

АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТУРОПЕРАТОРІВ ЯК СИСТЕМА: МОДЕЛЮВАННЯ КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ

*Присвячена науковому обґрунтуванню аудиту фінансової звітності туроператорів як системи.
Дослідження ґрунтується на основах теорії систем і особливостях формування сукупного об'єкту
аудиту – інформації фінансової звітності*

Ключові слова: фінансова звітність, аудит фінансової звітності.

Постановка проблеми. Однією із важливіших передумов подальшого розвитку теорії та методології такого явища як аудит є підвищення довіри суспільства, в основі чого лежить досконале практичне його здійснення. Іншими словами, достатньо висока якість аудиторської діяльності.

Це твердження у повній мірі має відношення і до такого суб'єкту індустрії туризму як туроператор.

Недостатня кількість розробок з теорії і практики контролю, в тому числі й аудиту, у сфері діяльності туроператорів формує усталену тенденцію недовіри до діяльності аудиторських фірм у частині як обов'язкового, так й ініціативного аудиту. Основною причиною ситуації, яка склалася на ринку аудиту і аудиторських послуг стосовно туроператорів з відповідною організаційно-правовою формою господарювання є відсутність наукового обґрунтування дефініції "аудит фінансової звітності туроператорів" на сучасному етапі застосування норм Міжнародних стандартів аудиту [1].

Дослідження онтологічного аспекту дефініції дозволить сформулювати концептуальну основу аудиту щодо інформації фінансової звітності туроператорів як одного із домінуючих суб'єктів туристичної індустрії.

Базуючись на результатах дослідження особливостей туристичних послуг, як результату діяльності туроператорів, є всі підстави стверджувати, що ступінь інформаційного ризику (ризик власного бізнесу, ризику не налагодженості системи внутрішнього контролю), який притаманний твердженням клієнта, впливає на якість (сукупність властивостей інформації) фінансової звітності туроператорів. А головне уявити, які чинники впливають на інформаційний ризик, підсилюють чи послаблюють його. Від результатів систематизації факторів впливу, а вони пов'язані з особливостями діяльності туроператорів, залежить уявлення об'єкту аудиту, як головного елементу системи. Складність цього об'єкту визначає процедурне забезпечення виконання окремих завдань з надання впевненості та супутніх аудиту послуг.

Слід зазначити, що наукових праць з проблем обліку, контролю, в тому числі з аудиту в сфері туристичної діяльності обмаль [2, 3, 4, 5, 6]. Що стосується системного підходу до окремих проблем аудиту туристичного бізнесу, то це отримало відображення в працях Іваніної О.О., Глуценко Я.І. [5] та Сметанко О.В. [4].

Викладене вище актуалізує необхідність наукового обґрунтування основних елементів концептуальної основи аудиту фінансової звітності туроператорів як системи

Мета дослідження полягає в науковому обґрунтуванні концептуальної основи аудиту фінансової звітності туроператорів як системи.

Для досягнення окресленої мети визначено основні завдання:

- обґрунтування можливості екстраполяції загальних основ теорії систем на аудит як об'єкт дослідження;
- визначення середовища системи аудиту фінансової звітності туроператорів та окреслення факторів його формування та впливу;
- визначення типу системи аудиту у сфері діяльності туроператорів;
- розкриття сутності основних елементів системи аудиту інформації фінансової звітності туроператорів, їх взаємозв'язку та підпорядкованості;
- побудовання концептуальної моделі аудиту фінансової звітності такого суб'єкта як туроператор.

Викладення основного матеріалу. Теоретико-методологічні проблеми аудиту досліджуються у багатьох працях відомих вітчизняних науковців, з яких найбільший внесок у розробку його теоретичних основ здійснили Н.І. Дорош, О.А. Петрик [7], О.Ю. Редько, В.С. Рудницький [8], Г.М. Давидов. Проте жодний із науковців не акцентував увагу на системному підході до розгляду його елементів.

Вивчення наукової та навчально-методичної літератури дає підстави зробити висновок, що аудит як складне соціально-економічне явище, з урахуванням його багатофункціональності, слід розглядати як складну систему пізнання об'єктивної реальності (інформаційної діяльності клієнта).

