

С. В. Бардаш,
д. е. н., доцент, Київський національний торговельно-економічний університет
Т. С. Осадча,
к. е. н., доцент, Херсонський економічно-правовий інститут

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ЯКІСНОГО І КІЛЬКІСНОГО ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТУ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Досліджено сучасні підходи до визначення ефекту та ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, а також сформульовано методiku розрахунку якісних та кількісних показників, які дозволяють безпосередньо та опосередковано оцінити ефект та ефективність внутрішнього контролю.

Explored contemporary approaches to determining the effect and effectiveness of the entity's internal control, and formulated the calculation methodology of qualitative and quantitative indicators that can directly and indirectly assess the impact and effectiveness of internal control.

Ключові слова: оцінка ефекту, оцінювання, ефективність, контроль, внутрішній контроль.

На сучасному етапі впровадження в діяльність вітчизняних суб'єктів господарювання новітніх систем менеджменту однією з найактуальніших проблем є проблема оцінки ефекту та ефективності внутрішнього контролю. Розв'язанню даної проблеми присвячені праці Бурцева В.В., Виговської Н.Г., Максимової В.Ф., Пантелеєва В.П., Шевчука В.О. та багатьох інших видатних українських та російських науковців. Однак повного її розв'язання поки ще не досягнуто.

Оцінка ефекту та ефективності внутрішнього контролю має різні підходи. Оцінка ефекту має відбуватися внаслідок вимірювання одержаних результатів та може бути як кількісною, так і якісною, переважно аксіологічною.

Зміст кількісної оцінки складатиме комплекс дій з вимірювання впливу наслідків контрольного процесу на функціонування та розвиток господарської (економічної) системи/системи господарчого забезпечення, окремі її підсистеми та елементи. Сутність аксіологічної оцінки полягатиме у відображенні ціннісного аспекту взаємодії дійсності та суб'єктів сприйняття дійсності (суб'єкта управління, суб'єкта-ініціатора контролю) та надаватиметься за ознакою добре (позитивно)/ погано (негативно).

Визначення ж ефективності внутрішнього контролю залежить від обрання критеріїв її оцінювання. Разом з тим, серед науковців єдиного підходу до обрання таких критеріїв не напрацьовано, адже в основу оцінки ефективності авторами різних робіт, у тому числі розробниками норм рекомендаційного характеру, покладаються різні критерії, зокрема:

— результативність, дієвість та економічність; сукупність об'єктивних наслідків контролю (головний критерій визначення його ефективності) [5];

— доцільність, надійність, своєчасність контролю та його вартість [9, с. 16];

— дієвість, а також якісні показники: "попередження необґрунтованих витрат", "зниження (підвищення) внутрішнього ризику контролю", "стійкість системи внутрішньогосподарського контролю", "наявність та дотримання власної політики підприємства щодо контролю" та ін. [10, с. 157];

— наявність контрольного підрозділу в структурі суб'єкта господарювання або відповідної посади в штатному розписі, внутрішніх нормативних документів, які регулюють здійснення внутрішнього фінансового контролю; дієвість; ефективність механізму інформування

керівництва суб'єкта господарювання про результати внутрішнього фінансового контролю, надання практичних рекомендацій щодо вдосконалення досліджених процесів діяльності та своєчасність адекватного зворотного реагування; стан практичного впровадження результатів внутрішнього фінансового контролю [11];

— оптимальність та цілісність системи контролю [11, с. 56].

Щодо дієвості, то й тут єдиного підходу до її сутності немає, адже у загальноновизнаному розумінні під дієвістю розуміється дієздатність (здатність): 1) до дії, діяльності [4, с. 130]; 2) особи раціонально виконувати дії, свої господарські функції, що дає можливість наділяти її правами та обов'язками, покладати на неї відповідальність [6, с. 167]. Отже, внутрішній контроль може бути дієвим завдяки існуванню у суб'єкта контролю належної компетенції виконувати контрольні дії. Разом з тим, погляди на дієвість як критерій ефективності внутрішнього контролю відрізняються від загальноприйнятого (рис. 1).

Складно погодитися й з тим, що результативність та економічність є властивостями-здатностями внутрішнього контролю до розв'язання поставлених завдань та сформульованої мети. Зазначені критерії можуть бути визначені лише за наслідками — ефектом контролю. По суті, результативність не може бути критерієм ефективності, адже вона більше характеризує наявність результату контролю. Щодо результативності системи внутрішнього контролю, то її слід розглядати не тільки як перелік порушень норм законодавства у сфері господарювання, а як кваліфіковану оцінку системних та поза-системних ризиків, які впливають на досягнення стратегічних та тактичних цілей учасника відносин у сфері господарювання.

