим. Функція внутрішнього аудиту може бути також організована за такими параметрами: за видами аудиту, за підрозділами, які перевіряються (рівнями організаційної структури), за географічним розташуванням.

Відповідно до "Принципів корпоративного управління" [8], затверджених Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку від 11 грудня 2003 р. № 54, служба внутрішнього аудиту повинна здійснювати поточний контроль за фінансово-господарською діяльністю товариств, відповідати за своєчасне виявлення та запобігання відхиленням, які перешкоджають законному та ефективному використанню майна та коштів товариства. Зокрема, до компетенції служби внутрішнього аудиту повинні належати повноваження щодо:

- контролю за організацією та функціонуванням системи бухгалтерського обліку;
- експертизи фінансової та операційної діяльності;
- контролю за відповідністю даних бухгалтерського обліку фактичній наявності активів, їх належним збереженням;
- підготовки оглядів діяльності товариства та розробки рекомендацій щодо підвищення її ефективності.

На основі того, що "Принципи корпоративного управління" мають рекомендаційний характер, підприємства та об'єднання підприємств на власний розсуд приймають рішення щодо дотримання даних принципів.

Проте, на нашу думку, внутрішній аудит – це лише перевірка фінансових звітів, отже функціями служби внутрішнього аудиту необхідно визнавати оцінку якості формування фінансової звітності підприємств та консолідованої фінансової звітності групи підприємств.

В свою чергу, консолідована фінансова звітність є інформаційною базою для загальної оцінки напрямів розвитку групи підприємств та напрямів контролю. Враховуючи зазначене, визначимо роль консолідованої фінансової звітності в системі внутрішнього контролю групи підприємств, тим самим розкриємо значення внутрішнього аудиту (рис. 3).



Рис. 3. Роль консолідованої фінансової звітності в системі внутрішнього контролю групи підприємств

Отже, консолідовану фінансову звітність доцільно розглядати як об'єкт внутрішнього контролю групи підприємств та як інформаційну базу для організації та визначення напрямів такого контролю.

Взагалі сформовані об'єкти контролю дозволяють виділити ключові області внутрішнього контролю групи підприємств. Виступаючи об'єктом внутрішнього контролю консолідована фінансова звітності перевіряється його складовою частиною – внутрішнім аудитом, за двома етапами:

- перевірка індивідуальної звітності, підготовленої для консолідації кожним підприємством групи;
- перевірка загальної консолідованої фінансової звітності.

Відповідно, при внутрішньому аудиті консолідованої фінансової звітності існують три рівні суттєвості:

- рівень суттєвості звітності материнського підприємства. Використовується для оцінки суттєвості інформації в звітності материнського підприємства. Для аналізу використовуються тільки дані бухгалтерського обліку і звітності материнського підприємства;
- рівень суттєвості звітності дочірніх підприємств. Використовується для оцінки суттєвості інформації в звітності дочірніх підприємств. Для аналізу використовуються тільки дані бухгалтерського обліку і звітності дочірніх підприємств;
- рівень суттєвості консолідованої фінансової звітності. Використовується для оцінки суттєвості інформації в консолідованій звітності групи. Для аналізу використовуються консолідовані дані підприємств групи, а також консолідовані коригування та елімінування.

Аудиторські процедури, направлені на перевірку коригувань, які пов'язані з консолідацією показників можуть здійснюватися за такими напрямками:

- перевірка коригувань, пов'язаних з гудвілом;
- перевірка коригувань, пов'язаних з часткою меншості;
- перевірка коригувань, пов'язаних з нерозподіленим прибутком групи;
- перевірка коригувань, пов'язаних з внутрішньо груповими операціями;
- перевірка коригувань, пов'язаних з нереалізованим прибутком групи.

Отже, представлені аудиторські процедури характерні лише при перевірці консолідованої фінансової звітності.

Консолідована фінансова звітність як інформаційна база внутрішнього контролю групи підприємств пояснюється тим, що контроль не може існувати без облікової інформації, відповідно, однією із задач контролю є отримання якісної облікової інформації.

Отже, консолідована фінансова звітність є інформаційною базою для організації та визначення напрямів внутрішнього контролю, для вирішення певних завдань такого контролю і управління; вона забезпечує необхідною інформацією всіх суб'єктів контролю різних рівнів управління та слугує для оцінки якості функціонування системи внутрішнього контролю в цілому.

