

ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ЯК ОБ'ЄКТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Проаналізовано стан досліджень у сфері контролю фінансових результатів та обґрунтовано доцільність вирішення проблемних питань, а також запропоновано механізм здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів суб'єктів господарювання

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання особлива увага приділяється бухгалтерському обліку фінансових результатів, які є одними з найважливіших складових діяльності підприємств. Також зростає роль контролю в системі управління суб'єктом господарювання, що спрямований на досягнення достовірності, зрозумілості та законності відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності фінансових результатів. Це пояснює необхідність отримання достовірної інформації про дійсний стан операційної, фінансової та інвестиційної діяльності користувачами бухгалтерської та не бухгалтерської інформації. Традиційні форми та методи контролю не завжди ефективні і часто не можуть бути використаними для виявлення невикористаних резервів оптимізації витрат, непродуктивних витрат, неефективних шляхів формування доходів та використання прибутку тощо.

Аналіз статистичних даних дає підстави стверджувати, що доходи і витрати, які формують фінансовий результат підприємства є специфічним об'єктом бухгалтерського обліку та контролю, а також в сучасних умовах розвитку ринкового господарства потребують особливої уваги як з боку держави, так і на рівні підприємства. Адже від того, чи правильно здійснюється визначення фінансового результату, залежить наповнення доходної частини державного бюджету країни та розвиток суб'єкта господарювання.

Зокрема, офіційні дані Державної служби статистики [21, 22, 23] свідчать про те, що протягом 2009-2011 рр. суб'єкти господарювання отримали більше позитивні результати діяльності (2009 р. – 58,9 %, 2010 р. – 57,3 %, січень-вересень 2011 р. – 57,4 %), ніж понесли збитки в ході діяльності (2009 р. – 41,1 %, 2010 р. – 42,7 %, січень-вересень 2011 р. – 42,6 %).

Відповідно до інформації, наведеної в звітах про виконання доходної частини Державного бюджету України за 2009-2011 рр. [11, 12, 13], протягом зазначеного періоду спостерігається недонадходження податку на прибуток підприємств: у 2009 р. – 9,3 млрд. грн., у 2010 р. – 0,7 млрд. грн. У 2011 р. відбулося понадпланове надходження даного виду податку на 7,2 млрд. грн., на що вплинули як і зміни законодавства, так і інші позитивні фактори.

Така ситуація в економіці країни потребує здійснення досліджень в сфері контролю за формуванням, розподілом та використанням фінансових результатів суб'єктів господарювання. Тому що в достовірності, зрозумілості та аналітичності фінансових результатів зацікавлені не лише внутрішні користувачі (власники, керівники тощо) підприємства, але й зовнішні (органи державної влади).

Метою статті є аналіз та обґрунтування проблемних питань, а також розробка механізму здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток наукової думки про внутрішній контроль зробили такі вчені, як Т.А. Бутинець, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Є.О. Кочерін, М.В. Кужельний, Л.В. Нападівська,

В.В. Сопко, Б.Ф. Усач, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук та інші. Дослідженням теоретичних і практичних проблем внутрішнього контролю присвятили свої наукові праці вітчизняні та російські науковці та дослідники: М.В. Дубініна [2], Н.В. Карпова [3], О.О. Коровченко [6], М.В. Ломонос-Чанкселіані [8], В.В. Назаров [9], М.А. Проданчук [14], Н.В. Прохар [15], Ж.С. Труфіна [17], Н.В. Уткіна [18], В. Хачатрян [19] та інші.

Подальших системних досліджень потребують питання внутрішнього контролю фінансових результатів в цілому як окремого об'єкта, оскільки переважно науковцями розглядаються визначення окремих завдань та методів перевірки за окремими видами операцій або лише один з етапів здійснення контролю (контроль доходів, витрат тощо).