Щодо такого критерію, як оптимальність системи внутрішнього контролю, визначеного у монографії [13], то оптимальність має бути притаманна не лише системі, а й контрольним діям у межах проведення окремого контрольного заходу (форми контролю). Оптимальність системи внутрішнього контролю має полягати у відповідності планової трудомісткості контрольних дій, яка залежить від кількості та особливостей дослідження об'єктів контролю та максимально можливим витратам робочого часу для виконання контрольних дій, які залежать від кількісного та якісного складу працівників відділу внутрішнього контролю. Якщо кількість об'єктів внутрішнього контролю є великою та, відповідно тру-

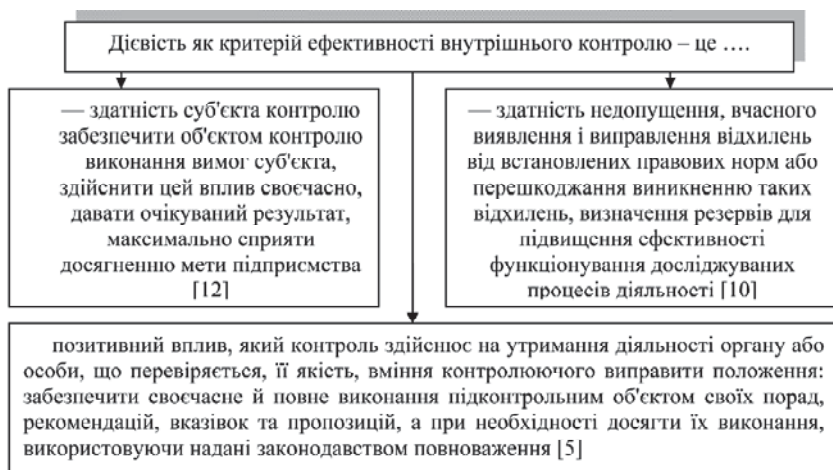


Рис. 1. Сутність дієвості як критерію ефективності внутрішнього контролю згідно окремих інформаційних джерел

домісткість контрольних дій щодо дослідження таких об'єктів є суттєвою, а кількість працівників відділу внутрішнього контролю їй не відповідає, є всі підстави визнати таку систему неоптимальною, а отже, і неефективною. Також ознаками оптимальності є якісне планування та проведення, у тому числі обрання контрольних дій, методичних прийомів та способів пізнання, адекватних особливостям встановлення фактичних параметрів об'єктів контролю. Отже, можна визнати, що, якщо система внутрішнього контролю є оптимальною або оптимальним є контрольний захід, є всі підстави про визнання їх ефективними.

Ефективність внутрішнього контролю щільно пов'язана або залежить від його якості. Разом з тим, розглядаючи сутність якості взагалі, слід пам'ятати, що якість — філософська категорія, яка відображає відносну стійкість та визначеність явищ, завдяки чому вони є саме такими, а не іншими. Якість визначається через властивості явищ, проте вона не зводиться до окремих властивостей явищ. Якість пов'язана з явищем як цілим, охоплює його повністю та невіддільно від нього. Пізнання не може обмежуватися пізнанням якості "взагалі", а має встановити характерні особливості саме специфічної якості — тієї, яка притаманна конкретному явищу. Враховуючи тлумачення сутності якості у загальному розумінні [4, с. 689], а також у економічному контексті [7, с. 559], під якістю внутрішнього контролю слід розуміти сукупність властивостей (притаманних характеристик, ознак, особливостей) контрольного процесу, які характеризують його корисність та є одним з головних показників його ефективності.

Отже, кожний контрольний процес — сукупність контрольних дій, спрямованих на розв'язання поставлених завдань, система внутрішнього контролю має свою якість, — певну сукупність властивостей. Оцінити якість (встановити приріст якості) процесу можна лише у порівнянні контрольних заходів за однаковими об'єктами та за однаковими критеріями (ознаками).

На думку проф. Шевчука В.О., ознакою якості здійсненого контролю є повнота виявлених відхилень (порушень). Виходячи з даної тези, якісним контролем є контроль, за наслідками якого встановлюються абсолютно всі існуючі відхилення (порушення) у функціонуванні об'єкту контролю. Разом з тим, такий підхід до оцінки якості окремого контрольного заходу є не зовсім виправданим, адже мають місце випадки, коли порушення не виявлені, тому що їх немає, при цьому сам контрольний захід проведений з дотриманням усіх принципів та вимог щодо нього.

