

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ, ФУНКЦІОНАЛЬНЕ ПРИЗНАЧЕННЯ ТА МЕТОДИ ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ УКРАЇНИ

Розглянуто теоретичні аспекти господарського контролю, досліджені погляди різних авторів на сутність методу контролю. Наведені основні методичні прийоми, які використовують в системі контролю підприємств і організацій споживчої кооперації України.

Постановка проблеми. Перехід України до ринкового механізму господарювання та пов'язані з цим процеси приватизації, корпоратизації, акціонування спричинили суттєві зміни у характері взаємовідносин господарюючих суб'єктів. Значної трансформації стали потребувати система управління та система господарського контролю, як окремої функції управління, що дає можливість визначити якість та ефективність прийнятих управлінських рішень та вжити необхідних заходів щодо забезпечення їх виконання.

Споживча кооперація України, на відміну від усіх інших галузей народного господарства, завжди функціонувала за ринковими принципами господарювання. Тому цей фактор здійснив позитивний вплив на розвиток методики та організації економічного контролю в кооперативних підприємствах. Виконання такої важливої функції, як контроль забезпечує інформація, яку отримують під час діяльності. Вона служить основою для ухвалення управлінських рішень як усередині кооперативного підприємства, так і за його межами. У практичному аспекті економічний контроль, як універсальний засіб одержання інформації каналом зворотного зв'язку, має доповнювати інформаційну систему не лише кооперативних підприємств, але й інших суб'єктів господарювання, що дасть змогу користувачам оперувати даними, які потрібні для аналізу, оцінки зміни стану будь-якого суб'єкта господарювання в часі та просторі.

Стан вивчення проблеми. Питання контролю завжди були актуальними, про що свідчить аналіз літературних джерел, в яких виявлено значну кількість тлумачень поняття "контроль". Суттєве значення у наукових дослідженнях методично-організаційних аспектів контролю займають праці провідних вітчизняних науковців: І.А. Белобжецького, М.Г. Белова, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Е.А. Вознесенського, Є.В. Валуєва Б.І. Калюги, Л.М. Крамаровського, М.В. Кужельного, В.М. Мурашка, О.А. Петрик, В.Я. Савченка, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука. Безпосередньо, питання контролю в системі споживчої кооперації України розглядають також такі вчені-економісти, як Р.М. Воронко, П.О. Куцук, В.О. Озеран, В.С. Рудницький, Б.Ф. Усач та інші. Слід зауважити, що розроблені відомими науковцями основи контролю як науки, його методологія є взірцем практичної діяльності всіх контролюючих органів.

Але, незважаючи на широке обговорення у науковій літературі проблем, пов'язаних із удосконаленням методики і методології контролю, у визначенні сутності поняття "контроль", "функції контролю" та "метод контролю" ніколи не існувало єдності у поглядах. Це свідчить про різноманітність підходів до визначення цих понять і ускладнює відбір дійсно ефективних для досягнення конкретної мети.

Мета дослідження. Метою статті є дослідження поглядів науковців щодо теоретичних основ контролю, його функціонального призначення, методики та основних методичних прийомів, які використовують в системі контролю підприємств і організацій споживчої кооперації України.

Викладення основного матеріалу дослідження. Відповідно до закону України "Про споживчу кооперацію" споживча кооперація України є соціальною організацією людей, яка у широких масштабах розвиває економічну діяльність і виконує певні соціальні та економічні функції.

Метою кооперації є задоволення економічних соціальних та інших потреб членів кооперативних організацій на основі поєднання їх особистих та

колективних інтересів, поділу між ними ризиків, витрат і доходів, розвитку їх самоорганізації, самоуправління та самоконтролю.

Споживча кооперація як сукупність економічних об'єктів – це багатогалузева господарська організація. Вона включає такі галузі сфери обігу та виробничої діяльності, як торгівля, громадське харчування, заготівлі, промисловість, транспорт, будівництво, підсобне сільське господарство, а також наука та освіта, інші послуги тощо.

З урахуванням цього споживча кооперація може бути виділена у відносно самостійний сектор національної економіки, функціонування якого визначає стан інших сфер народного господарства.

