

УДК 657

Зубчик С.М., здобувач

Луцький національний технічний університет

ФОРМУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ЯК СКЛАДОВОЇ ЕКОНОМІЧНИХ НАУК

У статті розглянуто зародження та формування внутрішньогосподарського контролю, як складової економічних наук, відповідно до суспільно-економічних формацій. Проаналізовано вплив суспільно-економічних відносин на розвиток внутрішньогосподарського контролю та його складових. Розроблено схему розвитку внутрішньогосподарського контролю відповідно до формацій.

Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль, розвиток внутрішньогосподарського контролю, суспільно-економічні формації.

Zubchik S.

FORMATION INTERNAL CONTROL AS A COMPONENT OF ECONOMIC SCIENCE

The article deals with the nucleation and formation of internal control as a component of economic sciences, according to the socio-economic formations. Analyzed the influence of socio-economic relations on the development of internal control and its components. Designed the scheme of internal control in accordance with the formations.

Keywords: internal control, development of internal control, socio-economic formations.

Зубчик С.Н.

ФОРМИРОВАНИЕ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ КАК СОСТАВЛЯЮЩЕЙ ЭКОНОМИЧЕСКИХ НАУК

В статье рассмотрено зарождения и формирования внутрихозяйственного контроля, как составляющей экономических наук, в соответствии с общественно-экономическими формациями. Проанализировано влияние общественно-экономических отношений на развитие внутрихозяйственного контроля и его составляющих. Разработана схема развития внутрихозяйственного контроля соответственно с формациями.

Ключевые слова: внутрихозяйственный контроль, развитие внутрихозяйственного контроля, общественно-экономические формации.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Внутрішньогосподарський контроль є невід'ємною складовою світової практики ведення бізнесу. Його необхідність очевидна у сучасних умовах економічної нестабільності та мінливості українського

законодавства. З метою визначення сутності, місця та ролі внутрішньогосподарського контролю в сучасних умовах слід дослідити історію виникнення та розвитку характерних елементів внутрішньогосподарського контролю, як наукового напрямку, який формувався на протязі багатьох тисячоліть. І лише розуміння генезису становлення та розвитку предмету, об'єктів, суб'єктів, мети, завдань, принципів, функцій та методів внутрішньогосподарського контролю, ми зможемо зрозуміти його сутність та окремі аспекти сучасного стану. Дослідження історичних основ внутрішньогосподарського контролю сприятиме вирішенню ряду питань, пов'язаних із теоретичним підґрунтям науки про контроль та дасть можливість обґрунтувати подальші дослідження сутності внутрішньогосподарського контролю як системи.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Суттєвий внесок в зародження та формування внутрішньогосподарського контролю як науки, що стало підґрунтям для подальшого її розвитку, зробили такі вчені, як Беста Ф., Борхардт Л., Бутинець Ф.Ф., Вілла Ф., Дікань Л.В., Емерсон Г., Кужельний М.В., Соколов Я.В., Файоль А., Фламмінк Ж.А., Фурастьє Ж., Чатфільд М. та інші.

Однак, незважаючи на значний внесок вчених, існує об'єктивна необхідність в дослідженні етапів зародження та формування внутрішньогосподарського контролю як науки та його складових: предмету, об'єктів, суб'єктів, мети, завдань, принципів, функцій та методів з точки зору сучасних тенденцій розвитку суспільства і економіки.

Цілі статті. Метою даної статті є дослідження становлення та формування внутрішньогосподарського контролю та його складових, як передумови для подальших досліджень теоретичних аспектів внутрішньогосподарського контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Враховуючи, що на формування сучасної системи внутрішньогосподарського контролю наклали свій відбиток різні історичні періоди та особливості окремих країн, то вивчаючи етапи виникнення, становлення і розвитку внутрішньогосподарського контролю потрібно визначити його характерні особливості на кожному з таких етапів.

Тому, досліджуючи внутрішньогосподарський контроль, як складову системи управління підприємством, доцільно розглянути

виникнення, формування і розвиток контролю в цілому, процес його диференціації, в ході якого виникли різні напрями розвитку контролю, в тому числі, і внутрішньогосподарського. З метою всебічного висвітлення становлення та розвитку внутрішньогосподарського контролю в контексті контролю в цілому, також необхідно врахувати об'єктивний взаємозв'язок контролю й обліку, який прослідковується на протязі століть.