Багатоманітність проявів результатів контролю та його властивостей свідчить про складність визначення єдиного критерію його ефективності. Дана ситуація зумовила й той факт, що на даний час навіть на теоретичному рівні все ще не запропонована єдина методика для визначення ефективності внутрішнього контролю. Зокрема, у спеціалізованій літературі ефективність контролю пропонується визначати як: співвідношення результативності та витрат на її проведення (з урахуванням недоодержаного альтернативного доходу) [1]; зниження

рівня ризику [3]. В роботі [8, с. 166—179] розглядається питання оцінки ефективності методики внутрішнього контролю на основі оцінки функціонування окремих елементів системи (середовища контролю, системи бухгалтерського обліку, засобів контролю), разом з тим, такий підхід не призвів до формування відповідної методики визначення ефективності внутрішнього контролю. Недосконалою слід вважати й методику визначення економічної ефективності внутрішнього контролю на основі визначення соціального, організаційного та економічних ефектів, визначення економічної ефективності на основі принципу законності, наведену у роботі [5, с. 418—419], адже сформована методика є більш доцільною для державного контролю, аніж для внутрішнього контролю.

Отже, основна причина відсутності методики оцінювання ефективності внутрішнього контролю — відсутність єдиної позиції з питань сутності, критеріїв і показників її вимірювання. Неможливою є й оцінка ефективності контролю, що здійснюється на основі одного єдиного показника, наскільки б складним він не був, адже стосовно внутрішнього контролю його ефективність не можна представити як ціле. Разом з тим, ефективність контролю як ступінь його пристосованості до розв'язання певної проблеми управління є однозначною. Це дозволяє досліджувати ефективність контролю як властивість контролю. Така оцінка, на думку проф. Шевчука В.О. [13], є умовою оптимізації та удосконалення контролю, а отже, як зазначається у роботі [10], здійснюється з метою підвищення якості системи внутрішнього контролю.

Будь-який контрольний захід, проведений у будь-якій формі приречений бути ефективним за умови дотримання принципів його організації та проведення, а також дотримання суб'єктом контролю принципів професійної етики. Дотримання принципів є основою формування показників, які у своїй сукупності формують якість внутрішнього контролю. Прикладом якісних показників його ефективності є незалежність, достовірність, об'єктивність, своєчасність, відповідальність, раптовість, плановість, прозорість тощо. Саме якісні показники ускладнюють розрахунок інтегрального показника ефективності, оскільки вони не мають кількісного виразу.

Складовою оцінки ефективності внутрішнього контролю має бути встановлення дотримання принципів функціонування системи внутрішнього контролю та проведення контрольних заходів, адже їх дотримання впливає на досягнення мети та розв'язання сформульованих завдань контролю. Слід також враховувати, що проведення оцінки ефективності, — встановлення якісних властивостей внутрішнього контролю, а також зв'язку між якістю та одержаним ефектом, є більш доцільним за стадією організації системи внутрішнього контролю (надалі СВК) або окремого контрольного заходу (надалі ОКЗ), якщо система не створена, а також стадією функціонування СВК або проведення ОКЗ. Принципи внутрішнього контролю, сформульовані у монографії [2], дозволили визначити сукупність показників якості СВК та ОКЗ (табл. 1).

Для оцінки якості внутрішнього контролю важливим є й визначення дотримання суб'єктом контролю принципів професійної етики. Однак, якщо принципи організації та проведення внутрішнього контролю дотримані, можна говорити й про дотримання принципів професійної етики, за винятком принципу конфіденційності.

До групи вищезазначених показників ефективності внутрішнього контролю слід також віднести якісні показники:

- відсутності дублювання контрольних дій, спрямованих різними суб'єктами на один й той же об'єкт контролю;
- правильності обрання методики встановлення фактичних параметрів об'єкта контролю;
- відсутності зайвих контрольних дій;
- доцільності та можливості оперативного засто-

сування рекомендацій щодо вжиття заходів, спрямованих на недопущення встановлених порушень у майбутньому.

Ефект та ефективність внутрішнього контролю можуть визначатися за прямими та непрямими показниками.

Прямими показниками ефекту є результати, одержані у наслідок проведення внутрішнього контролю. Такими показниками є: кількість та характер рекомендацій щодо недопущення імовірних порушень; кількість порушень за їх видами, вартісний вираз матеріальної шкоди, завданої внаслідок вчинення таких порушень, — розміри виявлених у результаті контролю природних втрат. Зазначені показники є кількісними показниками ефекту внутрішнього контролю.

