

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

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ І КЛАСИФІКАЦІЇ ПРИНЦИПІВ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Анотація. У статті досліджено теоретичні підходи до визначення та змістовного наповнення категорії "принцип". Узагальнено наукові бачення провідних вітчизняних і зарубіжних вчених та трактування законодавчих і нормативно-правових актів щодо класифікації та характеристики принципів контролю. Розглянуто зміст основних принципів організації та здійснення внутрішнього контролю. Розкрито значення фундаментальних принципів як методологічної основи формування концепції внутрішнього контролю в корпоративному управлінні. Подальші дослідження повинні бути спрямовані на визначення порядку використання принципів внутрішнього контролю в процесі його організації у системі споживчої кооперації України.

Ключові слова: принципи контролю, класифікація принципів контролю, внутрішній контроль, 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

CONCEPTUAL APPROACHES TO THE DEFINITION AND CLASSIFICATION OF THE PRINCIPLES OF INTERNAL CONTROL

Abstract. The article examines the theoretical approaches to the definition and the content of the category "principle". The scientific vision of leading domestic and foreign scientists and interpretation of legislative and normative-legal acts on the classification and characteristics of the control principles were summarized. The basic principles of organization and implementation of internal control were considered. The importance of fundamental principles as a methodological basis for the formation of the concept of internal control in corporate management was revealed. Further studies should focus on defining the use of the principles of internal control in the process of its organization in the system of consumer cooperation of Ukraine.

Keywords: principles of control, classification of the principles of control, internal control, subjects of control, objects of control, consumer cooperation.

Постановка проблеми. Вдосконалення системи внутрішнього контролю, що відбувається в даний час, пов'язане з усуненням тих недоліків, які мали місце на попередніх етапах її розвитку і призупиненням сучасних кризових явищ. Одночасно змінюються цілі, завдання і принципи контролю. Досягнути поставленої мети та вирішити стратегічні завдання можливо за наявності певної сукупності принципів, які виступають своєрідним фундаментом, основою діяльності й виконання поставлених завдань органів внутрішнього контролю системи споживчої кооперації.

Створення нової концепції внутрішнього контролю відповідно до вимог сьогодення вимагає визначення та дотримання нових правил її функціонування, розроблених із урахуванням наявних досліджень з цих питань у доробку вітчизняних та зарубіжних вчених, чинних нормативно-правових актів та позитивного міжнародного досвіду.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зміст внутрішнього контролю та сутність принципів його функціонування досліджували у своїх наукових роботах багато вчених. Це, зокрема, такі як А. Г. Андреев, Н. В. Астраханцев, М. Т. Білуха, В. П. Бондар, В. В. Бурцев, Т. А. Бутинець, Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Л. В. Гуцаленко, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, Є. В. Калюга, А. М. Любенко, Т. В. Микитенко, Л. В. Нападівська, Н. І. Петренко, К. І. Редченко, В. С. Рудницький, Л. А. Савченко, А. Д. Соменков, В. О. Шевчук, П. Н. Шуляк та ін. У їхніх дослідженнях зроблено спроби сформулювати функціональне призначення системи контролю і розкрити зміст принципів, на яких вона базується. Проте на даний час поки що не вироблено єдиного уніфікованого підходу до визначення цих проблем.

Постановка завдання. Існуючі проблеми у функціонуванні господарського комплексу України, спричинені екзогенними та ендогенними нега-

тивними чинниками, потребують як наукового осмислення, так і обґрунтування практичних шляхів їх вирішення. Зокрема, на сьогоднішній день залишаються недостатньо розкритими питання єдності й динамічного взаємозв'язку внутрішнього контролю з циклами управлінських процесів, класифікації, кількісного та змістовного наповнення принципів внутрішнього контролю. Це обумовлює необхідність розробки концептуальних підходів до визначення та класифікації принципів внутрішнього контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Досягнення визначеної мети та вирішення завдань внутрішнього контролю можливе завдяки використанню сукупності принципів системи контролю, яка включає в себе: принципи, задекларовані у міжнародних і національних нормативних документах; принципи, визначені у наукових роботах зарубіжними і вітчизняними вченими; принципи, запропоновані за результатами проведеного дослідження відповідно до нової мети і завдань внутрішньогосподарського контролю підприємств і організацій споживчої кооперації у зв'язку зі здійсненням реформування цієї системи відповідно до затвердженої Програми [1]. Дотримання принципів внутрішнього контролю є також важливим критерієм оцінки його ефективності.