Дослідженням системного підходу щодо контролю і аудиту присвячено наукові праці достатньо відомих вчених: Бардаш С.В. [9], Белоусова І.М., Дмитренко І.М. [10], Бутинець Ф.Ф. [11], Іваніна О.О., Глуценко Я.І. [5], Єрохіна Є.О. [12], Максимова В.Ф. [13], Петрик О.А. [7], Рудницький В.С. [8], Садекова А.М., Сухарєва Л.О. [14], Стефківський В.М. [15], Сіменко І.В. [16], Федченко Т.В. [17, 19] та інші.

В монографії Максимової В.Ф. системний підхід проаналізовано як методологічна база дослідження системи внутрішнього контролю економічної діяльності [13].

Генезис та еволюцію методології системного підходу достатньо ґрунтовно досліджено в монографії Сіменко І.В. Автор проаналізувала результати багатьох наукових досліджень з приводу визначення сутності системи і визначила поняття системи як організованого (інтегративного) комплексу елементів та їхніх відносин, що утворюють єдине ціле для досягнення загальної мети її існування [16, с. 22].

За думкою Єрохіної Є.О., система може бути визначена як "сукупність об'єктів і процесів, названих компонентами, взаємопов'язаних і взаємодіючих між собою, які утворюють єдине ціле, що володіє ознаками, не властивими його компонентам, взятим окремо" [12].

Нам близька точка зору Єрохіної Є.О. щодо визначення поняття "система" ми вважаємо його найбільш ґрунтовним. Воно, на відміну від інших визначень, враховує синергетичні ознаки.

Дескриптивний підхід¹ до визначення системи потребує встановлення основних ознак, притаманних системним об'єктам, незалежно від їхнього типу: цілісність – вплив на всі інші компоненти системи, що призводить до зміни системи в цілому, і, навпаки, будь-яка зміна системи впливає на всі її компоненти; ієрархічність – кожна система може бути розглянута як компонента системи більш високого порядку, а кожний її компонент, в свою чергу, є системою; інтегративність – володіння системою властивостями, що відсутні у її компонентах, вірне і зворотне.

На думку науковця, всі інші властивості, що приписують системам, або характеризують тільки визначений їх тип (наприклад, наявність зв'язків із середою властиве виключно відкритим системам), або є властивостями їх опису (наприклад, структурність як можливість опису системи через встановлення її

¹ Описовий підхід до вивчення економічних процесів (на думку Єрохіної Є.А., дескриптивне визначення системи повинно проводити більш чітку межу між системними і несистемними об'єктами і давати, таким чином, поняття системи "взагалі")

структури, множинність і складність опису), або взагалі не можуть вважатися властивостями систем (адаптивність або не адаптивність, наприклад, оскільки вони відображають не якісні характеристики систем, а значення величин) [12].

Важливим для опису систем є поняття структури та ієрархії. Під структурою системи розуміють її стійку впорядкованість і зв'язки між елементами і підсистемами. Структура відображає істотні зв'язки між елементами і підсистемами, які дещо змінюються при змінах в системі та забезпечують існування системи, найважливіших її властивостей. Для визначення структури системи необхідно провести її послідовну декомпозицію, тобто виділити в ній підсистеми всіх рівнів, доступних аналізу, їх елементи, які відповідно до завдань дослідження не поділяються на складові частини. Завдяки ієрархічності структура складних систем може бути представлена у вигляді структури її частин – від підсистем до елементів. Слід зазначити, що поділ системи на елементи є до певної міри відносним і умовним [14, с. 27].

В основу системного підходу покладено дослідження об'єкта як цілісної системи, їхніх взаємозв'язків і взаємодій.

Проаналізувавши визначення, надані в науковій літературі [13, 14, 16] ми дійшли висновку, що всі автори єдині в тому, що системний підхід пов'язаний з методологією, тобто представляє сукупність методів до дослідження об'єкта через його складові елементи, які у взаємозв'язку формують систему.

З урахуванням думок науковців Максимової В.Ф. [13], Садекової А.М., Сухаревої Л.О. [14], Стефківського В.М. [15], Сіменко І.В. [16] визначення аудиту інформації фінансової звітності туроператорів може бути представлено системою для його всебічного дослідження як явища; він має певну кількість взаємопов'язаних і взаємодіючих елементів, які утворюють в комплексі ціле.

Варто також зазначити, що визначальним при цьому є доказовість понять і обґрунтування теоретичних конструкцій, а також можливість перенесення основних особливостей системи економічного контролю до системи аудиту фінансової звітності та застосування основних системних принципів: цілісності, структурності, взаємозалежності системи і середовища, ієрархічності, множинності опису системи [17, с. 261].