Непрямими показниками ефекту є наслідки впливу реалізації безпосередніх результатів внутрішнього контролю на систему управління та на показники її функціонування. Прикладами таких показників може бути: зменшення випадків порушення трудової дисципліни; підвищення якості виконання посадових, функціональних обов'язків та виробничих завдань, яка може бути відображена у більш оперативному та повному їх виконанні з дотриманням чинних норм, стандартів та правил; оптимізація організаційної структури; зменшення часу на розробку та прийняття управлінського рішення тощо. Зазначені показники можуть бути як кількісними, так і якісними показниками.

Щодо прямих кількісних показників ефективності внутрішнього контролю, то до їх складу пропонується включити наступні.

1. КЕ1 — коефіцієнт співвідношення вартості резервів, виявлених протягом звітного періоду (ВВР1) до витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю (ВнСВК1) або витрат на організацію та проведення окремого контрольного заходу (ВнОК31).

2. КЕ2 — коефіцієнт співвідношення відшкодованої завданої шкоди протягом звітного періоду (ВЗШ1) до витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю (ВнСВК1) або витрат на організацію та проведення окремого контрольного заходу (ВнОК31).

3. КЕ3 — коефіцієнт співвідношення витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю у складі адміністративних витрат (ВнСВК1) або витрат звітного періоду на організацію та проведення окремого контрольного заходу (ВнОК31) до одержаного чистого прибутку протягом звітного періоду (ЧП1) (Ф.№2). Даний показник показує, скільки на одержання 1 гривні чистого прибутку припадає грошових одиниць, витрачених на внутрішній контроль. Розрахунок даного показника є можливим за умов обліку таких витрат.

4. Коп — коефіцієнт оперативності проведення контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, завершених раніш термінів, визначених розпорядчим документом про його проведення до загальної кількості всіх контрольних заходів, проведених протягом звітного періоду.

5. Ксз — коефіцієнт своєчасності завершення контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, завершених у передбачені терміни, до кількості всіх контрольних заходів, проведених протягом звітного періоду.

Таблиця 1. Показники якості внутрішнього контролю, одержані на основі оцінки дотримання його принципів

№ з/п	Показник якості	Стадії	
		Організації	Функціонування/Проведення
1	Застосування процесного підходу	СВК	-----
2	Наявність планів контрольної роботи та окремого контрольного процесу	СВК, ОКЗ	-----
3	Наявність норм функціонування об'єкта контролю	СВК	СВК, ОКЗ
4	Існування максимально можливого рівня незалежності суб'єкта контролю	СВК	СВК
5	Існування чіткого розподілу контрольних повноважень	СВК	-----
6	Наявність та оперативність зворотного зв'язку	СВК	СВК, ОКЗ
7	Повнота охоплення господарської системи контролем	СВК	-----
8	Наявність злагодженої взаємодії між суб'єктами контролю	СВК	СВК
9	Показник рівня та напряму трансформації системи контролю	СВК	СВК
10	Самодостатність системи контролю (оптимальність конструкції системи, встановлення норм функціонування об'єктів контролю, належний рівень стандартизації контрольних дій)	СВК	-----
11	Відповідальність суб'єкта контролю за контрольні дії та їх результат	СВК	СВК, ОКЗ
12	Встановлення порушень тільки на засадах компаративності	-----	ОКЗ
13	Достовірність результатів контролю	-----	СВК, ОКЗ
14	Об'єктивність (неупередженість контрольних дій)	-----	СВК, ОКЗ
15	Виконання контролем власних функцій	-----	СВК, ОКЗ
16	Доведення результатів контролю до трудового колективу	-----	СВК, ОКЗ
17	Своечасність контрольних дій, адекватність проведення контрольних дій потреби у їх здійсненні	-----	СВК, ОКЗ
18	Відповідність обраних форм, способів та прийомів контролю сформульованим завданням та характеристикам функціонування об'єктів контролю	-----	СВК, ОКЗ
19	Відповідність встановлених термінів на проведення контрольних дій фактичному перебігу	-----	СВК, ОКЗ
20	Здійснення контрольних дій у межах встановлених повноважень	-----	СВК, ОКЗ
21	Наявність прозорості здійснення контрольних дій	-----	СВК, ОКЗ
22	Наявність раптовості контрольного процесу	-----	ОКЗ
23	Оперативність та повнота звітування перед суб'єктом – ініціатором контролю	-----	СВК, ОКЗ
24	Участь суб'єкта контролю в удосконаленні норм функціонування об'єктів управління	-----	СВК, ОКЗ

6. Кпп — коефіцієнт плановості проведення контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, що були проведені згідно складених планів, до загальної кількості проведених контрольних заходів протягом звітного періоду.