Дослідження вказаної проблеми доцільно розпочати з визначення змісту категорії «принцип». Принцип (лат. *principium* – початок, основа, походження, першопричина) – заснування деякої сукупності знань, вихідний пункт пояснення або керівництва до дії [2, с. 824]. Застосування наведеного визначення по відношенню до системи внутрішнього контролю може означати сукупність базових концепцій і положень, які є загальноновизнаними та відповідно до яких ця система функціонує.

М. Т. Білуха і Т. В. Микитенко вважають, що принцип контролю – це основні засади, на яких здійснюються його функції [3, с. 65]. Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко визначають принципи як норми проведення, дотримання яких визначає ефективність господарського контролю [4, с. 36]. Згідно з іншим визначенням принципи – це прояв об'єктивних законів у суб'єктивній формі, у суспільній свідомості [5, с. 113].

Тобто у принципах міститься загальне розуміння природи речей та явищ, якого всі повинні дотримуватися.

Виходячи з цього, принципи внутрішнього контролю – основоположні концепції, які виражають його стан, регулюють процедурну сторону методології й методики внутрішнього контролю та покладені в основу перевірки правильності відображення в обліку й звітності господарської діяльності, активів, пасивів, доходів, витрат, фінансових результатів та інших аспектів внутрішнього і зовнішнього середовища функціонування господарюючого суб'єкта.

В. О. Шевчук у своїй монографії зазначає: крім принципів, що відзначаються універсальним харак-

тером і є притаманними контролю, здійснюваному в будь-якій сфері, важливе прикладне значення для побудови контролюючої системи має дотримання Лімської декларації керівних принципів контролю, прийнятої IX Конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) в м. Ліма (Республіка Перу) в 1977 році [6, с. 62]. Ці принципи є концентрованим вираженням світового досвіду і надбань багатьох країн у сфері фінансового контролю. Найважливішими з них є:

- незалежність вищих контрольних органів як визнання конституційності й демократичності суспільства;

- організаційне забезпечення контрольної діяльності через визнання необхідності здійснення попереднього контролю і контролю за фактом, внутрішнього і зовнішнього контролю та їх тісної взаємодії на рівні довіри і партнерства;

- гласність роботи контрольних органів з метою забезпечення надання платникам податків інформації про використання їх коштів, але з умовою дотримання вимог конфіденційності інформації, комерційної та іншої таємниці, що захищається законом;

- повнота охоплення контролем управлінської діяльності та законність, правильність, ефективність бюджетно-фінансового контролю.

Подібної позиції щодо визначення загальносвітових принципів державного фінансового контролю дотримується також І. К. Дрозд [7, с. 43-44].

Лімська декларація керівних принципів контролю є концептуальним документом, який проголошує основні принципи здійснення фінансового контролю. Загалом у декларації визначено такі принципи, згідно з якими здійснюється діяльність вищих органів фінансового контролю: незалежність, законність, публічність, гласність, ефективність, запобігання порушенням, професійної етики, невідворотність покарання за скоєні порушення фінансової дисципліни та законності [8]. Доцільно зазначити, що системі фінансового контролю у розвинутих зарубіжних країнах у цілому притаманні більшість типових характеристик, що і дало можливість викласти ці принципи у вищезгаданій декларації.

Подібні принципи були викладені у Декларації про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД, зокрема такі як: незалежність, законність, компетентність, об'єктивність, оперативність, гласність, доведеність, дотримання професійної етики [9]. Ця декларація прийнята в м. Києві 8 червня 2001 року на основі Лімської декларації і стала черговим важливим нормативним документом, який регулює діяльність вищих органів фінансового контролю, хоча в Україні на законодавчому рівні такий орган офіційно не визначений.

Потрібно відзначити, що принципів, які визначені вищезгаданими деклараціями, дотримуються в процесі проведення своєї діяльності не тільки вищі органи фінансового контролю, а й всі інші суб'єкти, які здійснюють фінансовий контроль.