Наша система є складною², абстрактною³, динамічною⁴ (тому що знаходиться у межах економічного, політичного, правового, соціального середовища, які характеризуються своєю динамічністю) та відкритою⁵ системою. Щоб уявлення про систему було цілісним, необхідно розглянути склад та зміст її елементів.

Стосовно елементів системи аудиту, більшість науковців виокремлює п'ять основних елементи: суб'єкт, об'єкт, процес, комунікативний блок та потенціали системи, що визначаються у статичній і динамічній [10, с. 55; 14, с. 30-33; 13, 51-72; 17, с. 262]. Але Т.В. Федченко, крім перелічених елементів, виокремлює також теоретико-методологічний базис системи та контрольне середовище [17, с. 262].

Враховуючи думку цих науковців, за допомогою екстраполяції поняття було визначено, що аудит інформації фінансової звітності туроператорів як "система" являє собою сукупність взаємопов'язаних, взаємозалежних елементів, взаємодія яких має характер, орієнтований на отримання корисного результату.

Теоретико-методологічний базис системи аудиту фінансової звітності туроператорів є науковим підґрунтям її існування – це наукове обґрунтування, визначення

категоріального апарату, концепції, вимог і принципів, прийомів і способів, об'єктів і параметрів аудиту фінансової звітності туроператорів [так само, с. 262].

Передусім, необхідно виділити суб'єкт аудиту інформації фінансової звітності туроператорів, адже за його відсутністю стає неможливим існування системи. Саме суб'єкт є тим елементом системи, який здійснює нагляд за станом і рухом об'єкта аудиту.

Суб'єкт у загальноприйнятому розумінні – це людина як носій будь-яких властивостей; в філософії – людина, що пізнає і діє, істота, конфронтуюча із зовнішнім світом як об'єктом пізнання; в логіці – предмет судження; в граматиці – підмет, а також взагалі граматична форма, що виражає діяча [10, с. 56].

Дуже ґрунтовно дослідили дефініцію «суб'єкт аудиту» науковці житомирської школи. Вони систематизували існуючі погляди, виокремили основні характеристики суб'єктів здійснення аудиту в Україні та порушення проблем їх незалежності [11, с. 239-269].

В нашому випадку, досліджується система аудиту інформації фінансової звітності туроператорів. Тому, суб'єктом аудиту виступають аудиторські фірми, приватно-практикуючі аудитори, які здійснюють свою практику згідно чинного законодавства України [1, 18]. Для більш конкретного розуміння суб'єкта аудиту стосовно нашого дослідження відмітимо, що це аудитор, кваліфікований спеціаліст, який має досвід і знання діяльності туроператорів.

Іншою складовою системи аудиту фінансової звітності туроператорів є об'єкт (з лат. objicere – "кидаю вперед, протиставляю") – це елемент, задля якого і навкруги якого створюється і функціонує система [10, с. 57].

Звернемося до науковців, які досліджували проблему визначення об'єкта в сфері контролю та аудиту.

С.В. Бардаш визначає об'єкт контролю – як функціонування господарської системи/ системи господарчого забезпечення учасника відносин у сфері господарювання галузі, регіону, країни, на яку спрямований контрольний процес (контрольні дії) суб'єкта контролю [9, с. 94]

В.С. Рудницький, здійснив аналіз досліджень попередників, щодо визначення об'єкта аудиту, та надав визначення об'єкту аудиту як інформації про окремі або взаємопов'язані факти (явища або процеси) господарської діяльності суб'єкта господарського контролю, яка відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної системи та підлягає кількісній і вартісній оцінці [8, с. 29].

На думку О.А. Петрик, об'єктом аудиту є окремі форми бухгалтерської звітності, поточні облікові реєстри, первинні документи, дані аналітичного та синтетичного обліку, Головна книга, матеріали інвентаризації, установчі документи, інші фінансові не бухгалтерські звіти тощо [7, с. 138].

Необхідно відмітити, що на даному етапі розвитку аудиту існує проблема співвідношення об'єкту і предмету аудиту. В.Ф. Максимова в своїй роботі [13, с. 68] надала критику щодо отождолення цих понять. Тому, необхідно встановити крім об'єкту нашого дослідження й предмет аудиту.