Напрями внутрішнього контролю на основі консолідованої фінансової звітності можуть бути в частині виконання положень економічної політики групи підприємства та, зокрема, положень облікової політики.

Фінансова звітність групи підприємств також сприяє виконанню функції контролю для материнського підприємства за діяльністю дочірніх підприємств, на основі даної звітності визначаються напрями діяльності всієї групи підприємств.

Розглянувши теоретичне обґрунтування питань побудови внутрішнього контролю в системі управління групою підприємств, вважаємо за необхідне також дослідити практичний досвід.

Нині інформація про організацію діяльності внутрішнього аудиту в компаніях є закритою, цей факт негативно впливає на розвиток внутрішнього аудиту через обмеження в обміні досвідом. Тому, використовуючи практичний досвід досліджуваного об'єднання підприємств ПрАТ "Укрпродукт Груп", розглянемо порядок організації та місце внутрішнього аудиту як елемента внутрішнього контролю в системі управління групою підприємств. У зв'язку з цим, на рис. 4. представлено організаційну структуру бухгалтерської служби ПрАТ "Укрпродукт Груп".

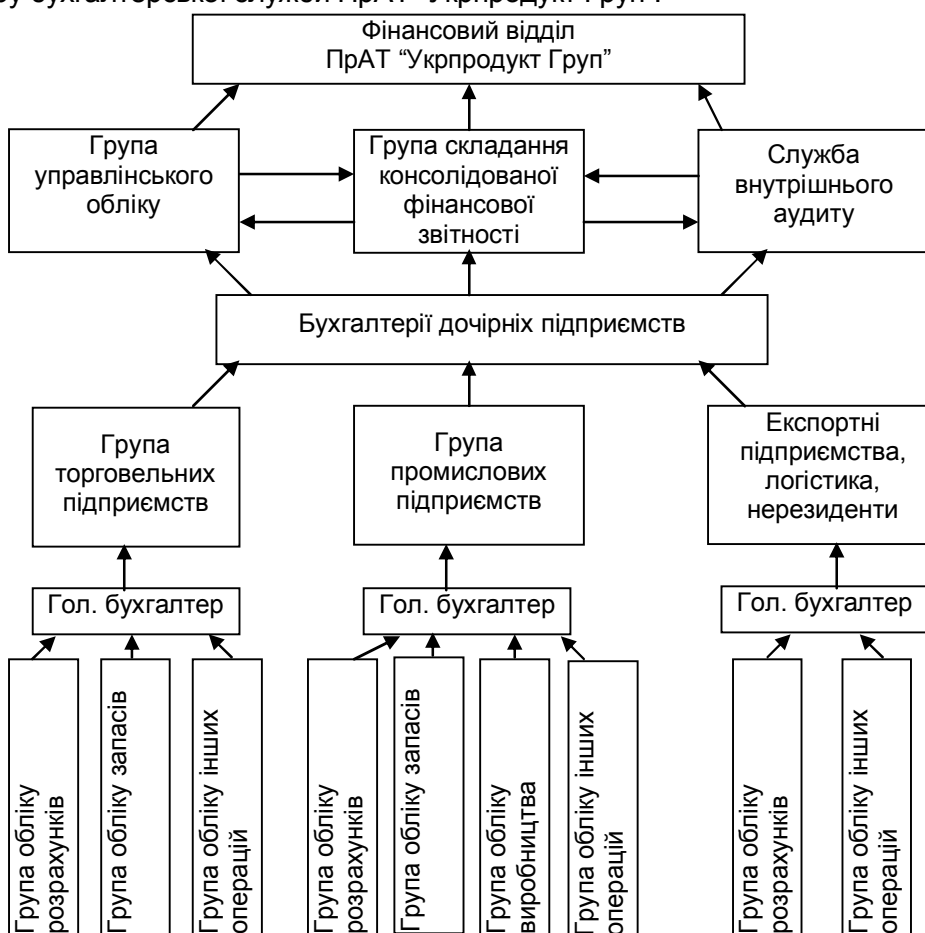


Рис. 4. Організаційна структура бухгалтерської служби ПрАТ "Укрпродукт Груп"

Отже, в ПрАТ “Укрпродукт Груп” функцію “Центральної бухгалтерії” покладено на фінансовий відділ Групи. У свою чергу, на кожному підприємстві групи існує бухгалтерська служба на чолі із головним бухгалтером. Головні бухгалтери підприємств керують роботою бухгалтерських служб і звітуються фінансовому відділу Групи. Контроль роботи бухгалтерських служб здійснюється як на місцях (головними бухгалтерами та частково керівниками підприємств), так і фінансовим відділом. Зокрема, поточний контроль здійснює служба внутрішнього аудиту і група з управлінського обліку, шляхом перевірки даних бухгалтерського і управлінського обліку із центрального офісу. Також службою внутрішнього аудиту здійснюються планові виїзні перевірки ведення первинних документів, бухгалтерського та податкового обліку.