Виклад основного матеріалу дослідження. Внутрішній контроль фінансових результатів повинен охоплювати моніторинг всієї діяльності підприємства, адже кожна дія, кожна здійснена господарська операція операція прямо чи опосередковано впливає на кінцевий результат господарювання. Саме тому лише для повного та ефективного контролю фінансових результатів недостатнім буде лише проконтролювати правильність обчислення прибутку (збитку), який отримало підприємство за певний період, проаналізувати причини його зміни в порівнянні з минулим періодом чи плановими показниками, а дуже важливим є попередній та поточний контроль протягом всіх циклів діяльності, що дає змогу оперативно здійснювати вплив на результат господарювання, оцінювати ефективність дій та переглядати прийняті рішення.

В своїх дослідженнях ряд науковців (М.Д. Корінько [5], Б.Н. Соколов [16], В.С. Стельмах [4]) описують лише здійснення контролю за етапами господарювання – циклом придбання, виробництва та реалізації; характеризують контроль окремих об'єктів (Р.О. Костирко [7], Г.І. Циліурік [20], С.В. Щеголькова [24]) – економного використання виробничих ресурсів, правильності нарахування і сплати податків, захисту та збереження активів підприємства, понесених витрат, отриманих доходів тощо, проте механізму проведення внутрішнього контролю фінансових результатів, які отримало підприємство, ніхто не надає. Це пов'язано з тим, що фінансові результати складний об'єкт, який не може бути проконтрольований окремо від інших.

В наукових працях українських вчених внутрішній контроль досліджується у взаємозв'язку з бухгалтерським обліком операцій господарської діяльності окремих галузей (табл. 1).

Таблиця 1. Пропозиції науковців в частині удосконалення внутрішнього контролю фінансових результатів

№ з/п	Автор (джерело)	Пропозиції в частині удосконалення внутрішнього контролю фінансових результатів
1	2	3
1	Проданчук М.А. [14]	– визначено фактори, які впливають на якість інформації фінансової звітності та придатність її для внутрішнього контролю; – запропоновано алгоритм та методику здійснення внутрішнього системного контролю результатів операційної діяльності, який складається з двох етапів – документального й аналітичного контролю
2	Ломонос-Чанкселіані М.В. [8]	– конкретизовано основні напрями та етапи документальної невізної перевірки Декларації з податку на прибуток; – запропоновано порядок виправлення самостійно виявлених помилок у Декларації з податку на прибуток, яким слід керуватись з метою уникнення штрафних санкцій та донарахувань з боку

Продовження табл. 1

1	2	3
3		контролюючих органів; – запропоновано використовувати план проведення внутрішнього аудиту фінансових результатів діяльності підприємств, який передбачає заплановані види робіт і порядок здійснення аудиторських процедур
4	Прохар Н.В. [15]	– запропоновано моделі зовнішнього та внутрішнього контролю, що включають три складові елементи: суб'єкти, об'єкти та контрольні дії
5	Труфіна Ж.С. [17]	– запропоновано інформаційну модель внутрішньогосподарського контролю в управлінні хлібопекарським підприємством, яка дозволить отримати достатній обсяг інформації про об'єкти управління, оперативно реагувати на негативні відхилення та забезпечить зворотний зв'язок між окремими центрами відповідальності та керівництвом підприємства; – удосконалено форми звітної документації виробничих підрозділів; – запропоновано методику факторного аналізу у внутрішньогосподарському контролі за достатністю відшкодувань втрат, пов'язаних з державним регулюванням цін на соціальні види хліба
6	Уткіна Н.В. [18]	– запропоновано порядок тестування системи контролю щодо наявного моніторингу фінансових результатів через призму активів, зобов'язань, власного капіталу з метою зниження імовірності виникнення навмисних та ненавмисних помилок в обліку та звітності, а також своєчасного їх усунення; – запропоновано етапи впровадження методу нульового бюджетування, що є ефективним інструментом контролю фінансових результатів підприємства

Так, в монографії Т.А. Бутинець визначено, що “дієвий контроль можна організувати за умови, що бухгалтерський облік буде постійно забезпечувати управлінців оперативною та достовірною інформацією. Для цього організовується система аналітичного обліку. Її побудувати можна тільки спільними зусиллями всіх управлінців, які зацікавлені мати оперативну інформацію” [1, с. 415].

