

Воронко Р. М.,  
к.е.н., доц. кафедри аудиту, Львівська комерційна академія, м. Львів

## ВИКОРИСТАННЯ ПРИНЦИПІВ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ПРОЦЕСІ ЙОГО ПОБУДОВИ У СИСТЕМІ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ УКРАЇНИ

**Анотація.** У статті розглянуто питання, пов'язані з розбудовою системи внутрішнього контролю підприємств і організації споживчої кооперації, яка базується на притаманних їй принципах. Висвітлено концептуальні засади використання принципів внутрішнього контролю. Здійснено систематизацію принципів внутрішньогосподарського контролю в контексті їх поділу на принципи його організації та принципи здійснення. Конкретизовано принципи здійснення внутрішньогосподарського контролю шляхом їх поділу на загальні та специфічні. Розкрито зміст загальних та специфічних принципів функціонування внутрішнього контролю. Досліджено вплив основних принципів на побудову ефективної системи внутрішнього контролю. Подальші дослідження повинні бути спрямовані на розробку методики внутрішнього контролю, сформованої з використанням загальних та специфічних принципів.

**Ключові слова:** загальні та специфічні принципи контролю, внутрішній контроль, класифікація принципів контролю, суб'єкти контролю, об'єкти контролю, споживча кооперація.

Voronko R. M.,  
Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Department of Audit,  
Lviv Academy of Commerce, Lviv

## THE USE OF PRINCIPLES OF INTERNAL CONTROL IN THE PROCESS OF ITS FRAMING IN THE SYSTEM OF CONSUMER COOPERATION OF UKRAINE

**Abstract.** The article is devoted to the consideration of the main issues related to the development of the system of enterprises and organizations of consumer cooperation internal control which is based on its inherent principles. The conceptual basis of use of the main principles of internal control are revealed. The internal control principles in the context of their separation on its principles and principles of the organization are systematized. Principles of internal control are concretized through their division into general and specific. The contents of general and specific principles of internal control are revealed. The influence of the basic principles on effective internal control system framing is investigated. The further researches should be focused on the development of the internal control methods formed by using general and specific principles.

**Keywords:** general and specific principles of control, internal control, classification of control principles, subjects of control, objects of control, consumer cooperation.

**Постановка проблеми.** Глобальні кризові явища, якими супроводжується перехід України до ринкової економіки, негативно позначилися і на розвитку споживчої кооперації, що виразилося у скороченні обсягів її діяльності, зниженні віддачі економічного і соціального потенціалу, погіршенні загальних економічних показників діяльності значної кількості підприємств. З метою зупинення цих процесів і збереження цілісності системи в споживчій кооперації проведені ґрунтовні реформи та розроблені широкомасштабні заходи, які базуються на сучасних кооперативних теоретичних розробках, наукових рекомендаціях і прогнозах. Не минули ці процеси і систему кооперативного контролю.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Концептуальні підходи до розкриття змісту внутрішнього контролю та принципи його функціонування є сферою наукових інтересів таких провідних науковців як: А. Г. Андреев, М. Т. Білуха, В. В. Бурцев, Т. А. Бутинець, Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Л. В. Гуцаленко, Н. І. Дорош, Є. В. Калюга, А. М. Любенко, Т. В. Микитенко, Н. І. Петренко, К. І. Редченко, В. С. Рудницький, Л. А. Савченко, А. Д. Соменков, В. О. Шевчук, П. Н. Шуляк та ін. Поряд з тим, незважаючи на вагомий науковий доробок, недостатньо розкритими залишаються проблеми розробки єдиного уніфікованого підходу до систематизації принципів внутрішньогосподарського контро-

лю та його впровадження у діяльність підприємств і організацій системи споживчої кооперації.

**Постановка завдання.** Підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій споживчої кооперації України нерозривно пов'язане з формуванням науково обгрунтованого підходу до систематизації принципів організації та здійснення внутрішньогосподарського контролю.

