

УДК 332.025.12

Артюх О. В.
*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеського національного економічного університету*

Artyuh O. V.
*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Department of Accounting and Audit
Odessa National Economic University*

ПРИНЦИПИ КОНТРОЛЮ: ПРОБЛЕМАТИКА ВИЗНАЧЕННЯ

PRINCIPLES OF CONTROL: PROBLEMS OF DEFINITION

Анотація. У роботі розглянуто проблемні питання сутності дефініції «принцип», проаналізовано сучасні погляди дослідників щодо визначення принципів, їхньої ідентифікації в системі контролю (за його складовими, видами та формами). Окреслено, що розкриття проблематики наукового осмислення принципів контролю уможливує подальші дослідження у напрямку їхнього нормативного визначення та систематизації.

Ключові слова: дефініція «принцип», ідентифікація принципів контролю, нормативна регламентація, система контролю.

Вступ та постановка проблеми. Досягнення цілей контролю неможливо без визначення принципів його організації та функціонування. На сьогодні у науковому оточенні не існує єдиного погляду щодо сутності дефініції «принцип», простежується суперечливість підходів у

виділенні принципів контролю, що вказує на актуальність досліджень у цьому напрямку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням визначення принципів контролю присвячено багато праць вітчизняних та зарубіжних учених. Прагнення роз-

крити сутність принципів у сфері економічного контролю відзначаються у публікаціях Бардаша С.В., Бондаренко Н.О., Бутинця Ф.Ф., Виговської Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І., Нападовської Л.В., Бутинець Т.А., Дрозд І.К. У роботах інших дослідників принципи розглядаються в контексті окремих складових контролю або його видів та форм. Узагальнення наукових поглядів та аналіз сучасних законодавчих реалій показали, що на сьогодні існує велика кількість принципів контролю, визначення яких нерідко є невмотивованим, дублюється за змістом або мішується з іншими поняттями. При розгляді принципів за видами та формами контролю більшість авторів не враховує їхні єдність, взаємозалежність та взаємозв'язок у загальній системі контролю.

Метою даної роботи є започаткування принципів контролю, їх критичний огляд через усвідомлення сутності дефініції «принцип», розкриття власне судження щодо виділення окремих принципів у системі контролю.

Результати дослідження. Із загальнонаукової точки зору принципами прийнято називати основні засади будь-якої теорії, науки, що визначають усі наступні твердження, базові вимоги, яким зобов'язані відповідати наукові припущення, гіпотези або теорії. Як прояв об'єктивних законів у суб'єктивній формі у суспільній свідомості визначають принципи ряд дослідників [1, с. 33].

Деякі вчені переконані, що принцип, будучи вихідним положенням наукової теорії, виступає як «перше й найабстрактніше визначення ідеї як початкової форми систематизації знань. Принцип не вичерпує всього змісту ідеї. Ідеї та принципи створюють закони науки, що відбивають суттєві, стійкі та постійно повторювані об'єктивні внутрішні зв'язки між явищами, предметами, елементами, якостями» [2, с. 14].

Під принципами контролю розуміють і «науково обґрунтовані та апробовані практикою, закріплені прямо або опосередковано в нормативно-правових актах основи організації та здійснення контролю» [3, с. 200].

Прийнятною є точка зору вчених Білухи М.Т. та Микитенко Т.В., які зазначають, що принципи контролю – це основні засади, на яких здійснюються його функції [4, с. 65]. Заслуговує на увагу й розуміння принципів як «загальних керівних норм дії, які, виражаючи певні закономірності, постійно поглиблюються і видозмінюються», та правил як «норм дії, що мають конкретне робоче значення» [5, с. 81].

Хмельницький В.А. зазначає, що «принцип контролю – це загальноприйняте правило дії в контрольних ситуаціях, він втілює економічні, соціальні та інші закономірності сфери контролю, визначає вимоги, відповідно до яких формує і функціонує підсистема контролю в системі управління виробництвом, суспільством» [6, с. 16–17]. Показово, що під принципами фінансового контролю в окремих випадках розуміють вимоги, що визначені в нормативно-правових актах, а в інших – правила (при відсутності правового закріплення, але при їхньому загальному визнанні суб'єктами контролю) [7, с. 188].

Науковцями Чає В.Т., Гогія К.А. при дослідженні концептуальних основ організації контролю та аудиту справедливо підмічено, що на відміну від постулатів, за допомогою яких визначаються межі (рамки) розвитку аудиту, у принципах уточнюються і удосконалюються його найважливіші характеристики [8, с. 232].