Важливим питанням при дослідженні історії внутрішньогосподарського контролю є періодизація даного історичного процесу. Опираючись на найбільш визнану теорію Л.С.Виготського, дослідники одностайні у розумінні необхідності виокремлення у розвитку будь-якого процесу певних періодів [7, 9]. При дослідженні історії контролю вченими виділялися окремі періоди його розвитку, які характеризуються певними ознаками: появою і урізноманітненням об'єктів і суб'єктів контролю, ускладненням завдань контролю, специфічних методичних прийомів, тощо. На сьогодні існують різні періодизації історії контролю, запропоновані вченими, які не можна назвати помилковими. Це спричинено, на нашу думку, різними підходами до вивчення історії, які відрізняються між собою через різні критерії розчленування історичної дійсності, але світова історія у людства одна.

При дослідженні історії формування та розвитку внутрішньогосподарського контролю та здійсненні його періодизації ми вважаємо за доцільне взяти за основу періодизацію історичного процесу, запроповану К. Марксом. Суть даної періодизації полягає у виокремленні п'яти типів суспільно-економічних формацій: первіснообщинної, рабовласницької, феодальної, капіталістичної та комуністичної, кожна з яких характеризується різними виробничими та іншими відносинами. Сам термін «формація» використовується для позначення певного ступеня в розвитку суспільства, суть кожного з яких складає спосіб виробництва матеріального життя, перш за все, конкретно-історичний тип виробничих відносин [12, с.336]. Саме тому ми вважаємо за необхідне розглянути розвиток внутрішньогосподарського контролю за суспільними ладами, спираючись на дану періодизацію.

Суспільно-економічні відносини розвиваються в різний соціальний час, на тлі різних географічних середовищ, в різних цивілізаціях і культурах, за різного рівня розвитку продуктивних сил та техніки кожного суспільства. При цьому, у різних суспільствах

були панівними різні ієрархії цінностей, релігій, ідеології тощо. Так, суттєвою умовою при вивченні виникнення та розвитку внутрішньогосподарського контролю є врахування різних факторів впливу, як прямих так, і опосередкованих, серед яких суспільні, економічні відносини, які існували у різні часи.

Поява контролю сягає прадавніх часів первіснообщинного ладу. Саме суспільна власність на предмети та засоби праці і колективна праця сприяли виникненню контролю у недосконалій формі за деякими господарськими операціями, за кількісними і якісними характеристиками об'єктів (худоби, землі, заготовлею продуктів та їх споживанням) [3, с.14]. Адже, будь-яка господарська дія здійснюється людиною, а всі дії людини підсвідомо піддаються контролю.

Розвиток контролю господарської діяльності пов'язують із виникненням обліку у державах, розташованих у долинах річок Тигр і Євфрат, де були виявлені документи шумерської цивілізації, з яких видно, як зазначав Кноррінг В.І., що: «стародавні менеджери чудово розуміли важливість таких елементів адміністративного управління, як інвентаризація, реєстрація фактів, організаційна звітність і контроль» [6].

В період існування рабовласницького ладу при I і II династіях у Стародавньому Єгипті (3400-2980 рр. до н.е.) здійснювалася інвентаризація та щоденне виведення залишків, що було можливим за рахунок невеликих об'ємів господарської діяльності. На цей факт звернув увагу, як на особливість давньоєгипетського контролю, Борхардт Л. [13, с.9-10]. Поява грошей та зародження грошових відносин сприяло виокремленню фінансового контролю із контролю в цілому, а також призвело до виникнення одного із об'єктів контролю – грошових коштів.

Зміна суспільно-економічних відносин сприяла переходу до іншого суспільного ладу і призвела до появи приватної власності рабовласника на засоби виробництва, рабів та управління ними. Як зазначав Нікколо Макіавеллі, що саме матеріальний інтерес, прагнення до збереження та збільшення приватної власності є рушійною силою розвитку суспільства [11, с.91]. Такі зміни сприяли вдосконаленню проведення інвентаризації при IV династії в Єгипті, метою якої, як зазначає Соколов Я.В., була перевірка достовірності розподілу хліба та інших продуктів харчування. Контроль господарської операції здійснювався трьома особами – один відмічав на папірусі кількість цінностей, які передбачалися до відпуску; другий

– проставляв поряд фактичний відпуск, а третій – порівнював кількість виданих продуктів з нормами, виявляв відхилення [9, с.29-30]. Уже на зорі зародження контроль за господарськими процесами формувався як незалежний та відокремлений від безпосередніх виконавців.