У зв'язку з цим актуального значення набуває розкриття базових принципів організації і здійснення внутрішньогосподарського контролю підприємств і організацій споживчої кооперації та дослідження їх впливу на побудову ефективної системи контролю.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Узагальнення підходів провідних вітчизняних та зарубіжних науковців дало змогу виокремити дві основні групи принципів внутрішньогосподарського контролю, до яких віднесено: принципи організації внутрішньогосподарського контролю та принципи здійснення внутрішньогосподарського контролю. Останні, у свою чергу, запропоновано розглядати в контексті їх поділу на загальні та специфічні (рис. 1).

З урахуванням наукових позицій окремих вчених ми вважаємо, що до найважливіших принципів організації внутрішньогосподарського контролю підприємств споживчої кооперації належать:

1) розмежування місця, ролі, завдань і функцій органів внутрішньогосподарського контролю згідно зі встановленим законодавством України розмежуванням компетенції законодавчої та виконавчої влади, а також відомчими нормативними актами системи споживчої кооперації – визначених повноважень відповідних суб'єктів контролю;

2) функціональна, організаційна і персональна незалежність суб'єктів внутрішньогосподарського контролю та їх посадових осіб від підконтрольних об'єктів;

3) координація діяльності органів та суб'єктів внутрішньогосподарського контролю підприємств і організацій з метою виключення дублювання у їх роботі та забезпечення єдиної системи контролю на всіх рівнях системи управління споживчої кооперації.

Незалежності вищого контрольного органу велику увагу приділяє Лімська декларація, одночасно акцентуючи увагу на потребі закріплення її в конституції [1]. Щодо принципу незалежності, то тут доцільно розрізняти терміни, які характеризують її абсолютний і відносний показники. Це означає, що служби внутрішньогосподарського контролю споживчої кооперації повинні бути відносно незалежними від інших органів внутрішньовідомчого контролю й абсолютно незалежними від тих організацій і підприємств, які контролюються. Хоча абсолютної незалежності при здійсненні контролю в багатьох випадках забезпечити не вдається. З цього приводу А. Г. Андреев писав, що фінансовий контроль важче поставити в незалежне становище, ос-

ільки фінансовий контроль – це не контроль дії будь-якої окремої частини адміністративного апарату, але всієї фінансово-господарської діяльності органів управління в цілому [2, с. 63].

Таким чином, до загальних принципів здійснення внутрішньогосподарського контролю, на основі узагальнення існуючих нормативних документів, поглядів з цього питання вітчизняних й зарубіжних вчених та власного бачення даної проблеми доцільно віднести: законність, обов'язковість, плановість, безперервність, комплексність, системність, стратегічну спрямованість, всебічність, регулярність, конкретність, об'єктивність, результативність, економічність, відповідність, збалансованість, альтернативність, конфіденційність, гласність, публічність, дієвість, зворотний зв'язок.

Розглянемо зміст основних принципів здійснення внутрішньогосподарського контролю.

Для початку зазначимо, що такі принципи, як законність, плановість і гласність, виражають конституційні засади діяльності нашої держави загалом, у тому числі і внутрішньогосподарського контролю, який є невід'ємною частиною управління фінансово-господарською діяльністю підприємств і організацій споживчої кооперації.

Внутрішньогосподарський контроль повинен забезпечити дотримання принципу законності завдяки своїй ефективній роботі, яка дає змогу виявляти різні порушення і відхилення в показниках діяльності підприємства від визначених параметрів. Забезпечуючи дотримання законодавства, внутрішньогосподарський контроль системи споживчої кооперації сприяє поліпшенню фінансово-господарської діяльності споживчих товариств, споживспілок, підпорядкованих їм підприємств, організацій і установ та збереженню колективної власності системи. Слід зазначити, що правління та ревізійні комісії споживчих товариств і споживспілок у своїй практичній роботі з організації та здійснення внутрікооперативного контролю керуються чинним законодавством, статутами кооперативних підприємств і організацій та відомчими нормативними документами.

Принцип обов'язковості контролю виражається у тому, що органи внутрікооперативного контролю, галузеві та функціональні підрозділи (служби) діють на підставі статутів кооперативних організацій та положень про них, що затверджуються відповідними органами управління споживчих товариств і споживспілок. При цьому організаторські та координуючі функції з питань контролю відносно своїх членів здійснюють правління відповідних споживспілок. А загальне методологічне керівництво внутрікооперативним контролем у споживчій кооперації здійснюється правлінням Укоопспілки.