Інші законодавчі акти України, що визначають повноваження державних контролюючих органів (наприклад, закони України “Про державну податкову службу в Україні” та “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”), в більшості випадків не містять спеціальних положень, які визначають принципи здійснення фінансового контролю цими службами. Проте у Законі України “Про Рахункову палату” є окрема ст. 3 “Принципи здійснення контролю”, де лаконічно зазначено, що Рахункова палата здійснює контроль на засадах законності, плановості, об’єктивності, незалежності та гласності [10].

Аналогічно Закон України “Про споживчу кооперацію” у статті 2 регламентує лише загальні принципи діяльності споживчої кооперації (добровільності членства, демократизму, соціальної справедливості, взаємодопомоги та співробітництва, вільного господарського функціонування на основі ринкових відносин) [11]. Стаття 15 цього ж закону визначає, що ревізії фінансово-господарської діяльності споживчих товариств, спілок та підпорядкованих їм підприємств проводяться їх ревізійними комісіями (ревізорами) або контрольно-ревізійним апаратом відповідних спілок чи аудиторськими організаціями. Крім цього, зовнішній контроль за діяльністю кооперативних організацій здійснюють відповідні органи державної влади в межах своєї компетенції (стаття 17). Самі ж принципи внутрішньогосподарського контролю у споживчій кооперації України вказаним законом не визначені.

Аналіз наукових праць у галузі контролю вітчизняних вчених показав, що єдиних підходів у визначенні принципів контролю немає.

На думку М. Т. Білухи і Т. В. Микитенко, принципи фінансово-господарського контролю включають незалежність контролера, його професійну етику, об’єктивність та компетентність, конфіденційність і доброзичливість, а також його організацію і методологію. Ці принципи, на думку авторів, ґрунтуються на незалежності фінансово-господарського контролю, високих професійних, культурних і морально-вольових якостях контролера, науковій організації і прогресивній методології виконання контрольного процесу [3, с. 65-67].

Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко всю систему принципів господарського контролю поділяють на дві групи: загальні (основні) й часткові (специфічні). До першої групи вони відносять принципи: всеосяжності, науковості, економічності, дієвості, доцільності, раціональності, об’єктивності, повноти; до другої – попередження порушень; виявлення та мобілізації резервів; виявлення недочетів, розтрат, крадіжок та привласнення; вивчення причин та умов, що породжують безгосподарність, марнотратство [4, с. 37]. Вказані вчені також зазначають: важливим моментом при реалізації результатів контролю є коректне дотримання принципів конфіденційності та гласності.

В. О. Шевчук, визначивши мету і завдання контролю, констатує, що досягнення поставленої мети та вирішення вказаних завдань забезпечується на основі дотримання низки ключових принципів

організації та здійснення контролю, найсуттєвішими з яких є принципи: ендогенності, системності, паритетності контролюючих суб’єктів, розподілу контрольних повноважень, повноти охоплення господарських систем контролем, компаративності, релевантності норм контролю, достовірності фактичної інформації, збалансованості контрольних дій, превентивності контрольних дій, своєчасності контрольних дій, ризикованості, перманентності трансформування системи контролю, синергізму системи контролю, самодостатності системи контролю, ефективності, відповідальності, емерджентності [6, с. 60-62].

З точки зору Т. А. Бутинець система контролю повинна ґрунтуватися на принципах самоконтролю, вступного контролю, безперервності контролю, принципі “сита” (відсіювання неправильно складених документів, які містять помилки, виправлення тощо), ранжування документів за їх важливістю, принципі повного контролю [12, с. 7]. На нашу думку, самоконтроль передбачає відповідну організацію контрольного процесу, яка змушує працівників дотримуватися принципів внутрішнього контролю. При цьому працівники, які здійснюють керівні або контрольні дії чи займають інші посади на підприємстві, повинні мати тверде переконання в тому, що у випадку появи відхилень у їх роботі буде неминучою реакція на це зі сторони керівництва або інших працівників. Тому нами самоконтроль визначено як форму здійснення внутрішнього контролю, яка передбачає систематичне співставлення кожним працівником незалежно від посади отриманих результатів праці ним самим, його співробітниками чи підлеглими з тими завданнями або обов’язками, що визначені планами або посадовими інструкціями.