Одним з важливих принципів, на яких базується споживча кооперація України є демократичний контроль за діяльністю кооперативних організацій та їх посадових осіб з боку членів кооперативних організацій [26].

Останнім часом, з усвідомленням посилення ролі контролю в управлінні підприємством, зростає кількість наукових робіт з економічного контролю, тобто є тенденція до збільшення різноманіття тлумачень поняття "контроль". На разі є необхідність впорядкувати їх шляхом уточнення формулювань та класифікації за конкретними ознаками.

Більшість науковців розглядають контроль як перевірку, спостереження, нагляд.

Одне з повніших визначень контролю дає проф. Усач Б.Ф.: контроль – це "перевірка виконання цих або інших господарських рішень з метою встановлення їх законності та економічної доцільності" [22, с. 5]. На думку цього вченого [23, с. 10] термін "контроль" походить від французького слова "control" – список, який ведуть у двох примірниках; тобто повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка. Проф. Бутинець Ф.Ф. вважає, що історично термін "контроль" походить від французького слова "controle" – перевірка або спостереження [8, с. 47]. На думку інших науковців [7, с. 9] слово "контроль" утворено поєднанням латинських "contre" – префікс, що означає "протидія", "протилежність" і "role" – міра впливу, значення, ступінь участі в чомусь. Тобто контроль, окрім "перевірки" або "нагляду з метою перевірки", – це ще й протидія чомусь небажаному. У такому розумінні слово "контроль" необхідно тлумачити як перевірку, а також спостереження з метою перевірки для протидії чомусь небажаному, виявлення, попередження й припинення протиправної поведінки з боку будь-кого.

За наведеними визначеннями суть контролю полягає у порівнянні (зіставленні) кількох понять "з метою встановлення його відхилення від заданих параметрів" [7, с. 10]. Слід зазначити, що поняття "спостереження", "порівняння" і "контроль" також є відмінними.

І.А. Белобжецький характеризує контроль як систему "спостереження та перевірки процесу функціонування і фактичного стану об'єкта, яким управляють, з метою оцінки, обґрунтованості й ефективності прийнятих управлінських рішень і результатів їх виконання, виявлення відхилень від вимог цих рішень, усунення несприятливих ситуацій і сигналізації про них компетентним органам" [2, с. 21-22].

Можна також погодитися з думкою І.В. Ващенко [10, с. 9-11], який вважає, що контроль – це не просто спостереження, а конструктивна дія, тобто головною визначальною рисою контролю є можливість привести фактичний стан підконтрольного об'єкта у відповідність з нашими уявленнями.

Деякі економісти, зокрема, Є.В. Калюга [14, с. 29], Б.Ф. Усач [23, с. 5], тлумачать контроль як невідому частину системи управління, яка дає змогу приймати оптимальні управлінські рішення. М.Т. Білуха розглядає контроль "як систему спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених у процесі виконання цих рішень" [4, с. 10-11]. Проф. В.О. Шевчук [28, с. 8], вважає, що контроль – це дія, яка допомагає виконанню запланованих рішень і надає оцінки, які забезпечують зворотний зв'язок.

Отже, за визначенням поняття "контроль" принципово відрізняється від понять "порівняння" і "спостереження", оскільки кожне з цих визначень має своє конкретне значення, хоча вони функціонально пов'язані між собою. Так, фактичну інформацію для здійснення контролю отримують через спостереження (однієї із фаз обліку), а результати контролю – порівнянням фактичних даних з плановими і використовують для управління відповідним процесом або об'єктом.

Контроль як функція управління – це система спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення відхилення його від заданих параметрів. Суть контролю полягає в тому, що суб'єкт управління здійснює облік і перевірку того, як об'єкт управління виконує його рішення. Основною метою цієї функції є блокування відхилень діяльності суб'єкта управління від заданої управлінської програми, а в разі виявлення аномалій – приведення керованої системи в стійке положення за допомогою всіх можливих регуляторів.

В процесі управління контроль є елементом, що зв'язує управлінські цикли. Процес управління складають такі функціонально-логічні стадії: управлінські рішення; контроль і перевірка їх виконання; оцінка результатів. Отже, контроль є необхідною самостійною функцією управління.