Жорсткий характер перших організаційних форм контрольної діяльності в Єгипті, Греції, Індії, Стародавньому Китаї свідчить про здійснення контролю за принципом єдиновладдя в основному держаними чиновниками. Але, у праці бельгійського вченого Фламмінка Ж.А. знаходимо свідчення про існування в Єгипті вже при VI династії контрольного органу – спеціальної комісії, яка здійснювала приймання робіт і контроль за їх кількістю і якістю [17, с.17, 22]. А згодом, у великій багатонаціональній імперії Персії за часів правління Дарія (522–486 рр. до н.е.), з'являється посада контролера, відповідно до якої посадова особа здійснювала тільки контрольні дії.

Розширення господарської діяльності окремих власників у V ст. до н.е. в Греції та в Афінах зокрема, призвело до зародження внутрішньогосподарського контролю. Власники, що наймали управлінців для своєї діяльності, з метою одержання найбільших прибутків, призначали контролерів, до обов'язків яких входило вислуховувати підзвітних осіб. Здійснення контролю діяльності господарства за рахунок та за ініціативою власника є важливим аспектом в нашому дослідженні.

Зміна господарського середовища сприяла реформуванню системи обліку та контролю, яка існувала в приватних маєтках у 256 рр. до н. е., управлінцем Зеноном, який займався різноманітною господарською діяльністю. Так, Чатфільд М. відмітив, що: «Зенон організував строгий облік та контроль, аж до кожного цвяха», що в деякій мірі свідчить про дотримання принципу всеосяжності [14, с.11]. Під час організації внутрішньогосподарського контролю Зеноном вперше спостерігається застосування таких методів контролю, як зустрічна (метод колації) та арифметична перевірка. Засобом контролю виступав документообіг, який строго регламентувався в господарстві. При цьому, варто зауважити, що вже тоді грецький філософ Аристотель першим у своїй праці «Політика» розмежував облікові та контрольні функції, і вважав самостійними такі посади як контролери (евфіни), ревізори (ексетасти) та рахівники (логісти) [1].

Суспільно-економічні відносини, які існували у період рабовласницької формації, сформували підґрунтя для подальшого

розвитку внутрішньогосподарського контролю, як науки, та сприяли зародженню принципу порівнянності, регулярності, частково принципу розподілу повноважень та обов'язків, таких методів контролю, як співставлення, взаємний контроль. Характерно, що об'єктами контролю були виробничі процеси, виконання виробничих планів, діяльність управлінців різних рівнів, процеси та норми витрачання сировини і матеріалів на виготовлення продукції. Метою контролю виступало відстежування руху цінностей, порівняння фактичних даних з документальними та виявлення відхилень (нестач), а основною функцією, яку виконував контроль на той час – була захисна.

Так, в надрах рабовласницького ладу поступово почали формуватися елементи феодальних відносин, в основі яких була приватна власність феодала (поміщика) на землю, як основний засіб виробництва, але, при цьому, частково й на селянина.

Проте, давньоруська держава переходила до феодальної формації не від рабовласницької, а від первіснообщинної. Основною розбіжністю було те, що залежним виробником ставав не колишній раб, повністю позбавлений засобів виробництва, а вільний общинник, який володів земельним наділом, мав своє господарство, необхідні знаряддя праці, був зацікавлений у своїй діяльності і, як наслідок, здійснював контроль за їх збереженням.

На початку феодального ладу контроль в країнах Європи здійснювався переважно на державному рівні.

Лише в XIII ст. в Англії відбулося зародження одного з методів фактичного контролю – опитування, а також урізноманітнення суб'єктів та об'єктів контролю. Як зазначає професор Соколов Я.В., розвиток господарської діяльності потребував розвитку певних форм контролю за якістю облікової інформації, адже перевірки підлягали не так документи, як усні свідчення підлеглих. Це призвело до появи інституту контролерів (аудиторів) 24 березня 1324 року. Професор Соколов Я.В. внаслідок своїх досліджень дійшов висновку, що є історичні свідчення активної діяльності аудиторів протягом усього середньовіччя в різних країнах Європи [9, с.53]. Внаслідок такого розвитку подій вже з XVI ст. паралельно із зовнішнім аудитом, у торговельних будинках та банках Європи починає розвиватися внутрішній аудит [5].