Предмет – категорія, що позначає деяку цілісність, що виокремлено зі світу об'єктів в процесі людської діяльності й пізнання. Основна відмінність предмета від об'єкта становить те, що в предмет входять лише найбільш значущі з практичної або теоретичної точки зору властивості, сторони, особливості об'єкта, котрі підлягають безпосередньому вивченню. У філософському трактуванні предмет пізнання – це певний бік, властивість і відношення об'єкту, досліджені з певною метою в даних умовах і обставинах. Предмет визначає межу, в рамках яких вивчається об'єкт дослідження [19, с. 64].

Наприклад, Бардаш С.В. визначає предмет контролю як властивість об'єкта контролю, яка відрізняє контроль як функцію управління від інших його функцій. Такою особливістю об'єкта контролю науковець вважає встановлення законності, ефективності та доцільності його функціонування [9, с. 94].

На основі аналізу наукової літератури з аудиту та контролю в сфері туристичної діяльності, щодо

² До найбільш складних видів систем відносяться цілеспрямовані системи, поведінка яких підпорядкована досягненню певних цілей.

³ Абстрактні системи є продуктом людського мислення (типи – поняття, гіпотези, теорії ...) на противагу матеріальним системам (системам неорганічної природи і живим системам).

⁴ Динамічна система змінює свій стан у часі на противагу статичній системі (її стан залишається постійним із плином часу).

⁵ У відкритих системах постійно відбувається введення і виведення не тільки енергії, але й речовини (у нашому випадку – це інформаційні потоки, можливість залучення незалежних аудиторів, взаємозв'язок і взаємодія з іншими підсистемами контролю).

визначення об'єкту та предмету аудиту, ми дійшли висновку, що це питання не досліджено. В роботі Сметанко О.В. визначено об'єкт і предмет аудиту витрат: "...предметом аудиту витрат виступає сукупність затрат, пов'язаних з формуванням туристського продукту і функціонуванням туристської організації; об'єктом аудиту витрат є складова частина предмета – це окремо взята стаття або елемент витрат, калькуляційна одиниця, а також інші витрати, пов'язані з діяльністю організації, дані про які знайшли відображення в первинній обліковій документації та облікових регістрах" [4, с. 128].

Ми вважаємо, що науковець переплутав визначення, він визначив, що предмет – це сукупність витрат, а об'єкт – це частина предмета (окремо взята стаття витрат). Повинно бути навпаки, об'єкт це більш широке за змістом визначення, предмет це тільки певний бік об'єкту.

Отже, предметом нашого дослідження є надійність, повнота та достовірність показників фінансової звітності туроператорів. А об'єктом – інформація фінансової звітності туроператорів.

Наступний елемент системи – контрольний процес. Дискусійне питання щодо складу процесу аудиту розглянуто багатьма науковцями, як вітчизняними, так і зарубіжними [5, 8, 9, 10, 14, 17]. Ми дотримуємося думки, що й більшість науковців щодо основних етапів (стадій) процесу аудиту, а саме: організаційного; дослідницького; заключного.

Характеристику кожного етапу процесу аудиту інформації фінансової звітності туроператорів представлено на рис. 1



Рис. 1. Етапи процесу аудиту інформації фінансової звітності туроператора

Необхідно відмітити, що процес аудиту фінансової звітності туроператорів повинен бути організаційно й ресурсно забезпечений (це статика системи). До основних елементів організаційного потенціалу системи аудиту фінансової звітності туроператорів можна віднести: організацію і управління контрольним середовищем; структурування елементів підсистем; визначення напрямків аудиту і регламентація дій аудитора; розробка структури і змісту вихідної контрольної інформації. А до ресурсного потенціалу системи аудиту – кадрове, інформаційне, методичне, технічне й фінансове забезпечення [17, с. 264; 10, с. 73-74].

Комунікація є також елементом системи. Комунікація (лат. communication – повідомлення, передача) – смисловий та ідеально-змістовний аспект соціальної взаємодії. Дії, свідомо орієнтовані на їх смислове сприйняття, називають комунікативними [19, с. 71-72].

В.Ф. Максимова зазначає: "...комунікативний блок слід уявляти сукупністю засобів передачі інформації від підконтрольного суб'єкта господарювання до контролюючого суб'єкта і навпаки, тобто повинен виконуватися принцип зворотного зв'язку" [19, с. 72-73].

На нашу думку, сутність комунікації розкрита недостатньо повно в цьому визначенні. Потрібно звертати увагу і на таких елементах структури комунікації, як повідомлення, процес його створення та прийняття.