Контроль і перевірку виконання починають з вивчення управлінського рішення, яке найбільш повно можна виявити на стадії фактичного виконання рішення. Завершуючи первинний процес управління, контрольна діяльність, створює сприятливу перспективу для

Контроль, як функція управління, яскраво виявляє свою інформаційну та корекційну суть. Контроль дає змогу добувати оперативну інформацію, яка об'єктивно відтворює стан справ на підконтрольних об'єктах, відповідність їх діяльності складеній програмі; виявити недоліки в рішеннях, які приймають, організації виконання, способах і засобах їх реалізації; вивчити ділові якості працівників.

Економічний контроль сприяє підвищенню ефективності фінансово-господарської діяльності кооперативних підприємств. При цьому поєднують державний і внутрішній контроль.

Внутрішній (внутрішньогосподарський) контроль у споживчій кооперації України, як правило, здійснюють у формі ревізій і тематичних перевірок. Ефективна система внутрішньогосподарського контролю дозволяє керівництву впевнитись, що діяльність кооперативного підприємства знаходиться у відповідності з вимогами чинного законодавства, затвердженою обліковою політикою та іншими директивно-нормативними документами підприємства. На даний час в Україні систему внутрішньогосподарського контролю законодавчі органи влади не регулюють і не контролюють. Система споживчої кооперації України, зокрема Управління бухгалтерського обліку Укоопспілки, самостійно організовує та якісно розвиває існуючу систему контролю, одними з основних завдань якої є контроль за станом майна, виконанням зобов'язань, використанням фінансових ресурсів та запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності. Наукова думка та

практична діяльність сформулювали й інші завдання контролю, які поставали протягом століть і дотепер залишаються нагальними, а тому актуальними. Багато хто з вчених-економістів завданнями контролю вважають не стільки забезпечення збереження майна власника, скільки забезпечення ефективного управління підприємством. Крім цього, за діяльністю кооперативних організацій відповідні органи державної влади, в межах своєї компетенції, здійснюють зовнішній контроль [12, с. 390].

Економічний контроль, як функція управління, у своєму розвитку має кілька етапів:

- описовий, пов'язаний із збиранням фактів та першочерговими групуваннями їх;

- логіко-аналітичний – якісний аналіз фактів, потім поєднання якісних і кількісних (математичних) методів наукового пізнання.

Основною функцією контролю є наукове дослідження – вивчення певного об'єкта з метою встановлення закономірностей його виникнення, розвитку і перетворення для раціонального використання у практичній діяльності людей.

Економічний контроль виконує конкретні функції економічної науки:

- пізнавальну – виявлення фактів, які негативно впливають на розвиток продуктивних сил і виробничих відносин з метою регулювання їх;

- культурно-виховну – передбачає виховання ощадливості у витраченні матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

- практично-дійову – забезпечує управління економікою за допомогою свого методу, що передбачає застосування конкретних методик.

Дослідженню методології контролю сучасні науковці також приділяють значну увагу. В широкому розумінні, методологія – це наука про структуру, логічну організацію, методи і засоби діяльності в області теорії і практики. У більш вузькому тлумаченні поняття "методологія господарського контролю" – це наука про його методи, що використовують для вивчення предмета [14, с. 47].

На думку проф. Усача Б.Ф. [24, с. 22] термін "метод" походить від грецького "methodos" і означає дослідження – "це спосіб дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, шлях наукового пізнання і встановлення істини".

Зарубіжні автори М.А. Поукока і А.Х. Тейлор під методом господарського контролю розуміють "систему способів попереднього, поточного і наступного вивчення предмету господарського контролю з точки зору дотримання законності, загальнонародної діяльності і якості управління. До основних елементів його відносять перевірку, спостереження, порівняння, ревізію, розслідування, обстеження, експертизу і лабораторні аналізи" [27, с. 19].

Серед українських вчених найбільш повне і змістовне визначення методу господарського контролю надав проф. Бутинець Ф.Ф., який вважає що "під методом господарського контролю слід розуміти сукупність контрольних засобів або способів перевірки законності, достовірності та доцільності господарських операцій, що виникають в ході виробничої діяльності" [6, с. 102]. При цьому автор розкрив не лише сутність методу господарського контролю, але й визначив його складові частини (загальнонаукові методи дослідження, методи дослідження, запозичені з інших наук, і спеціальні методи дослідження) [6, с. 73-80].