Принцип плановості притаманний як фінансово-господарській діяльності, що пов'язана з придбанням, розподілом та використанням ресурсів, так і внутрішньому контролю зокрема. Від ретельного планування роботи служб внутрішнього контролю залежить своєчасне і повне виконання покладених на них завдань і визначених функцій.

Лімска декларація керівних принципів контролю [1] передбачає проведення вищим контрольним органом перевірок відповідно до затвердженої програми. Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю державучасниць СНД [3] також визначає, що вищі органи фінансового контролю самостійні у складанні й затвердженні своїх планів роботи. Тобто, крім принципу плановості, тут робиться також акцент на самостійності цього процесу, оскільки важливо враховувати особливості діяльності окремих підприємств і потребу коригування планів із урахуванням поточного стану об'єкта контролю та інших факторів.

Положення про організацію внутрікооперативного контролю в системі споживчої кооперації України, затверджене постановою третіх зборів Ради Укоопспілки шістнадцятого скликання 15 березня 1995 року [4], зазначає, що перевірки, ревізії та інвентаризації проводяться за кварталними, піврічними і річними планами правлінь, ревізійних комісій, структурних підрозділів, підприємств і організацій споживчих товариств і споживспілок, а також органів громадського самоврядування і контролю. Плани складають із урахуванням особливостей фінансово-господарської діяльності підприємства, його системи обліку і внутрішнього контролю. Вони розкривають зміст перевірок, терміни їх проведення, виконавців та процедури контролю.

Вчасне отримання інформації про можливі відхилення від заданих параметрів у процесі господарської діяльності підприємств і організацій споживчої кооперації, яке дає можливість попереджати небажані відхилення, забезпечує безперервне (постійне) функціонування системи внутрішнього контролю.

У той же час не можна добитися загальної ефективності внутрішньогосподарського контролю, зосередивши його увагу тільки над відносно вузьким колом об'єктів, тобто не забезпечивши комплексності проведення контролю.

Принцип гласності забезпечує демократичні засади здійснення внутрішньогосподарського контролю, які притаманні загалом системі споживчої кооперації України і закріплені на законодавчому рівні [5]. Цей принцип забезпечує також ефективне функціонування всіх інституцій контролю та реалізацію права на інформацію.

Положення про порядок проведення ревізій фінансово-господарської діяльності в організаціях, підприємствах та установах споживчої кооперації України, затверджене постановою третіх зборів Ради Укоопспілки шістнадцятого скликання від 15 березня 1995 року, передбачає розгляд наслідків ревізії на зборах колективів організацій, де проведені ревізії, а при необхідності на засіданнях правлінь і ревізійних комісій, які призначили ревізію, та на загальних зборах пайовиків (зборах уповноважених) або зборах Ради споживспілок. Підсумки проведених ревізій спільних підприємств, об'єднань споживспілок та споживчих товариств можуть також розглядатися на засіданнях правлінь споживспілок або на зборах засновників [6, с. 41]. Попри

те, забезпечуючи інформування певного кола осіб про підсумки та висновки за результатами проведених перевірок, в окремих випадках слід ретельно зважити на дотримання принципу гласності й одночасне забезпечення захисту інформації.

Широкого і правдивого висвітлення наслідків контролю та доведення результатів діяльності органів контролю до відома громадськості вимагає принцип публічності. Здійснюється це з використанням засобів масової інформації або іншим прийнятним шляхом. У системі споживчої кооперації відповідно до вищезгаданого положення [6] одразу ж після завершення ревізій контрольно-ревізійні органи споживспілок інформують органи влади і вищестоящі кооперативні організації про всі випадки встановлених порушень законів, зловживань, розкрадання кооперативних коштів, причин та обставин, які сприяли фактам порушень і зловживань, а також пропонують заходи, спрямовані на попередження їх у подальшому та притягнення винних осіб до відповідальності і відшкодування збитків. Підсумки ревізій фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій споживчої кооперації та висновки ревізійних комісій періодично висвітлюються у засобах масової інформації, зокрема в газеті "Вісті".