Пропозиції та рекомендації щодо удосконалення контролю фінансових результатів, наведені вітчизняними науковцями, передбачають формування системи внутрішнього контролю, яка б забезпечувала зниження ймовірності виникнення помилок в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, а також своєчасного їх усунення. Зокрема, науковці пропонують удосконалити методику здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів в частині використання моделей контролю (Н.В. Прохар [15], Ж.С. Труфіна [17]), етапів проведення контрольних процедур (М.А. Проданчук [14], М.В. Ломонос-Чанкселіані [8], Н.В. Уткіна [18]) тощо.

Недостатньо уваги приділено питанням розробки та удосконалення комплексного внутрішнього контролю фінансових результатів, що, вважаємо, пов'язаний з всією господарською діяльністю підприємства. Більшість наукових праць присвячені дослідженням внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності сільськогосподарських формувань, підприємств харчової промисловості тощо.

В наукових працях російських вчених контроль фінансових результатів досліджується в частині:

– удосконалення інформаційного забезпечення внутрішнього контролю (розроблено концепцію створення єдиної інформаційної системи внутрішнього контролю на основі інтеграції видів обліку – О.О. Коровченко [6], використання корпоративної інформаційної системи в якості інформаційної бази внутрішнього контролю фінансових результатів – Н.В. Карпова [3]);

– розробки організаційної моделі внутрішнього контролю фінансових результатів на основі уточнення контрольних функцій і повноважень центрів відповідальності та елементів бюджетування (В.В. Назаров [9]);

– пропозиції щодо алгоритму системи внутрішнього контролю фінансових результатів, що включає перевірку правильності відображення фінансового результату в обліку, достовірності розрахунків за податком на прибуток (Н.В. Карпова [3]).

Склад основних елементів формування механізму внутрішнього контролю за використанням прибутку торговельних підприємств запропонувала В. Хачатрян [19]. Питання механізму контролю за формуванням результатів діяльності на сільськогосподарському підприємстві розглядалися М.В. Дубініною [2], методики проведення контролю доходів та фінансових результатів за будівельними контрактами досліджено В. Павелко [10].

Проведений аналіз наукової літератури підтверджує актуальність досліджуваної теми. З метою удосконалення організаційно-методичного підходу до внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання виділено проблемні питання, що потребують подальшого дослідження та обґрунтування (рис. 1).

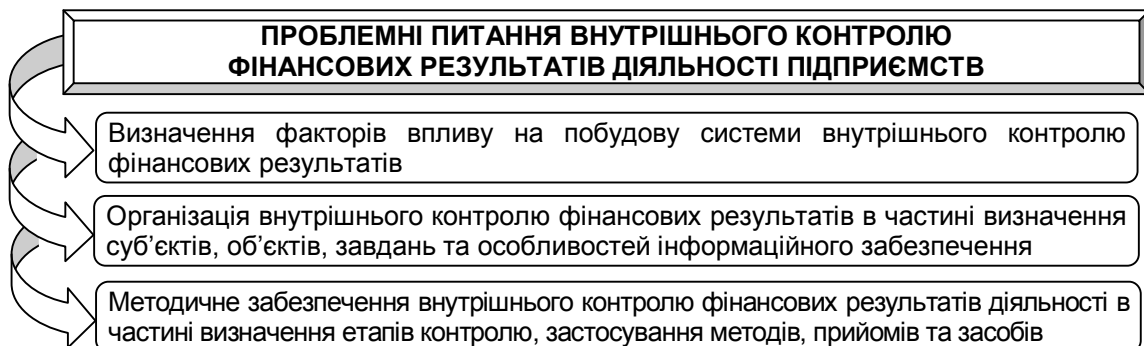


Рис. 1. Проблемні питання внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємств

Невирішеність проблемних питань у сфері внутрішнього контролю фінансових результатів впливає на організаційно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку господарської діяльності. Це, в свою чергу, призводить до формування недостовірної та неповної інформації для прийняття управлінських рішень.