Необхідно зауважити, що більшість вітчизняних науковців схиляються до думки, що метод контролю – це система способів дослідження господарських операцій з точки зору їх ефективності, законності, достовірності і доцільності. Багато авторів до методу контролю включають економічний аналіз.

Визначення методу господарського контролю в працях різних авторів наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Визначення методу господарського контролю у працях вчених-економістів

№	Автор	Визначення поняття "метод господарського контролю"
1	Белобжецький І.А.	Метод господарського контролю – це органічна взаємопов'язана сукупність специфічних принципів, шляхів, способів і засобів в процесі вивчення законності, достовірності, доцільності та економічної ефективності господарських і фінансових операцій та процесів на підставі використання облікової, звітної, планової (нормативної) та іншої економічної інформації у поєднанні з дослідженням фактичного стану об'єктів [1, с. 33]
2	Белобжецький І.А.	Метод господарського контролю – це використання системи способів документального і фактичного контролю, що розкриває його комплексний характер і специфічність методу [1, с. 31]
3	Бєлов М.Г.	Метод господарського контролю є сукупність прийомів та способів, які забезпечують виявлення законності та доцільності використання соціалістичної власності в процесі розширеного соціалістичного відтворення у відповідності до рішень партії та уряду з господарських питань [3, с. 154]
4	Білуха М.Т.	Метод фінансово-господарського контролю – це сукупність методичних прийомів контролю процесів розширеного відтворення суспільно-необхідного продукту, його законодавчого та нормативно-правового регулювання в умовах ринкової економіки [5, с. 74]
5	Бутинець Ф.Ф.	Під методом господарського контролю слід розуміти сукупність контрольних засобів або способів перевірки законності, достовірності та доцільності господарських операцій, що виникають в ході виробничої діяльності [6, с. 102]
6	Валуєв Б.І. Горлова Л.П. Муравская В.В.	Метод господарського контролю – це комплексне вивчення економічної ефективності, законності, достовірності і доцільності господарських і фінансових операцій на основі використання облікової, звітної, планової (нормативної) і іншої економічної інформації у поєднанні із дослідженням фактичного стану об'єктів контролю [9, с. 49]
7	Вознесенський Е.А.	Метод господарського контролю – це загальні та спеціальні способи контролю, які у свою чергу поділяються на більш особисті (перевірка балансів, аналіз господарської діяльності, документальна ревізія [11]
8	Ізбицький Л.М.	Метод господарського контролю – це специфічні прийоми і способи: перевірка виконання прийнятих рішень, обстеження, технічний контроль, економічний аналіз, інвентаризація, ревізія [13]
9	Калюга Є.В.	Метод господарського контролю – це сукупність прийомів і способів, за допомогою яких забезпечується комплексне і взаємозалежне дослідження операцій і процесів діяльності підприємств та їх підрозділів з погляду законності, вірогідності, господарської доцільності і документальної обґрунтованості цих операцій і процесів [14, с. 49]
10	Крамаровський Л.М.	Метод господарського контролю – це конкретні способи (прийоми), що застосовуються при здійсненні контролю за фінансово – господарською діяльністю підприємств, установ, організацій [16]
11	Кузьмінський А.	Метод господарського контролю – це прийоми, які об'єднані в групи: визначення стану об'єктів, співставлення, оцінка [17]
12	Нападowska Л.В.	Метод господарського контролю – це сукупність способів, процедур та прийомів, які забезпечують реальну оцінку підконтрольних об'єктів [18, с. 79]
13	Сотникова Л.В.	Метод господарського контролю – це розподіл обов'язків, система незалежних перевірок, фізичні способи контролю і охорони, документальний контроль, система підтвердження повноважень [21]
14	Усач Б.Ф.	Метод господарського контролю – це сукупність прийомів і способів дослідження розширеного відтворення суспільно необхідного продукту й додержання вимог його законодавчого регулювання [23, с. 27]
15	Шпіг О.А.	Метод господарського контролю – це система попереднього, поточного і наступного вивчення предмета господарського контролю з точки зору дотримання законності, всенародної доцільності і якості управління [29, с. 19]

Узагальнюючи проведені дослідження з визначення та уточнення сутності поняття "метод контролю" можна зробити висновок, що це сукупність специфічних прийомів, способів, які забезпечують правдиву оцінку підконтрольних об'єктів і додержання законодавчого і нормативно-правового регулювання процесів розширеного відтворення суспільно необхідного продукту в умовах ринкової економіки.