П. Н. Шуляк, Н. В. Астраханцев виділяють шість основних принципів контролю: відповідальність працівників контролю, об’єктивність, завершеність, підконтрольність, доступність, відкритість [13, с. 20]. При цьому під завершеністю вони розуміють необхідність виключення множинності перевірок і фактів їх дублювання, однозначно визначити, після якого контрольного заходу об’єкт вважається перевіреном, чи є необхідність у додаткових заходах або чи є достатні підстави для посилення на результати попередньої перевірки. На наш погляд, контроль потрібно розглядати як постійний процес, одночасно з протіканням господарських операцій. Лише тоді є підстави очікувати від нього найбільшого ефекту. Також автори вважають, що відкритість припускає принципову можливість участі в контрольному заході будь-якого громадянина. Якщо можна погодитися з можливістю ознайомлення громадян із матеріалами перевірки (крім конфіденційних), то безпосередня участь їх у контрольних заходах, на нашу думку, є нелогічною, оскільки контрольні дії повинні проводити висококваліфіковані фахівці без відволікання їх на будь-які сторонні речі.

Л. А. Савченко, досліджуючи правові проблеми фінансового контролю в Україні, пропонує такий перелік принципів фінансового контролю: закон-

ність, плановість, об'єктивність, незалежність, гласність, публічність, компетентність, оперативність. Слід відзначити, що такі принципи, як гласність та публічність, цим вченим розмежовуються, оскільки гласність, на його думку, слід розуміти як обов'язковість проходження фінансових документів, висновків про діяльність відповідних контрольних органів через представницькі органи, а публічність – як доведення результатів діяльності органів фінансового контролю до відома громадськості [14, с. 13].

Також, як ми зазначали вище, відокремлено визначає принципи публічності та гласності Лімська декларація керівних принципів контролю [8].

На протипагу цьому, окремі дослідники принцип публічності не виділяють взагалі [6, 7, 15] і трактують правдиве висвітлення підсумків контролю та доведення результатів діяльності контролюючих органів до відома громадськості як принцип гласності. Натомість Л. В. Нападовська вважає, що гласність і незалежність взагалі не можна відносити до переліку загальних принципів контролю, адже вони характерні не для всякого виду контролю [16, с. 44]. На нашу думку, саме гласність значною мірою забезпечує дієвість контролю, а незалежність задекларована як базовий принцип міжнародними організаціями у сфері контролю та аудиту [8, 9] і забезпечує неупереджене висловлення думки за результатами контрольних дій. У той же час, дотримуючись принципу гласності, потрібно не забувати про конфіденційність інформації, отриманої за результатами здійснення контролю.

І. К. Дрозд загальноновизнаними принципами, які забезпечують реалізацію завдань контролю, визначає такі: законності, об'єктивності, незалежності, гласності, плановості, безперервності, системності, ефективності, а також ендогенності, розподілу контрольних повноважень, компаративності, своєчасності та превентивності контрольних дій [7, с. 40-41]. До цього переліку автор додає ще принципи розбудовчої контролюючої системи: процесного підходу з використанням інформаційних технологій, органічної єдності контролю в процесах управління, функціональності, гуманізму, об'єктивності, орієнтованості контролю на майбутнє, концептуальності контролю. При цьому принцип об'єктивності даним автором вказується двічі – як загальноновизнаний і розбудовчої контролюючої системи.

Л. В. Нападовська, розглядаючи принципи внутрішньогосподарського контролю, зводить їх до двох основних груп – загальні й специфічні. До загальних принципів контролю автор відносить: законність, діалектичний розвиток, масовість, ефективність, доцільність. У якості спеціальних принципів контролю, на думку Л. В. Нападовської, слід застосовувати такі принципи: ієрархічності контролю, взаємодії з іншими функціями, доцільності взаємодії елементів функції контролю, послідовності контролю в часі, незалежних перевірок, здійснення контролю по центрах відповідальності, зворотного зв'язку, відповідальності й підконтрольності, безперервності [16, с. 44-46]. Як бачимо, на відміну від інших вчених, принципи незалежності,

зворотного зв'язку і безперервності у даному випадку віднесено не до загальних, а до спеціальних.