Принцип системності (системно-цільового підходу) контролю, як ми згадували вище, виділяється як важливий більшістю науковців, хоча в нормативних документах він не зазначається. З одного боку, він визначає контроль як сукупність взаємно пов'язаних між собою суб'єктів, об'єктів та контрольних дій, які утворюють підсистему менеджменту. А з другого боку, системність означає, що служби внутрішньогосподарського контролю підприємств споживчої кооперації повинні охопити контрольними заходами всі групи об'єктів контролю у взаємозв'язку протягом певного проміжку часу. Цей принцип ґрунтується на ідентифікації і дослідженні напрямів розвитку та бажаного результату стану об'єктів контролю і розробці програми досягнення мети, що дозволяє не тільки своєчасно виявляти, а й попереджувати недоліки та повніше використовувати внутрішні резерви.

Стратегічна спрямованість внутрішнього контролю передбачає чітке визначення цілей та стратегії його здійснення. Синергетичний підхід до цих питань передбачає, з одного боку, оцінку можливостей оптимального вибору стратегії розвитку, а з іншого, – ризиків, які при цьому виникають, та її ефективності.

Дотримуючись принципу всебічності, внутрішньогосподарський контроль всесторонньо та системно розглядає всі явища і процеси, які відбуваються в процесі фінансово-господарської діяльності у їх взаємозв'язку, взаємозалежності та динаміці. Також згідно з цим принципом кожний окремих об'єкт контролю розглядається як складова частина загальної економічної системи.

Визначальною умовою ефективної діяльності органів внутрікооперативного контролю є об'єктивність, яка передбачає відсутність помилок у ході проведення контрольних процедур та правильне

застосування методики контролю. Висловлення думки служб внутрішнього контролю повинно базуватися на перевірених і достовірній інформації та професійному судженні фахівців, які його здійснюють. Крім кваліфікаційних вимог, важливе значення для забезпечення об'єктивності діяльності служб внутрішньогосподарського контролю має відсутність прямої фінансової зацікавленості щодо тих, хто підлягає перевірці. Одним із елементів об'єктивності внутрішнього контролю у споживчій кооперації є залучення, відповідно до Закону України "Про споживчу кооперацію", для проведення ревізій фінансово-господарської діяльності споживчих товариств, спілок та підпорядкованих їм підприємств, крім контрольно-ревізійного апарату відповідних спілок, також аудиторських організацій [5].

Принцип результативності, який передбачає виявлення недоліків і проблем та ефективний вплив на діяльність підприємства з метою досягнення поставлених цілей, багато в чому залежить від правильної організації внутрішньогосподарського контролю на підприємствах споживчої кооперації – розробки плану і програми його проведення, правильного підбору працівників та закріплення їх функціональних обов'язків, наявності необхідного методичного та інформаційного забезпечення, налагодження систематичного контролю керівників служб внутрішнього контролю за роботою працівників, розробки заходів щодо підвищення ефективності контрольних дій тощо. Важливо у цьому плані визначити певну (бажано обмежену) кількість чітко визначених параметрів, які характеризують об'єкт контролю, конкретизувати та проаналізувати їх не тільки в статичні, але й в динаміці для прийняття дієвих управлінських рішень.

Принцип економічності внутрішнього контролю вимагає збалансованого співвідношення витрат на його здійснення з вигодами (ефектом) від проведення. При визначенні витрат і ефекту від проведення внутрішнього контролю слід враховувати як матеріальні складові (різні види ресурсів), так і нематеріальні (позиціонування на ринку, кваліфікація, практичні навички, ділова репутація тощо).

Принцип конфіденційності передбачає збереження у таємниці інформації, отриманої в результаті внутрішньогосподарського контролю, і заборону розголошення та використання її в особистих цілях без узгодження з керівництвом суб'єкта контролю, до прийняття необхідних управлінських рішень та у випадку, якщо це може зашкодити діяльності підприємства.