Після падіння Римської імперії аудит поширився в Італії. Купці Флоренції, Венеції та Генуї використовували працю аудиторів для

перевірки платоспроможності капітанів торговельних суден, що везли товари в інші країни. У той час метою контролю було запобігання помилкам [8, с.11-12].

В період феодальної формації на території сучасної України широкого поширення набула панщина. Основним об'єктом контролю при цьому були люди (кріпосні), довірене їм майно (засоби виробництва) та сплата кріпосними данини (кількість обов'язкових днів праці на пана та певна кількість врожаю). Варто зазначити, що контроль в основному мав авторитарний характер з боку феодала.

Крім того, такі вчені, як Бутинець Т.А. та Дікань Л.В., вважають, що саме у період феодального ладу відбувся поділ контролю на зовнішній і внутрішній [3, с.16; 2, с.99]. Хоча, перші прояви ознак внутрішньогосподарського контролю ми знаходимо в розвинених країнах ще за часів рабовласницького ладу.

Крах феодального ладу призвів до появи капіталістичних відносин у суспільстві. В основі капіталізму була приватна власність буржуазії на засоби виробництва, але не на робітника, який, в свою чергу, отримав більше свободи. Також існувала колективна форма правління між капіталістами. Вони могли наймати управлінців – керівників для здійснення управління на різних рівнях. Саме тому надання об'єктивної інформації про реальний стан підприємства стало актуальним на той час і сприяло дослідженню та розвитку внутрішньогосподарського контролю.

Варто зауважити, що досить тривалий час контроль розглядався лише як функція бухгалтерського обліку, що підтверджує Меліс Ф., який зазначив, що Джузеппе Борначіні вважав, що «контроль є дійсно функцією обліку» [16, с.731]. Такої ж думки щодо контролю дотримувалися Рікар С., д'Анастасіо П., Леоте Е. та Чербоні Д.. З огляду на сказане вище основним суб'єктом контролю виступав бухгалтерський апарат.

Першим, хто на відміну від його попередників, відокремив контроль від обліку, був економіст і соціолог зі світовим ім'ям Жан Фурастьє. Він відзначив, що облік і контроль не тотожні, оскільки облік вимагає реєстрації, а контроль повинен показати її правильність та достовірність. Ще одним вченим, який розглядав контроль, як науку та як складову управління, був Франческо Вілла.

Саме у даному суспільному ладі подальший розвиток отримав метод документального контролю – перевірка бухгалтерських проводок. Також урізноманітнилися об'єкти внутрішньогосподарського контролю, а

саме: внутрішньогосподарські процеси, борги та зобов'язання.

Під впливом суспільних відносин зазнає змін мета контролю, під якою розуміють не тільки збереження цінностей, а, як наголошує Вілла Ф., й ефективне їх використання, виявлення можливих резервів, забезпечення максимальних результатів при мінімальних витратах [16, с.701, 750]. Його думку також поділяв Белліні К.

Досить важливим кроком на шляху до вивчення контролю, як науки стала праця Анрі Файоля на початку ХХ ст. – «Загальне і промислове управління» (1916 р.), в якій він виділив п'ять основних функцій управління, одна з яких – контроль. Проте, на нашу думку, Файоль А. вважав функцією управління не просто контроль, а внутрішньогосподарський контроль. Адже, він зазначив, що: «...я не буду зупинятися на контролі... я маю на увазі внутрішній контроль – той, призначення якого – сприяти успішному ходу кожної частини окремо і всього підприємства в цілому» [10]. Основною метою такого контролю, на думку Файоля А., є «відмітити помилки та промахи, щоб була можливість їх виправити та уникнути їх повторення» [10]. А основними функціями внутрішньогосподарського контролю виступають профілактична та інформаційна, перші ознаки яких простежуються в працях вченого.

Вперше даним дослідником акцентовано увагу на тому, що контроль повинен здійснюватися своєчасно, супроводжуватися санкцією та згідно принципів економічності, повноти, компетентності, перевірки зверху і контролю знизу та незалежності. Об'єктами внутрішньогосподарського контролю, за словами Файоля А., повинні виступати речі, особи та дії [10].