Окремі науковці характеризують принципи контролю як систему елементів, що становить фундамент методологічної бази контролю [9, с. 63–65]. Але будь-яка система (зокрема, система контролю), власне, і являє собою сукупність взаємопов'язаних елементів, в якій принципи,

безперечно, виступають одним із її елементів. На нашу думку, у такому формулюванні принципів простежується певна понятійна тавтологія та встає питання його коректності чи більш детального роз'яснення.

Провокує різноманіття тлумачень сутності понять «принцип», «принцип контролю (за його видами та формами)» і відсутність їх законодавчого закріплення. Із цього приводу цілком умотивованим є дослідження Ярмак І.М., в якому звертається увага на те, що у вітчизняному законодавстві поняття стосовно принципів вживаються в різних значеннях. Автором унаочнено, що у сфері податкового контролю ототожнюються поняття «принципи» і «засади», при цьому останній термін вживається і як синонімічному терміну «елемент (оподаткування)» (ст. 4, 7 Податкового кодексу України); у сфері незалежного фінансового контролю Законом України «Про аудиторську діяльність» взагалі не визначено принципи контролю, але оголошено правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, що дозволяє припустити тлумачення терміну «засади» як рівнозначне поняттю «основи» [7, с. 185].

Доречно зауважити, що у сфері незалежного фінансового контролю в міжнародних нормативних актах визначені фундаментальні принципи етики як особливі вимоги та розкрита специфіка їхнього дотримання через відповідність принципів до встановленої концептуальної основи [10, с. 17–18, 148], [11, с. 57, 67, 100]. Це свідчить про розмежування понять «принципи/вимоги» та «основа» із виділенням їхньої семантичної взаємозалежності.

Законом України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності», як вірно вказує Ярмак І.М., принципи та засади вживаються як окремі поняття за різною семантикою, що не суперечить вимогам Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) та Міжнародним стандартам вищих органів фінансового контролю (ISSAI) [7, с. 185].

Отже, за найбільш поширеними варіаціями принципи – це основи, положення, засади, правила, норми, вимоги, тобто семантично подібні поняття, які науковою спільнотою та на законодавчому рівні інтерпретуються у широкому сенсі (основи, положення, засади) або у вузькому (правила, норми, вимоги).

Не вживає сумніву, що принцип як об'єктивна категорія має глибинний, багатогранний зміст, розкриття якого залежить від умов його втілення (імплементатії). Якщо мова йде в цілому про наукове пізнання світу, його методи, про наукову теорію, зокрема про контроль як окрему галузь науки, то методологічно доцільніше впроваджувати дефініцію «принцип» як «основа, засада, положення». У такому значенні принцип є всеохопним орієнтиром, який не потребує наукового переосмислення.

При розгляді принципів системи контролю визначально приймемо в якості основи її природні властивості (параметри), що притаманні кожній системі, зокрема що пов'язані з цілями та функціями (цілеспрямованість та синергійність, емерджентність, ієрархічність тощо), зі структурою (цілісність, структурність тощо), особливостями взаємодії із середовищем (адаптивність, інтеграційність тощо). Розуміючи контроль як систему, зосередимось на його прикладному аспекті та назовемо принципами контролю вихідні правила, за допомогою яких досягаються його цілі, забезпечуються організація та функціонування. За таких умов при виразі принципів як правил (або за певним контекстом: норм, вимог, тобто регулятивних правил, які вказують межі свого застосування) системи контролю відбувається не заміщення, а

більш детальне розкриття сутності основ, засад, положень наукового пізнання (ієрархічні взаємозв'язки: основи, засади, положення ↔ правила / норми, вимоги).

Не викликає сумніву, що дієвість контрольної системи та, відповідно, її підсистем безпосередньо залежать від дотримання суб'єктами принципів контролю. Але проблема полягає в тому, що на сьогодні, незважаючи на безліч наукових розробок, не існує єдності у виділенні принципів у системі (підсистемах) контролю. У наукових дослідженнях нерідко спостерігаються намагання ідентифікувати принципи з цілями, задачами контролю, з властивостями контрольної системи. При розробці принципів часто проявляється необґрунтована безмежність пошуку та зусилля дослідників міксувати принципи і закони. У цьому сенсі не можна не відмітити вагомий напрацювання Максимової В.Ф., в яких автором на підставі ретроспективного аналізу визначено принципи економічного контролю, насамперед внутрішнього [12]. Докладне обґрунтування їх визначення сприяло подальшому розвитку теоретико-методологічних основ економічного контролю, але виділення автором окремих принципів (загальносистемних та щодо структури системи контролю) підлягатиме більш детальному роз'ясненню.