Інші автори розглядають принципи формування системи внутрішнього контролю, які поділяють на дві групи: принципи раціоналізації системи внутрішнього контролю (правова обґрунтованість; структуризація цілей системи; забезпечення кількісної визначеності параметрів; автоматизація процесів і операцій) та принципи раціоналізації процесів (правова регламентація функціонування; забезпечення якості інформації, що формується; пріоритетність вагомих процесів (показників); регламентація процесів у методиках, інструкціях і стандартах) [17, с. 33].

Окремі науковці справедливо відзначають, що принципи є методологічною основою формування концепції внутрішнього контролю в корпоративному управлінні. Фундаментальні принципи внутрішнього контролю цим автором доповнено рядом принципів, які визначено в якості базових для розробки його цілісної концепції, а саме: динамічних змін, стратегічної спрямованості, співвідношення вигод і витрат, принцип системно-цілового підходу, параметрично-діагностичного підходу, цільового підходу, ситуативного підходу, зворотньо-послідовного прийняття управлінських рішень, збалансованості ризиків, моніторингу, балансу інтересів, синергійності [18, с. 29].

Слід зазначити, що, розглядаючи принцип динамічної спрямованості (змін), автор робить акцент на виділення ключових стратегічних рішень, які здатні сприяти успішній реалізації стратегій. Тому нами цей принцип розглядається саме як стратегічної спрямованості внутрішнього контролю, який є (особливо це стосується внутрішнього аудиту як його складової) важливим інструментом прийняття і реалізації стратегічних рішень. Внутрішній контроль не тільки інформаційно забезпечує менеджмент стратегічного спрямування, але й допомагає проводити постійний моніторинг та, у випадку необхідності, коригувальні дії для досягнення стратегічних цілей.

Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук серед принципів внутрішньогосподарського контролю виокремлюють принципи організації внутрішньогосподарського контролю і принципи здійснення внутрішньогосподарського контролю. У свою чергу, принципи здійснення внутрішньогосподарського контролю, як і попереднім вченим, ними поділяються на дві основні групи: загальні та специфічні [15, с. 19-20]. Загальними принципами здійснення внутрішньогосподарського контролю є: законність, обов'язковість, стратегічна спрямованість, безперервність, всебічність, комплексність, регулярність (своєчасність), плановість, конкретність, об'єктивність, результативність, економічність, конфіденційність, гласність, дієвість, зворотного зв'язку. Серед специфічних принципів внутрішньогосподарського контролю, що притаманні лише даному виду контролю, дані вчені виділяють такі: зацікавленість учасників контролю в його проведенні та забезпеченні достовірності результатів, централізованість методичного керівництва, повно-

та охоплення об'єктів, елімінавання, співвідношення методів і засобів контролю з (господарськими) виробничими процесами, рівноправність та взаємний контроль учасників контрольної діяльності, пріоритет вхідного контролю.

В. С. Рудницький, розглядаючи доцільність створення в якості органів внутрішньогосподарського контролю організацій і підприємств споживчої кооперації служб внутрішнього аудиту, вважає, що принципи зовнішнього аудиту, визначені міжнародними стандартами аудиту, є характерними і для внутрішнього аудиту, щоправда, з деяким уточненням їх трактування і визначення [19, с. 9]. Такими принципами є: цілісність, об'єктивність і незалежність; конфіденційність; майстерність і компетентність; робота, яку виконують інші аудитори; документація; планування; аудиторські свідчення; система обліку і внутрішній контроль; аудиторський висновок і складання звітності.

Надалі вчений зазначає, що формування методології внутрішнього аудиту базується на загальноприйнятих його принципах, які поділяються на принципи професійної етики, правові, організаційні й методологічні. До методологічних принципів внутрішнього аудиту можна віднести: матеріальність, адекватність використання аудиторських процедур, систему обліку і внутрішній контроль, аудиторські свідчення (доказовість) [19, с. 32].