Вважаємо, що важливим етапом вирішення визначених вище проблемних питань є формування механізму внутрішнього контролю фінансових результатів. В наукових дослідженнях Т.А. Бутинець “механізм внутрішнього контролю – це система мотиваційних, ресурсних, правових, управлінських та організаційно-технічних факторів, використання яких забезпечує визнане співробітниками підприємства завершення конкретних дій господарських відносин. Він спрямований на створення умов гарантованого виконання обов'язків кожним менеджером,

своєчасної і повної реалізації внутрішніх вимог та забезпечення ефективної діяльності всіх складових в процесі роботи підприємства. Основною корисною його функцією є задоволення інтересів і потреб всіх учасників складних господарських відносин” [1, с. 559].

Тобто механізм внутрішнього контролю забезпечує здійснення господарської діяльності підприємства. Від можливостей правильно налагодженого механізму та компетентного його використання залежать умови безперебійного функціонування всіх основних господарських процесів суб'єкта господарювання.

Механізм контролю складається з таких елементів, як: суб'єкти, об'єкти, предмет, методи й способи контролю, етапи процесу, порядок прийняття управлінських рішень за його результатами [1, с. 558].

Контроль фінансових результатів охоплює всі етапи господарювання, всі цикли діяльності і не може існувати відокремлено від контролю всієї діяльності підприємства. На рис. 2 зображено механізм здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємства.



Рис. 2. Механізм здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів

Запропонований механізм внутрішнього контролю фінансових результатів передбачає здійснення попереднього, поточного та наступного контролю. На етапі попереднього контролю здійснюється ряд контрольних процедур, як зазначає С. Калужний (S. Kałużny), що “стосуються операцій, які лише мають відбутися” [25, с. 28]. Тобто визначаються основні вимоги і положення щодо формування, розподілу та використання фінансових результатів, які передбачені нормативно-правовими і внутрішніми (положення про облікову політику, установчі документи) документами підприємства.

Поточний контроль – це фактичний контроль, який стосується дій і операцій у ході їх виконання з метою встановлення, чи правильно вони проходять і відповідають встановленим визначенням. Він є свого роду системою вчасного попередження негативних наслідків і негайно повідомляє про загрози, які стосуються порушення правил, марнотратства, фальсифікації [25, с. 28-29].

Даний вид контролю запропоновано проводити за двома напрямками – контроль витрат і контроль доходів. Ці напрямки були обрані тому, що це основні складові механізму розрахунку фінансових результатів і саме їх величина та структура впливають на його розмір. Здійснюючи контроль за ними, підприємство може оптимізувати їх величину, порівняти їх між собою та визначити ефективність, економічність та доцільність здійснення тієї чи іншої операції. Суть такого виду контролю полягає в тому, що одночасно контролюються отримані доходи та понесені для їх отримання витрати, і, тим самим, визначається якість отриманих результатів господарювання.

Наступний контроль має обмежену ефективність у порівнянні з попереднім і поточним контролем, а, отже, не може активно впливати на діяльність, яка перед цим здійснювалась неправильно [25, с. 29-30].

В даному випадку запропонований механізм контролю передбачає на етапі наступного контролю здійснення перевірки правильності розподілу та використання фінансового результату підприємства. Це в значній мірі залежить також від якості проведення контрольних процедур на попередніх стадіях контролю підприємства.