На наше розуміння, будь-яка система (зокрема, система контролю) визначально відповідає загальним закономірностям її побудови – в іншому випадку відбувається створення не системи, а будь-якої сукупності об'єктів без їх взаємозв'язку та взаємодії. Відповідність загальним закономірностям побудови системи – це характерна риса, властивість абсолютно кожної системи.

Адаптація системи пов'язана з її поведінкою (діями системи у часі), в результаті чого через закріплення нових властивостей відбувається динамічна еволюція системи. Адаптивність системи контролю або прагнення до стану стійкої рівноваги, яке передбачає пристосування параметрів системи до змінних коливань зовнішнього середовища, є ні чим іншим як властивістю системи, що пов'язана з ресурсами та особливостями взаємодії із середовищем.

Структура системи як сукупність достатніх взаємозв'язків між її елементами та підсистемами характеризує організованість системи, стійку упорядкованість її компонентів та закономірних зв'язків. Саме стійка упорядкованість компонентів визначально передбачена у структурі системи та є її невід'ємним чинником.

Виходячи з цього принципи відповідності загальним закономірностям побудови системи, адаптивності системи контролю, системної впорядкованості, які запропоновані автором, доречніше називати вихідними характеристиками будь-якої системи (зокрема, системи контролю), її параметрами, константами, а не загальними правилами, за допомогою яких існує система.

У дослідженнях принципів контролю нерідко виокремлюється принцип системності, дотримання якого пов'язується з розглядом усіх сторін об'єкта контролю і всієї системи його взаємозв'язків по вертикалі та горизонталі структури управління [13, с. 21] або із забезпеченням контролю на всіх стадіях бюджетного процесу (у сфері державного фінансового контролю) шляхом створення відповідної організаційної системи контролю в країні [14].

На думку Дрозд І.К. та Шевчука В.О., принцип системності «передбачає єдність правових засад контрольної діяльності, що здійснюється в межах державного фінансового контролю, нормативне регламентування періодичності його виконання, законодавчо визначену організацію взаємодії контролюючих суб'єктів» [15].

Синюгіна Н.В., виділяючи принцип системності в системі державного фінансового контролю, не роз'яснює його сутність, а лише зауважує, що контроль повинен здійснюватись системно з урахуванням комплексного підходу [16, с. 107].

Орехова І.С. розкриває принцип системності через пояснення контролю як системи дій, направлених на досягнення цілей різного підпорядкування за «деревом цілей» в управлінні [17, с. 311].

Окремі дослідники ототожнюють сутність принципу системності із систематичністю контролю, посилаючись на безперервність та послідовність його проведення [18].

Сметанко О.В. при дослідженні системи внутрішнього аудиту виділяє два принципи у групі методологічних принципів: системного підходу і системності, ґрунтуючись на припущенні, що системність «передбачає упорядкування і внутрішнє узгодження зв'язків між елементами системи» [19]. У даному випадку не зовсім зрозуміло чому логіка дослідника, та одразу виникають питання: у чому змістова відмінність цих принципів та який механізм їхнього дотримання в практиці внутрішнього аудиту? Який принцип мав на увазі автор, посилаючись на системний підхід, як напрям методології досліджень?

Деякі дослідники пропонують застосовувати принцип системності при плануванні аудиторського контролю, дотримання якого пов'язують з оцінюванням усіх суттєвих аспектів перевірки, дослідженням причинно-наслідкових зв'язків, які можуть вплинути на думку аудитора [20].

Заслуговує на увагу позиція Бардаша С.В., який вважає, що принцип системності контролю «не має нічого спільного з принципами діяльності контрольних органів та є швидше складовою принципу теоретичного пізнання контролю». Учений розглядає контроль «як форму наукового пізнання», в якому виділяє принцип полісистемності, називаючи його «пізнанням із позицій того, що кожний складний об'єкт може розглядатися як деяка сукупність систем, вписаних одна в одну», та запевнює, що дотримання цього принципу «забезпечує розгляд контролю як інтегрованої системи проявів наукового, теоретичного та прагматологічного аспектів контролю» [21, с. 5].