Також, на думку К. І. Редченка, планування аудиту повинно здійснюватися згідно із загальними принципами проведення аудиту, сформульованими у МСА та внутрішніх (корпоративних) стандартах, а також згідно з принципами комплексності, безперервності й оптимальності [20, с. 141]. Корпоративний підхід до побудови системи внутрішнього контролю, із розробкою відповідних внутрішніх стандартів може бути використаний і в системі споживчої кооперації.

Головним принципом, який повинен бути покладений в основу системи фінансового управління і, зокрема, реалізації його основної функції – контролю, на думку А. М. Любенка, є принцип відповідальності керівника, а також принцип підтримки внутрішнім аудитом керівництва стосовно аналізу і розуміння слабких сторін системи контролю, розроблених керівництвом [21, с. 42-43]. Правда, базуючись на таких принципах, автор припускається можливості досягнення своєрідної ідеалізованої ситуації; за умови, коли керівництво повністю усвідомлюватиме якість своїх систем контролю і заохочуватиме підлеглих дотримуватися правил, створюючи гарний приклад, потреба у внутрішньому аудиті теоретично може відпасти. На наш погляд, навіть при наявності складного і чіткого набору правил та зобов'язань, які добре сприймаються й призначенні відповідальних за кожен аспект контролю, потреба у внутрішньому аудиті цілковито відпасти не може через суб'єктивність підходів до розуміння і виконання цих правил.

На основі узагальнення існуючих нормативних документів, поглядів із цього питання вітчизняних й зарубіжних вчених та власного бачення даної проблеми ми вважаємо, що всі принципи внут-

рішнього контролю можна розділити на дві основні групи: принципи організації внутрішнього контролю і принципи здійснення внутрішнього контролю. У свою чергу, принципи здійснення внутрішнього контролю поділяються на загальні та специфічні.

Принципи організації внутрішнього контролю передбачають розмежування місця, ролі, завдань і функцій органів внутрішнього контролю відповідно до визначеного чинним законодавством України розмежування компетенції законодавчої та виконавчої влади, а також відомчими нормативними актами – визначених повноважень відповідних суб'єктів контролю. Важливою при цьому є функціональна, організаційна і персональна незалежність суб'єктів внутрішнього контролю та їх посадових осіб від підконтрольних об'єктів. Крім цього, з метою виключення дублювання у роботі органів та суб'єктів внутрішнього контролю і забезпечення єдиної системи контролю на всіх рівнях управління необхідна чітка координація їх діяльності.

Щодо загальних принципів здійснення внутрішнього контролю, то вони є своєрідними основоположними концепціями, які забезпечують виконання контрольних функцій усіма органами і суб'єктами контролю. До загальних принципів здійснення внутрішнього контролю відносяться: законність, обов'язковість, плановість, безперервність, комплексність, системність, стратегічна спрямованість, всебічність, регулярність, конкретність, об'єктивність, результативність, економічність, відповідність, збалансованість, альтернативність, конфіденційність, гласність, публічність, дієвість, зворотний зв'язок.

Специфічні ж принципи здійснення внутрішнього контролю визначають особливості функціонування його служб з урахуванням характеру і специфіки діяльності суб'єктів господарювання. Окремі зі специфічних принципів здійснення внутрішнього контролю визначають правовий статус та передбачають наявність відповідних регламентів, що забезпечують схему його організації (розподіл обов'язків між учасниками контрольної діяльності, наділення їх рівними правами, можливість взаємного виставлення претензій і надання один одному допомоги, відповідальність за надання недостовірних даних або їх спотворення) та забезпечують ефективність функціонування системи внутрішнього контролю. Такими принципами є: 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.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Процеси інтернаціоналізації і стандартизації, які здійснюються у сфері контролю в світовому масштабі, призвели до вироблення концептуальних правил (принципів), які визначають організаційні засади побудови й функціонування системи внутрішнього контролю та є загальноприйнятими для всіх країн. Дотримання цих правил є необхідною умовою ефективності внутрішнього контролю, запорукою досягнення поставлених цілей та вирішення визначених завдань.