Принцип дієвості передбачає на основі аналізу зібраних у процесі контролю матеріалів розробку конкретних висновків, рекомендацій і прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення ефективної діяльності підприємства. Так, контрольно-ревізійні органи споживспілок після проведення контрольних дій здійснюють контроль за втіленням у життя заходів, спрямованих на усунення встановлених ревізіями недоліків і порушень, та надають рекомендації, спрямовані на попередження їх у подальшому. Положення про порядок проведення ревізій фінансово-господарської

діяльності в організаціях, підприємствах та установах споживчої кооперації України передбачає також постійне вивчення й узагальнення контрольно-ревізійними службами матеріалів ревізій і на їх підставі, в необхідних випадках, внесення пропозицій відповідним органам про перегляд діючих положень, правил, інструкцій та інших нормативних документів, покращення системи обліку і внутрішньогосподарського контролю за економним витрачанням кооперативних коштів, попередження можливих зловживань і порушень чинного законодавства [6, с. 42].

Важливе значення при цьому має здійснення постійного моніторингу виконання прийнятих за підсумками проведеного контролю управлінських рішень і забезпечення зворотного зв'язку щодо впливу цих рішень на господарські процеси, які відбуваються на підприємствах і в організаціях системи споживчої кооперації. Дотримання цього принципу вимагає чіткого упорядкування структури інформаційного забезпечення підготовки і прийняття управлінських рішень, де потрібно врахувати: типи рішень; уповноважені особи та можливі ризики їх прийняття; методи, моделі й технології, які при цьому задіяні; конкретні задачі, альтернативи та алгоритми їх вирішення; визначення контрольних параметрів вибору, оцінки і прийняття рішень, а також їх реалізації.

Отже, як бачимо, загальні принципи здійснення внутрішньогосподарського контролю є своєрідними базовими концепціями, які забезпечують виконання контрольних функцій усіма контролюючими органами системи споживчої кооперації. Специфічні ж принципи визначають особливості функціонування служб внутрішньогосподарського контролю з урахуванням характеру діяльності організацій і підприємств системи споживчої кооперації.

До специфічних принципів здійснення внутрішньогосподарського контролю відносяться: зацікавленість учасників контролю, повнота охоплення об'єктів, елімінавання, відповідність методів контролю господарським процесам, рівноправність та взаємний контроль учасників контрольної діяльності, пріоритет контролю первинних даних, регламентування, підконтрольність суб'єктів контролю, відповідальність об'єктів контролю, інтеграції, компетентності, пріоритетності, пропускних можливостей, централізації структури та методичного керівництва, взаємозаміщення, розподілу обов'язків, прийнятності методології, безперервності розвитку та вдосконалення, дозволу і схвалення, взаємодії та координації.

З наведеного переліку і характеристики специфічних принципів здійснення внутрішньогосподарського контролю видно, що окремі з них визначають правовий статус цього контролю та передбачають наявність відповідних регламентуючих документів, які повинні регулювати організаційні питання та забезпечувати ефективність функціонування системи внутрішнього контролю. Такі регламенти передбачають раціональний розподіл обов'язків між усіма учасниками, які беруть участь у контрольній діяльності, наділення їх рівними правами та осо-

бисту участь у розгляді конфліктних ситуацій і доведенні вини, можливість взаємного виставлення претензій і надання один одному допомоги, а також створюють умови, які забезпечують настання відповідальності у випадку надання недостовірних даних, або коли мають місце факти їх спотворення. Методичне керівництво контрольною діяльністю в межах підприємства здійснює вища управлінська ланка, яка повинна забезпечити раціональне планування та розробку прогресивних методик і ефективних процедур внутрішнього контролю й слідкувати за постійним їх удосконаленням, враховуючи поступальний розвиток суспільства.

Особливості системних зв'язків між підприємствами та організаціями споживчої кооперації зумовили необхідність доповнення специфічних принципів функціонування внутрішнього контролю. Оскільки внутрішній контроль нами розглядається як система, а споживча кооперація – як сукупність економічних суб'єктів, то при побудові системи внутрішнього контролю важливо врахувати дію законів синергії, упорядкованості, розвитку. Тому нами окремо виділено такий принцип безперервності розвитку та вдосконалення.