7. Квп — коефіцієнт виконання планів та програм контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, проведених з повним дотриманням та виконанням планів та програм, до загальної кількості проведених контрольних заходів протягом звітного періоду.

8. Квпп — коефіцієнт впровадження пропозицій, сформованих за наслідками контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, за якими відбулося впровадження рекомендацій суб'єкта контролю — виконавця, до загальної кількості проведених контрольних заходів протягом звітного періоду.

9. Квш — коефіцієнт відшкодування встановленої матеріальної шкоди протягом періоду, що досліджується (Квш), який розраховується як відношення розміру фактично відшкодованої завданої шкоди до встановленого розміру визначеної прямої дійсної матеріальної шкоди, встановленої протягом досліджуваного періоду.

Таблиця 2. Оцінка економічної ефективності внутрішнього контролю

Показник ефективності	Значення показників та їх інтерпретація
$KE1 = BVP1 \div BnCBK1$ $KE1 = BVP1 \div BnOK31$	$KE1 = 1$ або $KE1$ зв.п. = $KE1$ п.п. (добре) $KE1 > 1$ або $KE1$ зв.п. > $KE1$ п.п. (відмінно), де $KE1$ п.п. – коефіцієнт за попередній період
$KE2 = B3Ш1 \div BnCBK1$ $KE2 = B3Ш1 \div BnOK31$	$KE2 = 1$ або $KE2$ зв.п. = $KE2$ п.п. (добре) $KE2 > 1$ або $KE2$ зв.п. > $KE2$ п.п. (відмінно), де $KE2$ п.п. – коефіцієнт за попередній період
$KE3 = BnCBK1 \div ЧП1$ $KE3 = BnOK31 \div ЧП1$	$KE3$ зв.п. = $KE3$ п.п. (добре) $KE3$ зв.п. < $KE3$ п.п. (відмінно), де $KE3$ п.п. – коефіцієнт за попередній період
Kop	$Kop \geq 0,75$ (відмінно); $0,75 > Kop \geq 0,5$ (добре) $0,5 > Kop \geq 0,25$ (задовільно); $Kop < 0,25$ (незадовільно)
Kcz	$Kcz \geq 0,75$ (відмінно); $0,75 > Kcz \geq 0,5$ (добре) $0,5 > Kcz \geq 0,25$ (задовільно); $Kcz < 0,25$ (незадовільно)
Knn	$Knn \geq 0,75$ (відмінно); $0,75 > Knn \geq 0,5$ (добре) $0,5 > Knn \geq 0,25$ (задовільно); $Knn < 0,25$ (незадовільно)
Kvn	$Kvn \geq 0,75$ (відмінно); $0,75 > Kvn \geq 0,5$ (добре) $0,5 > Kvn \geq 0,25$ (задовільно); $Kvn < 0,25$ (незадовільно)
$Kvnn$	$Kvnn \geq 0,75$ (відмінно); $0,75 > Kvnn \geq 0,5$ (добре) $0,5 > Kvnn \geq 0,25$ (задовільно); $Kvnn < 0,25$ (незадовільно)
$Kvvi$	$Kvvi \geq 0,75$ (відмінно); $0,75 > Kvvi \geq 0,5$ (добре) $0,5 > Kvvi \geq 0,25$ (задовільно); $Kvvi < 0,25$ (незадовільно)

Прямими якісними показниками ефективності внутрішнього контролю є якісні показники внутрішнього контролю (табл. 1), а також інші якісні показники ефективності внутрішнього контролю, зазначені у даній статті.