Принципи внутрішнього контролю – це основоположні концепції, які виражають його стан, регулюють процедурну сторону методології і методики внутрішнього контролю та покладені в основу перевірки правильності відображення в обліку й звітності господарської діяльності, активів, пасивів, доходів, витрат, фінансових результатів та інших аспектів внутрішнього і зовнішнього середовища функціонування господарюючого суб'єкта. Ці принципи сформувалися історично разом із становленням системи внутрішнього контролю, постійно вдосконалювались і набули теперішнього значення під впливом трансформаційних процесів, що відбуваються в економіці України, у тому числі і в системі споживчої кооперації.

Використання вітчизняних і зарубіжних наукових підходів та власного бачення щодо визначення і класифікації принципів контролю дає змогу розділити їх на дві основні групи: принципи організації і здійснення внутрішнього контролю, з виділенням у складі принципів здійснення внутрішнього контролю, загальних та специфічних.

Подальші дослідження повинні бути спрямовані на визначення порядку використання принципів внутрішнього контролю в процесі його організації у системі споживчої кооперації України.

ЛІТЕРАТУРА

1. Програма подальшого реформування споживчої кооперації України: затверджена постановою XXI з'їзду споживчої кооперації України 4 жовтня 2012 року // Вісті. – 18.10.2012. – № 42. – С. 4-5.
2. Всемирная энциклопедия: Философия / [главн. науч. ред. и сост. А. А. Грицано]. – М. : АСТ, Мн. : Харвест, Современный литератор, 2001. – 1312 с.
3. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 888 с.
4. Контроль і ревізія : підручник / Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко. – Житомир : ПП “Рута”, 2006. – 560 с.
5. Методологія державного управління : словник-довідник / [уклад. : В. Д. Бакуменко, Д. О. Безносенко, С. В. Бутівченко та ін.; за заг. ред. В. І. Лугового, В. М. Князєва]. – К. : Вид-во НАДУ, 2004. – 196 с.
6. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : монографія /

Шевчук В. О. – К. : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.

7. Дрозд І. К. Контроль економічних систем : монографія / І. К. Дрозд. – К. : Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.

8. 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.

9. 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.

10. Про Рахункову палату: Закон України від 11.07.1996 р. № 315/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/315/96-вр>.

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

12. Бутинець Т. А. Вивчення господарських ситуацій внутрішніми контролерами / Т. А. Бутинець // Міжнародний збірник наукових праць “Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу”. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – № 3(15). – С. 5-17.

13. Шуляк П. Н. Аудит как инструмент повышения эффективности предприятия и его сравнительная характеристика с ревизией / П. Н. Шуляк, Н. В. Астраханцев // Экономика социальной сферы. Ученые записки. – 2007. – № 2. – С. 16-24.

14. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : автореф. дис. д.ю.н. / Л. А. Савченко. – Х., 2002. – 42 с.

15. Гуцаленко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль [Текст] : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 496 с.

16. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.

17. Зайцева О. П. Системы внутреннего контроля взаимосвязанных организаций: концепция их формирования и оценки / О. П. Зайцева, Б. А. Аманжолова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 5. – С. 30-36.

18. Костирко Р. О. Концептуальні основи внутрішнього контролю в системі корпоративного управління / Р. О. Костирко // Економіка і організація управління. – 2008. – № 4. – С. 28-37.

19. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : методологія, організація: монографія / В. С. Рудницький. – Тернопіль : Економічна думка, 2000. – 104 с.

20. Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством : монографія / К. І. Редченко. – Львів : Видавництво ЛКА, 2011. – 360 с.

21. Любенко А. М. Концептуальні засади державного фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів : монографія / А. М. Любенко. – К. : УБС НБУ, 2014. – 406 с.