Метою процесу контролю господарської діяльності кооперативного підприємства є:

- визначення фактичного стану об'єкта (або його частини) контролю на певний момент;
- перевірка відповідності фактичного стану об'єкта (або його частини) установленому законом або іншими нормативними актами, кошторисом, квотою, стандартом, лімітом та виявлення відхилень від них;
- прогнозування стану та поведінки об'єкта (або його частини) на заданий майбутній час;
- визначення місця, причини, ініціатора (винуватця) відхилення;
- забезпечення постійного стану об'єкта контролю під впливом господарського факту;
- перевірка законності або правомірності господарських операцій;
- перевірка повноти відображення господарських операцій у поточному обліку;
- визначення доцільності господарських операцій;
- визначення причинно-наслідкових факторів господарських операцій.

Контроль діяльності кооперативних підприємств досягає мети та виконує свої функції за допомогою власного методу, який є системою методичних прийомів і конкретних методик.

До методичних прийомів контролю, які використовують в системі споживчої кооперації України при здійсненні контролю діяльності, можна віднести:

- *органолептичні*: інвентаризація; контрольні заміри робіт; вибіркові та суцільні спостереження; технологічний і хіміко-лабораторний контроль; експертизи різних видів; експертиза проектів і кошторисної документації; службове розслідування; експеримент;

- *розрахунково-аналітичні*: економічний аналіз; статистичні розрахунки; економіко-математичні методи;
- *документальні*: інформаційне моделювання; дослідження документів; камеральні перевірки; нормативно-правове регулювання;

– *узагальнення і реалізація результатів контролю*: групування недоліків; документування результатів проміжного контролю; аналітичне групування; слідчо-юридичне обґрунтування; систематизоване групування результатів контролю; прийняття рішень; контроль за виконанням прийнятих рішень.

Органолептичні методичні прийоми фінансово-господарського контролю використовують під час перевірки фактичного стану об'єктів контролю. Найважливішим з них є інвентаризація.

Основою проведення дослідження є загальнонаукові методичні прийоми пізнання дійсності, серед яких аналіз, синтез, моделювання, порівняння, групування, конкретизація.

Варто відзначити, що в основі інвентаризації лежить один із загальнонаукових методичних прийомів дослідження – порівняння, оскільки обов'язковою умовою проведення інвентаризації є порівняння фактичних і облікових даних. Методичний прийом інвентаризації використовують для контролю достовірності даних бухгалтерського обліку, звітності і балансу підприємства. Основні завдання інвентаризації полягають у встановленні фактичного стану і наявності товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, обсягів незавершеного виробництва, реальності обліку коштів у дорозі, розрахунково-кредитних операцій, витрат майбутніх періодів, резерву наступних витрат та інших фондів підприємства. Крім того при проведенні інвентаризації можуть частково використовуватись такі органолептичні прийоми, як опитування і контрольний запуск [3].

Отже, інвентаризація – органолептичний методичний прийом контролю фактичного стану підконтрольних об'єктів, здійснюваний з метою забезпечення збереження цінностей і раціонального використання їх у фінансово-господарській діяльності кооперативних підприємств.

Вибіркові спостереження застосовують у фінансово-господарському контролі як один із видів несущільного дослідження господарських операцій, що ґрунтується на застосуванні вибіркового методу.

Вибірковий метод дослідження використовують для встановлення достовірності показників усієї сукупності, яку вивчають, на основі обстеження лише деякої її частини. Цей метод забезпечує одержання репрезентативних даних. Суть вибіркового методу полягає у правильному відбиранні одиниць спостереження, залежить від способу відбирання одиниць спостереження, ступеня коливань ознаки у сукупності, кількості одиниць, які підлягають спостереженню. Теорія вибіркового методу ґрунтується на законі великих чисел.

Вибіркові спостереження за умови правильної організації і проведення їх дають досить достовірні дані, придатні для використання у фінансово-господарському контролі.