Нерідко автори у дослідженнях взагалі обмежуються тільки виділенням у системі контролю цього принципу без розкриття змісту. У цьому зв'язку варто відмітити, що визначально розуміння системності в якості принципу неможливо без усвідомлення її семантики, похідної від слова «система». Система (грец. systema – складене з частин, з'єднання) – це категорія, яка позначає об'єкт, організований як цілісність, де енергія зв'язків між елементами системи перевищує енергію їхніх зв'язків з елементами інших і задає онтологічне ядро системного підходу [22]. Саме через призму усвідомлення сутності системи, системності бажано осмислювати принципи контролю.

Отже, огляд наукових ставлень виявив їхні відмінності у визначенні принципу системності, певну невмотивованість його виділення як принципу контролю у процесі функціонування системи. Очевидним становиться те, що в діючій системі контролю відокремлення принципу системності є вельми дискусійним. З цього приводу доречніше розглядати системність контролю з двох позицій – як природність системи та як складову системного підходу, сутність якого полягає у дослідженні об'єкта контролю як системи (цілісної множини елементів у сукупності взаємовідношень і взаємозв'язків). У такому сенсі системність на всіх етапах організації і функціонування контролю визначально обумовлює взаємодію, узгодженість, співпідпорядкованість усіх його елементів та виступає в якості одного із множини системних параметрів, прита-

манних системному підходу, таких як: цілісність, ієрархічність побудови, структуризація, взаємозалежність структури і середовища, множинність системи.

Визиває сумнів і доцільність виділення принципу самодостатності в діючій системі контролю. На наше переконання, самодостатність системи контролю, тобто її «здатність відтворювати себе при наявності необхідних зовнішніх умов» [23] є властивістю системи, без якої вона втрачає сенс і фактично перетворюється у частину (фрагмент) деякої самостійної підсистеми (системи). Самодостатність разом із цілісністю як головні системні характеристики в їх взаємозалежності та взаємозв'язку визначають межі існування будь-якої системи. Справедливо зазначено, що поки система існує в заданих межах, вона є системою [24, с. 85–87].

Діюча (самодостатня) система контролю не завжди є ефективною. На сучасному етапі, як показує практика, існуючі вітчизняні системи контролю (державного фінансового та податного контролю, недержавного фінансового контролю) є малоєфективними. Обґрунтування означеного вислову та розкриття проблемних питань ефективності контролю буде розглянуто у наступних параграфах. Але вже зараз відзначимо, що прагнення учасників контрольного процесу досягти найвищої ефективності контролю досягається при оптимальному співвідношенні витрат на результат і результату, пов'язаного з досягненням мети. Для цього потрібно розробляти такі правила (принципи) функціонування системи контролю, фактичне виконання яких призведе до збільшення її ефективності. Забезпечення ефективності є однією з цільових установок контролю, а не принципом його функціонування. Безумовно, досягнення цієї мети можливо лише при неухильному дотриманні принципів контролю – саме такі умови стають вирішальним критерієм оцінки його ефективності. Із цього приводу вважаємо за недоцільне відносити до принципів системи контролю ефективність. Слід відзначити, що низка дослідників також відокремлюють принципи результативності, дієвості, економічності, але розкривають їхній зміст із позиції ефективності контролю, що також викликає певні дискусії [25].

Низка дослідників, розглядаючи ефективність як окремий принцип контролю, у деяких випадках пропонує його тлумачення, яке навряд чи співвідноситься або взагалі не співвідноситься з поняттям «ефективність».

Так, Дікань Л.В. вважає, що принцип ефективності «передбачає пристосованість системи контролю до фінансової діяльності господарюючих суб'єктів і залежить від виконання контролюючими суб'єктами вимог: контроль має здійснюватися безперервно, регулярно, систематично; має бути своєчасним, якісним і повним, оперативним, дієвим, гласним і різнобічним» [26, с. 10]. Відразу постають питання: яким чином ефективність як економічна категорія може асоціюватися з принципом, сутність якого викладена автором, та взагалі, як зміст принципу може залежати від виконання будь-яких вимог?

Прояв принципу ефективності, на думку Хомутенко А.В., можна спостерігати у «своєчасності і повноті виявлення відхилень, їх причин і винних, а також оперативності у виправленні допущених негативних результатів і забезпеченні відшкодування завданої матеріальної шкоди» [13, с. 21]. Але виконання цих дій ще не є запорукою ефективності контролю. Лише після проведення специфічних заходів, зокрема аналізу співвідношення результату контролю та витрачених ресурсів, можна упевнитися в ефективності (за її рівнями) або неефективності діючої контрольної системи.