На думку Б. Міхерди (B. Micherdy), “доручення після контролю не повинні обмежуватися рекомендаціями про причини і негативні наслідки конкретних операцій або також забезпечувати пропозицію питань, які попереджують їх здійснення в майбутньому” [26, с. 472]. Тому основою наступного контролю фінансових результатів є визначення наскільки доцільно за конкретних умов здійснювати ту чи іншу операцію, який ефект вона принесе, чи розумно нести витрати на її здійснення порівняно з отриманими доходами чи іншими ефектами.

Важливо зазначити, що протягом всього контрольного процесу однією з основ ефективного функціонування механізму контролю є визначення суб'єктів, завдань, джерел інформаційного забезпечення контролю, а також застосування відповідних методичних засобів та прийомів контрольних процедур. Адже внутрішній контроль повинен забезпечувати уникнення фінансових втрат, пов'язаних з штрафами, санкціями у зв'язку з неправильним обчисленням та невчасним перерахуванням платежів до бюджету та інші позабюджетні фонди.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Ефективна система внутрішнього контролю має забезпечувати отримання позитивного результату діяльності підприємства, а також запобігати порушенню законодавства. На підставі цього в статті розглянуто пропозиції та рекомендації щодо внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності, наведені в наукових дослідженнях вітчизняних та російських вчених. Аналіз наукової літератури дав змогу виділити проблемні питання, які потребують подальшого ґрунтовного вивчення з метою удосконалення внутрішнього контролю фінансових результатів господарської діяльності підприємств.

Так як механізм контролю забезпечує здійснення безперервного функціонування діяльності підприємства, в ході дослідження наведено механізм внутрішнього контролю фінансових результатів. Запропонований механізм передбачає здійснення попереднього, поточного та наступного контролю і є підставою для формування на підприємстві ефективної системи внутрішнього контролю.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бутинець Т.А.* Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: монографія / Т.А. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 772 с.

2. *Дубініна М.В.* Інституціональний механізм контролю за формуванням результатів діяльності сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / М.В. Дубініна // Управління розвитком. – 2012. – №7 (128). – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/2012_7/u1207dub.pdf.

3. *Карпова Н.В.* Методические аспекты учета и внутреннего контроля финансовых результатов в организациях оптовой торговли: автореферат дис. на соискание науч. степ. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика [Електронний ресурс] / Н.В. Карпова. – Москва, 2011. – Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/metodicheskie-aspekty-ucheta-i-vnutrennego-kontrolya-finansovykh-rezultatov-v-organizatsiyak>.

4. Контроль: інспектування, аудит, банківський нагляд: [монографія] / [Стельмах В.С., Єпіфанов А.О., Сало В.І., Єпіфанова М.А.]. – Суми: ВТД: "Університетська книга", 2006. – 432 с.

5. *Корінько М.Д.* Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства / за ред. к.е.н., проф. М.Д. Корінька. – Фастів: "Поліфаст", 2006. – 440 с.

6. *Коровченко О.А.* Учетная информация в системе внутреннего контроля финансовых результатов организации: автореферат дис. на соискание науч. степ. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика [Електронний ресурс] / О.А. Коровченко. – Санкт-Петербург, 2003. – Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/uchetnaya-informatsiya-v-sisteme-vnutrennego-kontrolya-finansovykh-rezultatov-organizatsii>.

7. *Костирко Р.О.* Розвиток методології внутрішнього контролю витрат підприємства [Електронний ресурс] / Р.О. Костирко // Финансы, учет, банки – 2009. – № 1 (15). – С. 9-19. – Режим доступу до сторінки: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fub/2009_15/02.pdf.

8. *Ломонос-Чанкселіані М.В.* Облік і контроль доходів і результатів діяльності підприємств харчової промисловості: автореферат дис. на здобуття наук. ступ. канд. экон. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) [Електронний ресурс] / М.В. Ломонос-Чанкселіані. – Київ, 2007. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2007/07lmvphp.zip>.