Для повного усвідомлення важливості цього елементу системи в процесі аудиту інформації фінансової звітності туроператорів, визначимо основні його складові: комуніканти, проблемна ситуація, кодування, мотиви і цілі,

процес матеріальної передачі інформації.

По-перше, необхідна наявність двох або більше учасників комуніканти, наділених базовими знаннями економіки й особливостей певної галузі, наприклад, туризму, а також досвідчені в техніці й сучасних технологіях процесу комунікації (можливість використання телефону, факсу, електронної пошти тощо). Наявність свідомості та володіння нормами деякої семіотичної системи, наприклад, мови й писемності, у суб'єктів комунікації визначається до моменту проведення аудита інформації фінансової звітності та є вкрай необхідними.

Другим елементом комунікативного блоку слід вважати проблемну ситуацію (або об'єкт дослідження), яку комуніканти намагаються осмислити, зрозуміти та формують у вигляді інформаційних потоків.

По-третє, виникає необхідність у певному кодуванні інформації (особливо в у мовах підвищеної секретності) під час підготовки до передачі й розкодованні під час сприйняття інформації. Сутність кодування має триаспектний характер: 1) вираження думки за допомогою символів мови – усної чи писемної; 2) присвоєння певним явищам, предметам, процесам спеціалізованих назв (термінів); 3) шифрування інформації за допомогою особливих символів, які не використовуються у повсякденному житті.

Четвертий елемент комунікації – це мотиви і цілі, що роблять інформацію спрямованою, тобто те, що спонукає суб'єктів взаємодіяти один з одним.

Остання складова комунікації – процес матеріальної передачі інформації як в прямому (суб'єкт 1 передає

суб'єкту 2), так і в зворотному (від суб'єкта 2 до суб'єкта 1) напрямку безпосередньо або з використанням певних засобів передачі інформації (телефон, факс, системна мережа, засоби масової інформації тощо). Саме останній елемент впливає на формування вхідної та вихідної інформації процесу аудиту інформації фінансової звітності. Блок вхідної інформації складається з відомостей про об'єкт контролю, що надходить від підконтрольних суб'єктів до аудиторів, а також виникає під час проведення аудиту (гіпотези, плани, програми, інша робоча документація аудиторів). Вихідна інформація є результатом (висновком) дослідження аудиту інформації фінансової звітності турсервісів, яка передається від аудиторів до підконтрольного суб'єкта – надає турсервісу стверджувальну чи коригуючу інформацію для прийняття управлінських рішень, а також спрямовується до ініціаторів проведення аудиту [19, с. 71-73]

Останній елемент системи – це контрольне середовище. Л.О. Сухаревою ґрунтовно досліджено та проаналізовано думки зарубіжних та вітчизняних науковців, щодо змісту визначення “середовище контролю”.

Науковець зазначає: “...якщо розуміти, що середовище контролю уявляє собою практичні дії керівництва економічного суб'єкта, які спрямовані на формування необхідних передумов для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю то ці “практичні дії” у широкому розумінні поняття є усе різноманіття процедур, дій і заходів, які відображають загальне ставлення адміністрації, директорів і власників підприємства до організації ефективної системи

внутрішнього контролю (див. попереднє джерело), а звідси і стає зрозумілим те, що так звана третя складова системи внутрішнього контролю – “контрольне середовище” з одного боку – складова середовища контролю, а з другого – є сутність самого процесу контролю” [20, с. 69-72].

Екстраполюючи результати дослідження Т.В. Федченко [19, с. 74-75] на нашу сферу дослідження, можна зазначити, що контрольне середовище – це: 1) практичні дії керівництва суб'єкта, спрямовані на встановлення і підтримку системи аудиту інформації фінансової звітності турсервісів; 2) загальні відомості про дієвість нашої системи, які має в розпорядженні керівництво суб'єкта; 3) атмосфера, під впливом якої формується і працює система аудиту інформації фінансової звітності турсервісів; 4) набір характеристик, що визначає службові взаємостосунки, сприятливі для здійснення аудиту інформації фінансової звітності турсервісів.

До основних елементів контрольного середовища відносяться: стиль і основні принципи управління суб'єктом; організаційна структура суб'єкта; розподіл повноважень і відповідальності співробітників; кадрова політика; порядок підготовки аудиторського звіту для користувачів; система внутрішнього контролю даного суб'єкта; відповідність діяльності суб'єкта вимогам законодавства та існуючим стандартам.