Збільшення уваги до контролю, як науки у період капіталістичного ладу вплинуло і на виокремлення видів контролю, а саме, залежно від часу його проведення. Як зазначає Беста Ф. контроль може бути організований до, підчас і після виникнення дій, які здійснюються на підприємстві і, відповідно, ділить контроль на попередній, поточний та наступний.

Розвиток масового виробництва також призвів до появи ще одного виду внутрішньогосподарського контролю – технічного та методів контролю – хронометражу робочого часу та нормативно-правової перевірки.

Перші прояви принципу превентивності контрольних дій спостерігаються в праці Емерсона Г., адже він вважав, що весь господарський процес повинен бути ретельно проконтрольований ще

до його реального початку. А основними суб'єктами здійснення контролю на підприємстві, на думку даного вченого, виступали ревізійна комісія та контролер [4]. Поява на початку ХХ ст. в Америці спеціальної посади – контролера, свідчить про надзвичайну важливість контролю, як функції управління.

Також подальший розвиток отримала інвентаризація, яка була класифікована д'Альвізе П. згідно різних ознак. Він зазначив, що інвентаризація здійснюється в цілях управління і забезпечує достовірність даних [15, с.288-301]. Що, в свою чергу, дає підстави стверджувати про здійснення контролю, дотримуючись принципу достовірності інформації.

Точка зору вчених, яка існувала на початку капіталістичного ладу, щодо контролю, як функції обліку, в подальшому зазнала змін під впливом соціально-економічних відносин в суспільстві. Саме в цей період контроль був відокремлений від обліку. Як один із видів контролю був визнаний внутрішньогосподарський контроль, який дістав наукове обґрунтування, як функція управління, у працях Файоля А. на початку ХХ ст., а згодом внутрішньогосподарський контроль, як наука, (а також його складові – предмет, об'єкти, суб'єкти, мета, завдання, принципи, функції, методи) отримав подальше дослідження у працях як зарубіжних, так і вітчизняних вчених.

В період, коли країни західної Європи перейшли до капіталістичної формації, то в країнах колишнього Союзу радянських соціалістичних республік (далі – СРСР) була зроблена невдала спроба перейти від феодальної формації до комуністичної. На шляху до такого переходу в СРСР було впроваджено соціалізм, одною з основних позицій якого була суспільна власність на засоби виробництва, яка змінила собою приватну власність.

Проте, враховуючи, що економічне життя СРСР ніколи не перебувало поза державним контролем і все потребувало державної регламентації, значна увага приділялась вивченню державного контролю, як науки, та відомчого контролю, як його виду.

Хоча мета, цілі, завдання, суб'єкти внутрішньогосподарського та відомчого контролю відрізняються, проте, варто відзначити, що саме за часів СРСР були здійснені ґрунтовні напрацювання щодо методичного забезпечення внутрішньогосподарського контролю.

Враховуючи, що землі України в основному були поневолені іншими країнами, то тільки після ухвалення незалежності України

розпочався активний розвиток внутрішньогосподарського контролю на її території шляхом запозичення його основ у зарубіжних країнах.

Згодом, зміни, які відбулися в СРСР, спонукали до створення конкурентного середовища та ліквідації монополізму, а як наслідок – і до відновлення приватної власності шляхом проведення приватизації в країнах колишнього СРСР. Внаслідок таких подій з переходом України до ринкових відносин, а, як наслідок, і до капіталістичної формації, в основі суспільного ладу лежала приватна та державна власність. Саме тому виникла потреба у створенні нової системи внутрішньогосподарського контролю, орієнтованої на нові суспільні та економічні відносини.

Дослідження історії виникнення та розвитку внутрішньогосподарського контролю представлено у вигляді схеми відповідно до формацій, які взято за основу періодизації, та з врахуванням впливу суспільно-економічних відносин на внутрішньогосподарський контроль (рис.1).

Капіталістичні відносини, які існували в державах в кінці XIX – на початку XX ст. сприяли формуванню внутрішньогосподарського контролю, як науки; урізноманітненню мети, предмету, об'єктів, суб'єктів, завдань, принципів, функцій, методів фактичного та документального контролю. Розвиток товарно-грошових відносин, бажання отримати об'єктивну інформацію про реальний стан справ та зміна мети контролю спонукало власників до здійснення контролю на підприємствах, що, в свою чергу, призвело до виокремлення таких видів внутрішньогосподарського контролю, як адміністративний, технічний, бухгалтерський контроль та самоконтроль, а також до поділу контролю на попередній, поточний та наступний.