Тютюнник Р.М., пропонуючи принцип ефективності, розглядає ефективність як результат контрольної діяльності, що повинен бути спрямований не тільки на попередження та подолання порушень, але й на притягнення до відповідальності [27, с. 170]. У цьому випадку виникають питання, пов'язані не тільки з механізмом упровадження в практику контролю принципу в авторському уявленні, але і з розкриттям сутності поняття «ефективність». А втім, очевидним є вже те, що ефективність не може бути спрямована на попередження, подолання порушень, та на притягнення до відповідальності.

Як «застосування найпростіших засобів контролю для досягнення високого результату та оперативність, вчасність, проведення контрольних дій» визначає сутність принципу ефективності Орехова І.С. [17].

Заслугує на увагу точка зору науковців, які при плануванні аудиторської перевірки пропонують застосовувати принцип ефективності, дотримання якого передбачає «розроблення оптимальних планів і програм, виконання яких забезпечить отримання достовірних та достатніх аудиторських доказів із найменшими витратами праці й часу» [20]. Спочатку відмітимо певну некоректність цього вислову в частині «забезпечення доказів». На нашу думку, плани і програми, навіть якщо вони оптимальні, не спроможні забезпечити отримання достовірних та достатніх аудиторських доказів. Виконання планів і програм є тільки істотними умовами отримання таких доказів, достатність та достовірність яких визначиться остаточно лише в процесі перевірки, із корегуванням або ні програм аудиту. Далі зазначимо, що при здійсненні контролю, зокрема аудиторського, однією з цільових установок фахівців є досягнення ефективності контролю відповідного рівня. Її реалізація відбувається за допомогою специфічного інструментарію (оптимальних планів, програм) на всіх етапах аудиторського процесу, на виході з якого за результатами контролю кінцево визначається ефективність, у тому числі за її рівнями (рис. 1).

Не можна погодитися і з підходом, за яким у системі внутрішнього аудиту пропонується ціла група принципів ефективності, зокрема: відповідальності, своєчасного повідомлення про відхилення, відповідності контролюючої та контрольованої систем, комплексності, поділу обов'язків, дозволу і схвалення [19]. Вони, на нашу думку, складно асоціюються з поняттям «ефективність» в її загальновідомому значенні, за яким ефективність формалізується як співвідношення між одержаним ефектом (результатом) та ресурсами, задіяними на його досягнення.

Окрім того, моніторинг стосовно визначення принципів у працях дослідників показав змістовну тотожність ряду принципів або відсутність їхнього роз'яснення за змістом, чи наведені принципи, як вірно підмічено, «розширюють уже існуючі або доповнюють їхнє розуміння, а іноді взагалі є взаємовиключними» [28, с. 45].

Так, запропоновані принципи правомірності, правової рівності, правового захисту суб'єктів контролю, регламентації норм діяльності учасника відносин у сфері



Рис. 1. Ефективність як цільова установка контролю

господарювання, регламентації норм контрольних дій суб'єкта контролю виступають в якості доповнюючих сутність принципу законності, принципи доступності, відкритості, публічності деталізують принцип гласності, принцип оперативності розширює, а принцип своєчасного повідомлення про відхилення деталізує смисл принципу своєчасності.

За суттю зміст принципу масовості рівноцінний принципу всеосяжності, який поряд із принципом неупередженості виступає складовою принципу об'єктивності, принцип вибіркової тотожності принципу альтернативності, пріоритетності, рівнозначними за змістом можна вважати принципи регулярності, систематичності, періодичності, постійності.

Викликає незрозуміння принцип прозорості контрольних дій, «дотримання якого надає можливість оперативного коригування контрольного процесу» [21, с. 7], та потребує пояснення: яким чином прозорість дій (як ключовий вираз) співвідноситься з оперативним коригуванням контролю?

Виникають питання і стосовно визначення таких принципів (через відсутність авторського роз'яснення їхнього змісту), як: несуперечність результатів контролю, соціальне спрямування, виховання працюючих

та ін. І такий перелік на сьогодні можна продовжувати до нескінченності.

Справедливо відзначено, що принцип як «об'єктивна категорія не може бути плодом суб'єктивних роздумів окремих авторів. Необхідно правильно формулювати те, що об'єктивно існує, внутрішньо (іманентно) притаманне науці та практиці контролю» [29, с. 4]. У цьому випадку здається очевидним, що кожний фахівець, досліджуючи проблематику принципів, насамперед повинен знати відповіді на запитання: якими мусять бути головні ознаки визначення принципу та яким має бути його семантичний прояв для виконання своєї функції?