Концептуальна модель системи аудиту інформації фінансової звітності турсервісів нами наведено на рис. 2, де акцентовано увагу на основних елементах системи – суб'єкті, об'єкті, процесі, комунікативному блоці і контрольному середовищі, в межах якого функціонує система.

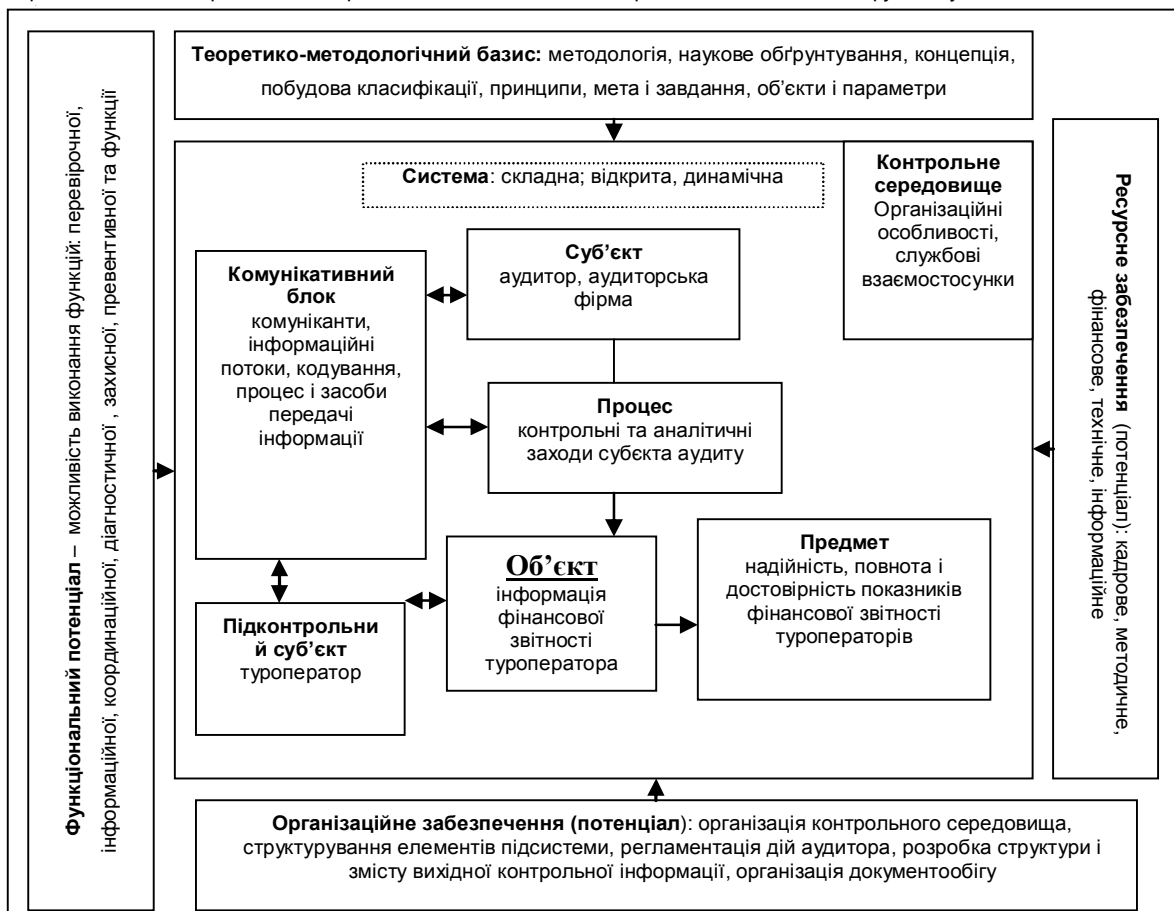


Рис. 2. Концептуальна модель системи аудиту інформації фінансової звітності турсервісів [розроблено на основі 10, 14, 17, 19]

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, в основу побудови концептуальної моделі системи аудиту фінансової звітності турсервісів покладено основи теорії систем і особливості формування сукупного об'єкту аудиту – інформації фінансової звітності.

Логічним продовженням проведеної роботи повинно бути дослідження особливостей формування сутності основного елементу системи – об'єкту аудиту, від особливостей формування якого залежить процедурний аспект.