Інші специфічні принципи визначають особливості діяльності органів внутрішнього контролю, які повинні постійно перебувати в полі зору керівництва підприємства та вищестоящих організацій. Структурні ланки системи внутрішньогосподарського контролю споживчої кооперації повинні забезпечити охоплення контрольними діями всіх підконтрольних їм об'єктів, які знаходяться в межах їх повноважень. При цьому важливе значення має також створення належних умов для тісної взаємодії працівників функціонально різних нарядів.

Підконтрольність кожного суб'єкта контролю забезпечується шляхом складання посадових інструкцій, в яких потрібно передбачити потребу перевірки якості виконання контрольних функцій одним суб'єктом іншими суб'єктами внутрішнього контролю. За рівневої структури управління та відомчого підпорядкування у системі споживчої кооперації така контрольованість відбувається зі сторони вищестоящих контролюючих органів по відношенню до нижчестоящих, а також зі сторони власників і керівників підприємств й контрольних підрозділів по відношенню до працівників, які здійснюють контрольні дії. Оскільки власники у першу чергу зацікавлені в ефективності системи внутрішнього контролю, то для підтвердження якості виконання покладених на неї функцій вони можуть запрошувати незалежних експертів в особі зовнішніх аудиторів.

У процесі здійснення внутрішньогосподарського контролю потрібно в першу чергу робити акцент на найбільш важливих завданнях, оскільки абсолютний контроль над звичайними незначними операціями не буде мати сенсу і тільки відволікатиме зусилля працівників, які виконують контрольні дії. Організаційна структура підприємства безпосередньо впливає на рівень централізації системи внутрішнього контролю, а оптимальна його вели-

чина забезпечує єдність, динамічність, стійкість та безперервність контролю.

Принцип компетентності, вимагаючи від суб'єктів внутрішнього контролю високого рівня знань у процесі перевірки фінансово-господарської діяльності, також передбачає обов'язкове їх поповнення через курси підвищення кваліфікації, семінари, тренінги, акцентує увагу на необхідності постійно бути ознайомленим зі всіма змінами в законодавстві, вивченні досвіду і нових методик контролю з метою підвищення професіоналізму. Навіть у випадку ідеальної організації системи внутрішнього контролю без наявності професіоналізму в поєднанні з добросовісністю і чесністю її працівників вона не може бути ефективною.

Вибір оптимального рівня централізації системи внутрішнього контролю пов'язаний із тим, що кожен з типів побудови організаційної структури управління (лінійна, лінійно-штабна, комбінована) підприємством має як позитивні сторони, так і недоліки та залежить від його розмірів і складності господарських взаємозв'язків. Лінійна організація управління характерна для невеликих підприємств і передбачає пряме підпорядкування всіх виконавців одному керівникові. При лінійно-штабній організації, що характерно для середніх підприємств, передбачається поділ служби внутрішнього контролю ще на окремі сектори з їх керівниками, які мають загальне підпорядкування керівнику цієї служби. Комбінована організація передбачає передачу частини прав та функціональних обов'язків окремим підрозділам і управлінням, що характерно для великих підприємств, організацій та об'єднань корпоративного типу. При лінійно-штабній організаційній структурі має місце повільний рух інформації та прийняття рішень, при комбінованій – конфлікт інтересів верхніх і нижніх ланок багаторівневої ієрархії управління.

З урахуванням цього повинна бути побудована система внутрішнього контролю, яка покликана забезпечити пошук резервів і найкращих варіантів господарювання та ефективного управління діяльністю підприємства. При централізованій формі організації внутрішнього контролю його працівники знаходяться у підпорядкуванні керівника фінансово-економічної служби, що може бути причиною порушення незалежності по відношенню до об'єктів контролю. Тому, виходячи з цих міркувань, на нашу думку, кращою є децентралізована форма, за якої підрозділ внутрішнього контролю має пряме підпорядкування керівництву підприємства або власнику.