Погодимось з точкою зору дослідників стосовно того, що критеріями визначення принципів у системі контролю повинні стати головні фактори: об'єктивність, необхідність, універсальність та здійсненість [29, с. 4; 30, с. 94]. Саме через призму цих ознак варто осмислювати, визначати принципи, впроваджувати їх у теорію та практику контролю.

Висновки. Критичний огляд наукових поглядів щодо сутності дефініції «принцип», виділення окремих принципів у системі контролю дозволив розкрити проблематику їхнього сучасного усвідомлення, створив передумови подальших досліджень у напрямку нормативної визначеності принципів контролю та їхньої систематизації.

Список використаних джерел:

1. Воронко Р.М. Концептуальні підходи до визначення і класифікації принципів внутрішнього контролю / Р.М. Воронко // Вісник Львівської комерційної академії. Серія «Економічна». – 2015. – Вип. 48. – С. 32–38.
2. Конверський А.Є. Основи методології та організації наукових досліджень: [навч. посіб. для студентів, курсантів, аспірантів і ад'юнктів]; за ред. А.Є. Конверського. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
3. Лученко Д.В. Проблеми систематизації принципів контрольно-процесуальної діяльності / Д.В. Лученко // Збірник наукових праць «Державне будівництво та місцеве самоврядування». – 2003. – Вип. 5. – С. 199–207.
4. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: [підручник] / М.Т. Білуха, Т.В. Микитенко. – К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 888 с.
5. Малафійк І.В. Дидактика: [навч. посіб.] / І.В. Малафійк. – К.: Кондор, 2005. – 397 с.
6. Хмельницький В.А. Ревізія і аудит: [учеб. комплекс] / В.А. Хмельницький. – Мн.: Книжный Дом, 2005. – 48 с.
7. Ярмук І.М. Поняття принципів фінансового контролю / І.М. Ярмук // Фінансове право: Європейські перспективи. – 2013. – № 11. – С. 184–191.
8. Чай В.Т. Концептуальные основы организации контроля и аудита / В.Т. Чай, К.А. Гогия // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 4. – С. 230–235.
9. Гетманець О.П. Принципи бюджетного контролю / О.П. Гетманець // Збірник наукових праць за матеріалами круглого столу та науково-практичної Інтернет-конференції «Бюджетно-податкова реформа як каталізатор соціально-економічного розвитку в Україні». – К.: Алерга, 2012. – С. 63–65.
10. Кодекс етики професійних бухгалтерів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: file:///C:/Users/%D0%A0%D0%BE%DB%BC%D0%B0%D0%BD/Downloads/D6.pdf.
11. Міжнародні стандарти якості, аудиту, огляду. Іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.
12. Максимова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: дис. ... д-ра екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В.Ф. Максимова; Одеський держ. економічний ун-т. – Одеса, 2006. – 581 с.
13. Хомутенко А.В. Система фінансового контролю діяльності небанківських неприбуткових фінансових установ України: [монографія] / А.В. Хомутенко. – Одеса: Друк, 2009. – 188 с.
14. Гупаловська М.Б. Вплив дефініції «принцип» на якість бюджетного контролю / М.Б. Гупаловська // Матеріали VI міжнародної науково-практичної конференції «Стратегічні питання світової науки – 2011». – 2011. – С. 89–92.
15. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль: [навч. посіб.] / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К.: Імекс-ЛТД, 2007. – 304 с.
16. Синюгіна Н.В. Теоретичні узагальнення змісту принципів державного фінансового контролю в Україні / Н.В. Синюгіна // Економіка: реалії часу. – 2013. – № 3 (8). – С. 106–111.
17. Орехова І.С. Принципи державного контролю господарської діяльності / І.С. Орехова // Форум права [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/ejournals/FP/2009-2/09oickgd.pdf.
18. Кравчук М.Ю. Загальні та спеціальні принципи контролю в сільському господарстві України / М.Ю. Кравчук // Вісник Запорізького національного університету. – Запоріжжя, 2011. – № 2. – С. 163–171.
19. Сметанко А.В. Классификация и характеристика принципов внутреннего аудита в акционерных обществах / А.В. Сметанко // Вестник финансового университета. Международный научно-практический журнал. – 2014. – № 2 (80) – С. 49–59.
20. Діденко С.В. Принципи планування аудиторської перевірки / С.В. Діденко, Р.А. Міщенко // Матеріали VII міжнародної науково-практичної конференції «Наука і технології: крок у майбутнє – 2011». – Прага, 2011. – Т. 4 Серія «Економічні науки». – С. 54–56.