Список використаної літератури:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Ч. 1,2. – К.: МФБ, АПУ, 2011. – 1245 с.
2. *Балченко З.А.* Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України [Текст]: навч. пос. / З.А. Балченко (КУТЕП). – К.: КУТЕП, 2006.- 233с.
3. *Богданова Ж.А.* Бухгалтерський облік і контроль туристичної діяльності автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. ек. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Ж.А. Богданова. – Житомир. – 2011. [Електронний ресурс]. – Системні вимоги: Pentium ; 32 Mb RAM ; Windows 2007/XP. – Режим доступу: <http://zsas.zhitomir.org/ru>
4. *Сметанко О.В.* Методика та організація обліку і аудиту витрат у туристській галузі (на прикладі туристських підприємств автономної республіки Крим) автореф. дис. на здобуття наук. ступ. к.е.н.: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та” / О.В. Сметанко. – Київ. - 2004.
5. *Іваніна О.О.* Аудит туристичної діяльності [Текст]: Навч. посібник (рос. мовою) / О.О. Іваніна, Я.І. Глущенко ДонНУЕТ імені Михайла Туган-Барановського. – Донецьк, 2007. – 208с
6. *Пожарицька І.М.* Удосконалення обліку і аналізу витрат на виробництво туристичного продукту: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. ек. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та” / І.М. Пожарицька. – Луганськ. - 2004.
7. *Петрик О.А.* Аудит: методологія і організація [Текст]: Монографія / О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с
8. *Рудницький В.С.* Методологія і організація аудиту [Текст]: Монографія / В.С. Рудницький. – Тернопіль: “Економічна думка”, 1998. – 192 с.
9. *Бардаш С.В.* Економічний контроль в Україні: системний підхід [Текст]: монографія / С.В. Бардаш. – К.: КНТЕУ. – 2010. – 656с.
10. *Дмитренко І.М.*, Аудит: діагностика безперервності діяльності підприємств [Текст]: Монографія / І.М. Дмитренко, І.М. Белоусова ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського.– Донецьк: ДонНУЕТ, 2010. 320 с.
11. *Бутинець Ф.Ф.* Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі [Текст]: Монографія / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.
12. *Ерохіна Е.А.* Теорія економічного розвитку: системно-синергетический поход / Е.А. Ерохіна [Електронний ресурс]. – Системні вимоги: Pentium ; 32 Mb RAM ; Windows 2007/XP. – Режим доступу: <http://ek-lit.narod.ru/eroh/ref-1-1.html#20>
13. *Максімова В.Ф.* Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку [Текст]: Монографія / В.Ф. Максімова. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.
14. *Сухарева Л.О.* Аудит: оцінка ефективності бухгалтерського контролю [Текст]: монографія / Л.О. Сухарева, А.М. Садекова ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського.– Донецьк: Вид-во “Ноулідж”, 2011. – 214 с.
15. *Стефківський В.М.* Контроль управлінських рішень в системі управління підприємства: Дисертація на здобуття наукового ступеня к.е.н. спец. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / В.М. Стефківський. – Донецьк, 2012. УДК 005.53:005.953
16. *Сіменко І.В.* Якість систем управління підприємствами: методологія, організація, практика [Текст]: монографія / І.В. Сіменко. – Донецьк: [ДонНУЕТ], 2009. – 394 с.
17. *Федченко Т.В.* Системний підхід до дослідження аудиту ефективності виконання бюджетних програм / Т.В. Федченко // Вісник ДонНУЕТ №4(40), 2008 р.- 290 с.– С. 260-266.
18. Про аудиторську діяльність. Закон України [Електронний ресурс]. – Системні вимоги: Pentium ; 32 Mb RAM ; Windows 2007/XP. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
19. *Федченко Т.В.* Система державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм: Дисертація на здобуття наукового ступеня к.е.н. спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит/ Т.В.Федченко. – Донецьк, 2011
20. *Сухарева Л.О.* Облік, контроль і аналіз у міжнародному бізнесі: управлінський аспект [Текст]: Монографія / Л.О. Сухарева. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2005. – 213 с.

СУХАРЕВА Л.О. – кандидат економічних наук, професор кафедри контролю і аналізу господарської діяльності Донецького національного університету економіки і торгівлі.

МІГУЛІНА О.О. – аспірант кафедри контролю і аналізу господарської діяльності Донецького національного університету економіки і торгівлі.

Надійшла до редакції: 02.04.12 р.