Всі дочірні підприємства складають власну фінансову звітність на основі бухгалтерського обліку, яку перевіряє і погоджує фінансовий відділ. Функції складання звітності покладено на головних бухгалтерів підприємств. Після закриття звітного періоду в обліку, кожен головний бухгалтер повідомляє про це фінансовому відділу. З цього моменту група із складання консолідованої звітності починає формування консолідованої фінансової звітності. Форми консолідованої фінансової звітності розробляє і погоджує фінансовий відділ. На підприємствах Групи існує високий ступінь контролю роботи бухгалтерської служби як внутрішній, так і зовнішній, а саме перевірки служби аудиту та загальний контроль фінансового відділу.

На досліджуваному об'єднанні підприємств ПрАТ “Укрпродукт Груп” внутрішній контроль функціонує на двох рівнях управління. Рівень управління підприємств промислової групи, підприємств торгової групи, підприємств логістичної групи та підприємств експортної групи забезпечує внутрішньогосподарський контроль. На вищому рівні, рівні управління групою підприємств, функціонує служба внутрішнього аудиту. Однією з функцій служби внутрішнього аудиту є оцінка достовірності показників звітності. В результаті служба внутрішнього аудиту надає достовірну інформацію вищій ланці управління щодо фінансово-господарської діяльності всієї групи підприємств.

Таким чином, з'ясовано, що функції служби внутрішнього аудиту, не обмежуються лише перевіркою фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, дана служба в ПрАТ “Укрпродукт Груп” також здійснює поточний контроль шляхом перевірки даних бухгалтерського обліку і управлінського обліку та здійснює планові виїзні перевірки ведення первинних документів бухгалтерського та податкового обліку.

У зв'язку з цим, вважаємо, що організація служби контролю в межах ПрАТ “Укрпродукт Груп” є доречнішою, ніж організація служби внутрішнього аудиту.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження особливостей організації внутрішнього контролю в системі управління групою підприємств дозволило визначити значення служби контролю на рівні групи підприємств та роль консолідованої фінансової звітності в системі такого контролю. Відповідно, консолідовану фінансову звітність необхідно розглядати як об'єкт контролю і як базу для організації та оцінки якості функціонування системи внутрішнього контролю групи підприємств.

З'ясовано, що в системі групи підприємств функції служби контролю значно ширші ніж функції служби внутрішнього аудиту, оскільки функціями останньої є лише оцінка якості формування фінансової звітності підприємств та консолідованої фінансової звітності групи підприємств.

Подальші дослідження присвячені питанням щодо удосконалення процесу внутрішнього контролю в умовах застосування сучасних комп'ютерних технологій.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Аудит / [Гузов Ю.Н., Быков В.А., Соколов Я.В. и др.]; под ред. Ю.Н. Гузова – СПб: ГОУ ДПО ЦПКС СПб “Региональный центр оценки качества образования и информационных технологий”, 2008. – 169 с.

2. *Бутинець Т.А.* Внутрішній контроль: суть і зміст / Т.А Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2008. – № 2(44). – С. 31-42.

3. *Костюченко В.М.* Внутрішній аудит у системі управління холдингом / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 2. – С. 19-25.

4. *Кузик Н.П.* Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Н.П. Кузик. – Київ, 2004. – 24 с.

5. *Максімова В.Ф.* Класифікація внутрішнього економічного корпоративного контролю / В.Ф. Максімова // Вісник Львівської комерційної академії. – Сер.: Економічна. – Вип. 16. – Львів: Львівська комерційна академія, 2004. – С. 316-323.

6. *Пантелеєв В.П.* Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія / В.П. Пантелеєв. – Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2008. – 491 с.

7. *Петренко С.М.* Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: дис. ... доктора ек. наук: 08.00.09 / Петренко Світлана Миколаївна. – Д., 2010. – 560 с.

8. Принципи корпоративного управління України. – К., 2004. – 37 с.