Розрахунково-аналітичні методичні прийоми дають змогу встановити загальний стан об'єктів контролю: невиконання плану-завдання випуску продукції, зниження продуктивності праці проти запланованої, неритмічність виробництва продукції, збільшення браку, збитковість окремих видів продукції, перевитрати сировини та матеріалів у порівнянні з затвердженими нормами тощо. Розрахунково-аналітичні методичні прийоми дають можливість виявити фактори, які негативно вплинули на результати фінансово-господарської діяльності окремих структурних підрозділів та кооперативного підприємства в цілому. При проведенні контролю ці методичні прийоми поєднують з документальними.

Розрахунково-аналітичні методичні прийоми об'єднують економічний аналіз, статистичні розрахунки та економіко-математичні методи, які у контрольному процесі використовують у поєднанні з комп'ютерними технологіями. Економічний аналіз застосовують під час перевірки виробництва і реалізації продукції, використання трудових ресурсів, основних фондів і матеріалів у виробництві, виявлення зростання собівартості окремих видів продукції, визначення її рентабельності, а також дійсного фінансового стану підприємства.

За допомогою документальних методичних прийомів, за даними бухгалтерського обліку на рахунках, у процесі контролю встановлюють, ким випущено товарну продукцію, коли оприбутковано на складах, чому не відвантажено покупцям або чому не надійшла за неї оплата. Це дає змогу виявити "приписки" обсягів продукції при виробництві і на стадії реалізації її покупцям.

Статистичні розрахунки дають можливість визначити сукупний (валовий) продукт, який є сумою матеріальних благ, створених за певний період (переважно за рік), як у різних галузях, так і в цілому в системі споживчої кооперації. Сукупний продукт виникає у результаті складних виробничих зв'язків як усередині окремих підприємств, так і між галузями.

Завданням контролю є проведення статистичних розрахунків та виявлення впливу зовнішніх факторів на виконання планових завдань, тобто затрат минулої матеріалізованої праці, зміни індексу цін на сировину і засоби праці тощо. Крім того, у процесі контролю статистичні розрахунки використовують при встановленні ритмічності випуску продукції у натуральному вигляді, що характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність кооперативного підприємства.

Економіко-математичні методи використовують для встановлення оптимальних виробничих ситуацій і зіставлення їх з факторами, які виникли у процесі виробництва. Передусім до них треба віднести методи лінійного програмування, за допомогою яких визначають оптимальний варіант плану.

У процесі контролю економіко-математичні методи використовують для виявлення невикористаних резервів раціонального господарювання, економічного витрачання матеріальних і трудових ресурсів.

Результати застосування розрахунково-аналітичних методичних прийомів у процесі контролю оформляють у вигляді машинограм, відомостей, розрахунків тощо.

Таким чином, застосування економічного аналізу, статистичних розрахунків і економіко-математичних методів (з використанням комп'ютерних технологій) підвищує наукову достовірність контролю та його ефективність у раціональному господарюванні в умовах ринкових відносин.

При використанні *документальних методичних прийомів* у процесі контролю господарських операцій перевіряють їх достовірність, законність і господарську необхідність на основі документів, у яких вони знайшли відображення. Контроль здійснюють за формою і змістом, зустрічною перевіркою операцій, взаємним контролем операцій і документів, аналітичними і логічними прийомами.

В процесі перевірки первинних документів за формою встановлюють правильність додержання вимог нормативно-правових актів при відображенні господарських операцій у первинних документах, облікових регістрах. Для встановлення юридичної сили первинного документа перевіряють наявність реквізитів, що є обов'язковими: найменування документа та його коду; дати складання; змісту господарської операції; вимірників господарської операції (у кількісному і вартісному вираженні). Перевіряють справжність підписів, звірених із зразком, що знаходиться у бухгалтерії, наявність штампів і печаток, розписок про одержання цінностей тощо. Контролюють також наявність усіх додатків до первинних документів, підстав на відпуск цінностей, специфікацій, доручень. Одночасно перевіряють доброякісність документа, тобто його достовірність. Виявляють випадки необґрунтованих виправлень, підчищення, зміни кількості, ціни і суми у документах на відпуск цінностей. Помилки у первинних документах мають бути виправлені коректурним способом, тобто неправильний запис тексту або суми закреслюють і над закресленим надписують правильно текст або суму. Закреслення здійснюють однією рисою так, щоб можна було прочитати виправлене. Після виправлення помилки у первинному документі роблять напис "Виправлено", що підтверджують підписами осіб, які підписали документ, а також проставляють дату виправлення. На касових і банківських документах виправлення не допускаються.