Взаємодія і координація з боку керівництва або власника підприємства ефективної роботи всіх учасників контрольної діяльності повинна забезпечуватися постійно. Внутрішній контроль, у свою чергу, виконує роль координатора всіх елементів цієї системи з метою виявлення і вирішення протиріч між цільовими установками вищого менеджменту щодо обмеження випадків небажаних дій менеджерів нижчого рівня і окремих працівників, виходячи із інтересів власника. Конфлікт інтересів, який може виникати між різними сторонами сис-

теми споживчої кооперації, може бути пов'язаний зі зміною статусу підприємств, що входять у систему, що досить характерно для сьогодення, проблемами кооперативного управління, нерівністю прав членів споживчих товариств і спілок на об'єкти власності, перерозподілом власності на користь окремих зацікавлених сторін і у зв'язку з цим розмежуванням інтересів реальних власників (пайовиків) та адміністрацій кооперативних підприємств і організацій.

Дотримання запропонованих принципів дасть змогу вибудувати структуру внутрішнього контролю системи споживчої кооперації таким чином, щоб її функціонування відповідало цілям системи та імплементувалося зі стратегією розвитку.

**Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі.** Сформована система принципів організації та здійснення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах і в організаціях споживчої кооперації конкретизується залежно від його функціональної спрямованості. Зокрема, одні з розглянутих принципів є загальноприйнятими для забезпечення здійснення контрольних повноважень усіма органами внутрішньогосподарського контролю підприємств і організацій споживчої кооперації. А інші, специфічні принципи здійснення цього контролю визначають його правовий статус і особливості діяльності органів внутрішнього контролю. Виконання таких принципів контрольно-ревізійними та іншими підрозділами підприємств і організацій споживчої кооперації у підсумку забезпечує функціонування надійної та ефективної системи внутрішнього контролю, а чітке дотримання їх підвищує довіру до системи внутрішнього контролю на підприємстві зовнішніх контролюючих органів і, відповідно, до інформації, що публікується й подається для використання внутрішніми та зовнішніми користувачами. Завдяки принципам контролю можна досягти чіткої взаємодії всіх підрозділів і служб внутрішнього контролю підприємства та відповідності їх функціонування стратегічним цілям розвитку системи споживчої кооперації. Подальші наші дослідження будуть спрямовані на розробку методики внутрішнього контролю, сформованої з використанням розглянутих загальних та специфічних принципів.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Лімська декларація керівних принципів контролю, прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001).

2. Андреев А. Г. Правовые основы финансового контроля / А. Г. Андреев, А. Д. Соменков // Финансы. – 2009. – № 12. – С. 62-64.

3. Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997\\_a40](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_a40).

4. Положення про організацію внутрікооперативного контролю в системі споживчої кооперації України, затверджене постановою третіх зборів Ради Укоопспілки шістнадцятого скликання 15 березня 1995 року. – К. : Укооппостачмаш, 1995. – 20 с.

5. Про споживчу кооперацію: Закон України від 10.04.1992 р. № 2265-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2265-12>.

6. Положення про порядок проведення ревізій фінансово-господарської діяльності в організаціях, підприємствах та установах споживчої кооперації України: затверджене постановою третіх зборів Ради Укоопспілки шістнадцятого скликання від 15 березня 1995 року. – К. : Укооппостачмаш, 1995. – 42 с.

## REFERENCES

1. Lims'ka deklaratsiia kerivnykh pryntsyypiv kontroliu, pryjniata IX Konhresom Mizhnarodnoi orhanizatsii vyschykh orhaniv finansovoho kontroliu (INTOSAI) [The Lima Declaration guidelines control adopted by the IX Congress of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)] [Online], available at: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001).

2. Andreev, A. H. and Somenkov, A. D. (2009) "Legal basis for CFOs control", *Fynansy*, vol. 12.

3. Deklaratsiia pro zahal'ni pryntsyypy diial'nosti vyschykh orhaniv finansovoho kontroliu derzhav-uchasnyts' SND [Declaration on the general principles of the Supreme Audit Institutions of CIS countries] [Online], available at: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/997\\_a40](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_a40).

4. Ukooppostachmash (1995) "The provisions company profile vnutrikooperativnogo control in sistemі spozhivchoi kooperatsii Ukraine".

5. The Verkhovna Rada of Ukraine (1992), The Law of Ukraine "About spozhivchu kooperatsiyu", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2265-12>.

6. Ukooppostachmash (1995) "The provisions about the procedure of reviziy finansovo-gospodarskoï diyal'nosti in organizatsiyah, pidpriemstvah that install spozhivchoi kooperatsii Ukraine".