REFERENCES

1. *Prohrama podal'shoho reformuvannia spozhyvchoi kooperatsii Ukrainy: zatverdzhena postanovoio XXI z'izdu spozhyvchoi kooperatsii Ukrainy 4 zhovtnia 2012 roku* [The program further reforming consumer cooperatives Ukraine: approved Resolution XXI Congress of Consumer Cooperatives] (2012), *Visti*, vol. 42, pp. 4-5.
2. Hrytsanov, A. A. (2001), *Vsemyrnaia entsyklopedyia: Fylosofyia* [The world encyclopedia of philosophy] Sovremennyj lyterator, Moscow, Russia.
3. Bilukha, M. T. and Mykytenko T. V. (2005) *Finansovyj kontrol': teoriia, reviziia, audyt* [Financial control: theory, audit, audit], Ukrain's'ka akademiia oryhinal'nykh idej, Kyiv, Ukraina.
4. Butynets', F. F. Bondar, V. P. Vyhovs'ka, N. H. and Petrenko N. I. (2006) *Kontrol' i reviziia* [Control and revision], PP "Ruta", Zhytomyr, Ukraina.
5. Bakumenko, V. D. Beznosenko, D. O. and Butivschenko, S. V. (2004) *Metodolohiia derzhavnoho upravlinnia: slovnyk-dovidnyk* [Methodology government: dictionary directory], NADU, Kyiv, Ukraina.
6. Shevchuk, V. O. (1998) *Kontrol' hospodars'kykh system v suspil'stvi z perekhidnoiu ekonomikoio (Problemy teorii, orhanizatsii, metodolohii)* [Control of business in society in transition (Theory, organization, methodology)], Kyiv. derzh. torh.-ekon. un-t, Kyiv, Ukraina.
7. Drozd, I. K. (2004) *Kontrol' ekonomichnykh system* [Control of economic systems], Imeks-LTD, Kyiv, Ukraina.
8. *Lims'ka deklaratsiia kerivnykh pryntsyviv 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.
9. *Deklaratsiia pro zahal'ni pryntsyvy diial'nosti vyschykh orhaniv finansovoho kontroliu derzhavuchasnyts' 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.
10. The Verkhovna Rada of Ukraine (1996), The Law of Ukraine "About Rahunkovu Chamber", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/315/96-vr>.
11. The Verkhovna Rada of Ukraine (1992), The Law of Ukraine "About spozhyvchu kooperatsiyu", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2265-12>.
12. Butynets', T. A. (2010) "Studying economic situations internal controllers", *Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prats'* [Theory and methodology of accounting, control and analysis], ZhDTU, Zhytomyr, Ukraina, pp. 5-17.
13. Shuliak, P. N. and Astrakhantsev N. V. (2007) "As audit tools increase of the effectiveness of the enterprise and ego Comparative characteristics with revyzyey", *Ekonomyka sotsyal'noj sfery. Uchenye zapysky*, vol. 2. pp. 16-24.
14. Savchenko, L. A. (2002) "Pravovi problemi finansovogo control in Ukraïni Pravovi problemy finansovoho kontroliu v Ukraïni", Ph.D. Thesis, Kharkiv, Ukraina.
15. Hutsalenko, L. V. Kotsupatryj, M. M. and Marchuk U. O. (2014) *Vnutrishn'ohospodars'kyj kontrol'* [Internal control], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraina.
16. Napadovs'ka, L. V. (2000) *Vnutrishn'ohospodars'kyj kontrol' v rynkovij ekonomitsi* [Internal control in a market economy], Nauka i osvita, Dnipropetrovs'k, Ukraina.
17. Zajtseva, O. P. and Amanzholova B. A. (2008) "Internal control systems interconnected organizations: the concept of the formation and evaluation", *Bukhhalterskyj uchet*, vol. 5, pp. 30-36.
18. Kostyrko, R. O. (2008) "Conceptual framework of internal control in corporate governance", *Ekonomika i orhanizatsiia upravlinnia*, vol. 4, pp. 28-37.
19. Rudnyts'kyj, V. S. (2000) *Vnutrishnij audyt: metodolohiia, orhanizatsiia* [Internal Audit: methodology, organization], Ekonomichna dumka, Ternopil', Ukraina.
20. Redchenko, K. I. (2011) *Kontrol' i audyt na stratehichnomu rivni upravlinnia pidpriemstvom* [Control and Audit at the strategic level of enterprise management], Vydavnytstvo LKA, Lviv, Ukraina.
21. Liubenko, A. M. (2014) *Kontseptual'ni zasady derzhavnoho finansovoho kontroliu vidpovidno do mizhnarodnykh standartiv* [Conceptual bases of financial control in line with international standards], UBS NBU, Kyiv, Ukraina.