При перевірці первинних документів за формою у процесі контролю встановлюють, чи додержано вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та Положення про головного бухгалтера споживчого товариства, споживспільнот, їх підприємства (об'єднання), інших суб'єктів господарювання системи Центральної спілки споживчих товариств України (Укоопспілки), відповідно до норм яких головним бухгалтерам заборонено приймати до виконання документи на операції, що суперечать вимогам законодавчих та інших нормативних актів, порушують договірну і фінансову дисципліну, завдають шкоди кооперативній власності, юридичним особам і громадянам. Контроль за формою дає змогу виявити первинні документи, які не мають відмітки, що свідчать про використання їх у обліку господарських операцій.

Перевірка документів за змістом полягає у критичній оцінці змісту документа – відповідності характеру відображеної у ньому господарської операції, наявності інформаційного її відображення і правильності кодування показників для комп'ютерної обробки інформації, обґрунтованості цін, застосування кількісних вимірників цінностей і операцій, закріплення матеріальної відповідальності при одержанні цінностей тощо. В окремих випадках, якщо виникають сумніви щодо змісту достовірності господарської операції, зафіксованої у документі, можна застосувати метод службового розслідування – викликати осіб, які брали участь у оформленні документа, уточнити його достовірність, а в разі потреби вимагати від цих осіб пояснення в письмовій формі.

Достовірність операції, зафіксованої у документі, контролюють також зустрічною перевіркою документів. Цей спосіб використовують тоді, коли у здійсненні операції, відображеної у документі, брала участь інша організація або інший підрозділ одного підприємства. Зустрічна перевірка дає можливість виявити факти часткового або повного не оприбуткування матеріальних цінностей на підприємстві, одержаних від постачальників.

Взаємний контроль операцій здійснюють аналогічно зустрічній перевірці документів, але при цьому досліджують документи за операціями, які відбувались на підприємстві. Аналітична перевірка документів підтверджує правильність застосування цін на конкретні товари, матеріали, розрахунки природних втрат, відображених у первинних документах, облікових регістрах і машинограмах. Аналітична перевірка документів доцільна там, де ведуть тільки вартісний облік товарно-матеріальних цінностей. При цьому застосовують методичний прийом відновлення натурально-вартісного обліку руху товарно-матеріальних цінностей.

Логічний спосіб перевірки документів поєднують з процедурами нормативно-правового регулювання правильності відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, обґрунтованості фондоутворюючих показників, додержання законодавства щодо операцій, відображених у документах. Цей спосіб застосовують при контролі цін на реалізовані товари, використанні машин і обладнання, а також у випадках, коли у документах немає даних про їхню техніко-експлуатаційні характеристики.

Використання у фінансово – господарському контролі документальних методичних прийомів дає змогу дати кількісну і якісну оцінку виявлених недоліків, встановити відповідальних за їх виникнення осіб і визначити розмір відшкодування нанесеної матеріальної шкоди.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, вміла організація контролю, забезпечуючи збереження майна, раціональне використання матеріальних і фінансових ресурсів та інформаційну безпеку при прийнятті управлінських рішень у ринкових умовах перетворює систему контролю на визначальний фактор зростання ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства, зокрема – його успішного розвитку. Теоретичні і практичні засади контролю необхідно удосконалювати у напрямі розширення його управлінських можливостей, максимальної адаптації до практичних потреб суб'єктів підприємницької діяльності, що виникають у процесі прийняття управлінських рішень.

З точки зору постановки конкретних економічних проблем, які виникають на кооперативних підприємствах, і започаткування реформи контролю в Україні особливе значення має розробка методики організації контролю:

- для підвищення рівня ефективності системи управління, забезпечення її гнучкості;
- для розробки оптимальної моделі контрольного процесу;
- для розробки оптимальної управлінської моделі;
- для ефективного розподілу функцій посадових осіб.