До непрямих показників ефективності внутрішнього контролю слід віднести:

— відносний показник порівняння адміністративних витрат, пов'язаних з управлінням організації у звітному періоді та чистого прибутку, одержаного як фінансовий результат організацією за звітний період (кількісний показник);

— відносний показник порівняння кількості рішень, прийнятих на основі результатів контрольних дій, звітного та попереднього періодів, наприклад, прийняття розпорядчих документів та інших внутрішніх регламентів з удосконалення тих чи інших процедур управління учасником відносин у сфері господарювання;

— відносний показник рівня компетенції суб'єктів контролю, якій залежить від виду освіти, освітнього рівня, напрямку підготовки, досвіду роботи, підвищенні кваліфікації у спосіб участі у спеціалізованих семінарах, науково-практичних конференціях за досліджуваний та попередній періоди;

— кількісні показники ефективності організаційної структури управління;

— відносні показники кінцевих результатів діяльності організації (зростання обсягу випуску продукції, поліпшення якості продукції, збільшення фінансового результату, зростання чистого прибутку, зменшення собівартості, зменшення термінів провадження нових технологій) звітного та попереднього періодів;

— відносні показники порівняння змісту та організації процесу управління (зменшення поточних витрат: на утримання апарату управління, на експлуатацію та утримання необоротних інвентарних активів, продуктивність, економічність, оперативність, надійність) звітного та попереднього періодів;

— відносні показники раціональності та техніко-організаційного рівня структури управління (кількість ланок системи управління, рівень спеціалізації та функціональної замкнутості підсистем управління) звітного та попереднього періодів.

Отже, проводити оцінку щодо ефективності внутрішнього контролю слід з урахуванням запропонованих показників (табл. 2).

Щодо оцінки ефективності внутрішнього контролю через показники якості, то у цілому внутрішній контроль має бути визнаним ефективним за умов, коли ? показників визнані позитивними.

Оцінка ефективності внутрішнього контролю через оцінку ефективності системи управління знаходиться поза межами компетенції внутрішнього контролю. Разом з тим, якщо за показниками, що віднесені до непрямих показників ефективності внутрішнього контролю та

є показниками ефективності управління, буде визначено, що система управління є ефективною, тоді є всі підстави про визнання внутрішнього контролю ефективним.

На ефективність внутрішнього контролю окрім кадрового забезпечення впливає й організаційне (регламентація та стандартизація контрольних дій), матеріально-технічне, інформаційне забезпечення внутрішнього контролю (наявність норм функціонування об'єктів контролю). Тому для комплексності оцінювання ефективності внутрішнього контролю має визначатися й рівень зазначених видів забезпечення.

Для проведення оцінювання ефективності внутрішнього контролю доцільно запровадити ведення реєстрів обліку запропонованих показників, що сприятиме оперативності його проведення, а зведена інформація реєстрів має стати складовими елементами квартальної звітності відділу.

Сформульовані пропозиції можуть бути використані для оцінки ефективності систем внутрішнього контролю учасників відносин у сфері господарювання, у тому числі й у межах встановлення ефекту та ефективності проведених контрольних заходів у формі інвентаризації.

У цілому, проведене дослідження дозволило визначити максимально можливий перелік показників оцінки ефективності внутрішнього контролю, які можуть бути застосовані на розсуд ініціатора організації та проведення внутрішнього контролю.

Література:

1. Андреев В.Д. Практический аудит / В.Д. Андреев. — М.: Экономика, 1994. — 366 с.
2. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія / С.В. Бардаш. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. — 656 с.
3. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев. — М.: "Экзамен", 2000. — 320 с.
4. Великий тлумачний словник. Сучасна українська мова. — Донецьк: ТОВ ВКФ "БАО", 2008. — 704 с.
5. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н.Г. Виговська. — Житомир: ЖДТУ, 2008. — 532 с.
6. Економічний енциклопедичний словник: [у 2 т.] / [за ред. С.В. Мочерного]. — Львів: Світ, 2005. — Т.1. — 616 с.
7. Економічний енциклопедичний словник: [у 2 т.] / [за ред. С.В. Мочерного]. — Львів: Світ, 2006. — Т. 2. — 568 с.
8. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [монографія] / Є.В. Калюга. — К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. — 360 с.
9. Максимова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / В.Ф. Максимова. — К., 2006 — 34 с.
10. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [моногр.] / В.П. Пантелеев; Державна академія статистики, обліку та аудиту. — К.: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2008. — 491 с.
11. Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна — 6 Оцінка стану внутрішнього фінансового контролю № 168 від 09.08.2002 Затверджений Наказом ГоловкиРКУ України 09.08.2002 № 168 Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 17 вересня 2002 року за № 756/7044.
12. Стефанюк І.Б. Проблема вдосконалення системи державного фінансового контролю в Україні // Міжнар. наук.-практ. конф. "Бюджетна реформа в Україні: проблеми та шляхи розв'язання". — К.: НДФІ, 2001. — С. 268.
13. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії організації, методології): [монографія] / Шевчук В.О. — К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. — 371 с.

Стаття надійшла до редакції 24.08.2011 р.