9. *Назаров В.В.* Методическое обеспечение контроля финансовых результатов деятельности строительных организаций: автореферат дис. на соискание науч. степ. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика [Електронний ресурс] / В.В. Назаров. – Москва, 2010. – Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/metodicheskoe-obespechenie-kontrolya-finansovykh-rezultatov-deyatelnosti-stroitelnykh-organ>.

10. *Павелко О.В.* Методика проведення внутрішньогосподарського контролю доходів та фінансових результатів, отриманих внаслідок виконання будівельних контрактів [Електронний ресурс] / О.В. Павелко. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vnuvgrp/ekon/2009_4_2/v48ek085.pdf.
11. Постанова Верховної Ради України Про звіт про виконання Закону України “Про Державний бюджет України на 2009 рік” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DF6D100A.html.
12. Постанова Верховної Ради України Про звіт про виконання Закону України “Про Державний бюджет України на 2010 рік” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3128-vi>.
13. Постанова Верховної Ради України Про звіт про виконання Закону України “Про Державний бюджет України на 2011 рік” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc34?id=&pf3511=43077&pf35401=219616.
14. *Проданчук М.А.* Облік і контроль результатів операційної діяльності сільськогосподарських формувань: автореферат дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит [Електронний ресурс] / М.А. Проданчук. – Київ, 2003. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2003/03pmsdf.zip>
15. *Прохар Н.В.* Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях: автореферат дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) [Електронний ресурс] / Н.В. Прохар. – Київ, 2009. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2009/09pnvrsf.zip>.
16. *Соколов Б.Н.* Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2007. – 442 с.
17. *Труфіна Ж.С.* Облік і контроль формування фінансових результатів операційної діяльності підприємств: теорія, методика, організація: автореферат дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) [Електронний ресурс] / Ж.С. Труфіна. – Київ, 2010. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2010/10tjstmo.zip>.
18. *Уткіна Н.В.* Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств (на прикладі підприємств пивоварної галузі України): теорія, методика, організація: автореферат дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) [Електронний ресурс] / Н.В. Уткіна. – Київ, 2008. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2008/08unvrpd.zip>.
19. *Хачатрян В.* Формування механізму внутрішнього контролю за використанням прибутку торговельних підприємств [Електронний ресурс] / В. Хачатрян // Економічний аналіз. – 2011. – Випуск 8, Частина 2. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ecan/2011_8_2/pdf/hachatryan.pdf.
20. *Циліорик Г.І.* Посилення внутрішньогосподарського контролю операцій з обліку доходів / Г.І. Циліорик // Науковий вісник Інституту аграрної економіки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до сторінки: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_2/16_Tsil.pdf

21. Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами економічної діяльності за січень-вересень 2011 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2011/fin/chpr/chpr_ed/chpr_ed_u/chpr_e_0311_u.htm

22. Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами економічної діяльності за 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2010/fin/chpr/chpr_ed/chpr_ed_u/chpr_ed_0410_u.htm

23. Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами економічної діяльності за 2011 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/fin/chpr/chpr_ed/chpr_ed_u/chpr_ed_0409_u.htm

24. Щеголькова С.В. Організація внутрішнього контролю в управлінні витратами підприємства / С.В. Щеголькова // С. 1-6. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до сторінки: http://www.nbu.gov.ua/Portal/Soc_Gum/VSUNU/2008_10_2/cshegolnova.pdf

25. Kałużny S. Kontrola wewnętrzna: teoria i praktyka: [podręcznik akademicki] / S. Kałużny. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2008. – 299 s.

26. Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej / [pod redakcją naukową prof. dr. hab. Bronisława Micherdy]. – Kraków: Uniwersytet ekonomiczny w Krakowie, 2007. – 660 s.

ШИПІНА Світлана Борисівна – здобувач Державного інституту підготовки і перепідготовки кадрів промисловості.

Стаття надійшла до редакції 16.01.12 р.