Висновки. Отже, можна зробити висновок, що на розвиток внутрішньогосподарського контролю мав вплив комплекс соціально-економічних, правових, політичних, демографічних, психологічних, релігійних, національних та інших відносин. Так, урізноманітнення форм власності і господарювання, зміна суспільного ладу, розвиток управління та вплив інших факторів сприяли виникненню, формуванню та розвитку внутрішньогосподарського контролю та виокремленню його в окрему науку зі своїм предметом, об'єктами, суб'єктами, метою, завданнями, принципами, функціями та методами, що підтверджують праці вищезгаданих науковців.

Можна стверджувати, що внутрішньогосподарський контроль, як складова управління, має багатовіковий період розвитку.



Рис .1. Розвиток внутрішньогосподарського контролю.

Дослідження історії розвитку внутрішньогосподарського контролю є важливим етапом на шляху до вирішення ряду питань, пов'язаних із його сутністю, місцем, роллю, теоретичними аспектами внутрішньогосподарського контролю та його складових, і тому потребує подальших досліджень.

1. Аристотель. Политика // Аристотель. Сочинения: В 4 т. Т. 4. – М.: Мысль, 1983. – С. 376–644.
2. Бутинець Т.А. Взаємозв'язок контролю з іншими галузями знань / Бутинець Т.А. // Економічні науки. Облік та аудит. Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 4, Т. 4. – с. 99-102.
3. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: Навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 327 с.
4. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности / Эмерсон Г. – М.: Экономика, 1972. [Електронний ресурс] / Эмерсон Г. – Режим доступу: <http://www.finbook.biz/description.html?prm=107>
5. Кінашук Л.Л. Порівняльно-правовий аналіз юридичної думки в галузі становлення й розвитку аудиту в системі фінансового контролю [Електронний ресурс] / Кінашук Л.Л. – Режим доступу: http://www.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/Kyiv/2008_3/3-4/19.pdf
6. Кнорринг В.И. Теория, практика и искусство управления. Учебник для вузов по специальности «Менеджмент». – [2-е изд., изм. и доп.] / Кнорринг В.И. – М.: Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА–ИНФРА М), 2001. – 528с.
7. Моначин І.І. Психологічні особливості переживань педагогічними працівниками ситуації втрати роботи: ав. дис. канд. психол. наук: 19.00.07 / Державний вищий навчальний заклад «Університет менеджменту освіти». – К., 2009. – 22 с.
8. Пономаренко О.Г. Аудиторська діяльність в аграрному секторі АПК: дис. канд. екон. наук: 08.00.09. / Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» укр. академії аграрних наук – К., 2007. – 216с.
9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Соколов Я.В. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.
10. Файоль А. Общее и промышленное управление / А Файоль; [пер. Б.В. Бабина-Кореня]. – Л.; М.: Книга, 1924. – 160с. [Електронний ресурс] / Файоль А. – Режим доступу: <http://impisr.edunsk.ru/images/6/6c/Fajol.doc>
11. Філософія права: Навч. посіб. / О.О. Бандура, С.А. Бублик, М.Л. Заїнчковський та ін.; за заг. ред. М.В. Костецького, Б.Ф. Чміля. – К.: Хрінком Інтер, 2000. – 336с.
12. Философия: учеб. для студентов учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / Ю.А. Харин [и др.]; под общ. ред. Ю.А. Харина. – 8-е изд. – Мн.: ТетраСистемс, 2006. – 448с.
13. Borchardt L. Ein Rechnungsbuch des königlichen Hofes aus dem alien Reiche / Borchardt L. // Aegyptiaca. Festschrift für Georgs Ebers zum 1 Marz. – 1897.
14. Chatfield M. A History of Accounting Thought / Chatfield M. A. – R. E. Krieger Pub. Co. (Huntington, N.Y.), 1977. – 316p.
15. D'Alvise P., Principi e precetti di ragioneria per l'amministrazione economica delle aziende, Padova, 1932.
16. Melis F. Storia Della Ragioneria / Melis F. – Bologna, 1950.

17. Vlaemminck J.H. Histoire et doctrines de la Comptabilité / Vlaemminck J.H. – Paris, 1956.