Застосування сучасних методів господарського контролю в практичній діяльності безсумнівно забезпечить його перетворення із формальної функції констатації фактів і результатів діяльності кооперативного підприємства в дієвий і ефективний засіб управління ним, тобто сприятиме якісному вирішенню практичних завдань щодо динамічного розвитку підприємства, його економічного зростання.

Результати проведеного дослідження свідчать, що можливості контролю як функції управління на сьогодні використовують недостатньо. В окремих випадках система контролю не відповідає вимогам наукового управління з причин методологічного, методичного і організаційного характеру. Ці питання потребують подальшого детального розгляду і необхідних шляхів вирішення.

Крім розгляду системи контролю в цілому, потребує детального вивчення та вирішення багатьох проблемних питань й така складова системи контролю, як інвентаризація. На сьогодні існують проблеми у визначенні суб'єктів та об'єктів інвентаризації, потребують удосконалення методичні підходи та документальне забезпечення інвентаризацій. Саме цим питанням і будуть присвячені подальші наукові дослідження.

Список використаної літератури:

1. *Белобжецкий И.А.* Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой / И. А. Белобжецкий. – М.: Финансы, 1979. – 160 с. 2. *Белобжецкий И. А.* Бухгалтерская отчетность и методы ее контроля / *Белобжецкий И. А.* – М.: Финансы, 1985. – 160 с. 3. *Белов Н. Г.* Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях: учебник / *Белов Н. Г.* – М.: Статистика, 1973. – 210 с. 4. *Белуха Н. Т.* Ревизия и контроль в торговле: учебник / *Белуха Н. Т.* – М.: Экономика, 1988. – 255 с. 5. *Билуха М. Т.* Теория финансово-господарського контролю і аудиту: підручник / *Билуха М. Т.* –

К.: Вища школа, 1994. – 364 с. 6. *Бутынец Ф.Ф.* Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях / *Бутынец Ф.Ф.* – К.: УСХА, 1976. – 108 с. 7. *Бутынец Ф.Ф.* Контроль і ревизія: [підручник для студентів ВНЗ спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / *Бутынец Ф.Ф.*, *Бардаш С.В.*, *Малюга Н.М.*, *Петренко Н.І.* – [2-е вид., перероб. і доп.]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с. 8. *Бутынец Ф.Ф.* Поняття "контроль" у науковій літературі: матеріали першої міжнар. наук.-практ. конф. ["Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці"], (Ужгород, 26-28. квіт. 2010 р.) / Ужгород: УжНУ. – 2010. – 378 с. 9. *Валуев Б.И.* Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / [Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, В.В. Муравская и др.] – М.: Финансы, 1987. – 239 с. 10. *Ващенко І.В.* Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.04.01 / *І.В. Ващенко.* – К.: Київський національний університет ім. Т. Шевченка, 2005. – 22 с. 11. *Вознесенский Э.А.* Финансовый контроль в СССР / *Э.А. Вознесенский.* – М.: Юрид. Лит., 1973. – 134 с. 12. *Воронко Р.М.* Взаємодія окремих форм економічного контролю у системі споживчої кооперації України: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. ["Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін"], (Полтава, 07-08. жовт. 2010 р.) / Полтава: ТОВ "АСМІ". – 2010. – 500 с. 13. *Избицкий Л.М.* Ревизия и контроль в потребительской кооперации: учебник / *Л.М. Избицкий.* – М.: Экономика, 1971. – 287 с. 14. *Калюга Є.В.* Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / *Є.В. Калюга.* – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с. 15. *Ковгунуова Н.В.* Сутність контролю, його мета і завдання в процесі управління суб'єктом господарювання / *Ковгунуова Н.В.* // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси". Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 7 (25) – Ч. 2 – Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. – Луцьк, 2010. – 556 с. 16. *Крамаровский Л.М.* Ревизия и контроль: учебник / *Крамаровский Л.М.* – [3-е изд., перераб. и доп.] – М.: Финансы и статистика, 1982. – 232 с. 17. *Кузьминский А.* Аудит: прак. пособие / [А. Кузьминский, Н. Кузьминский, Н. Патрик, В. Савченко и др.] / [под ред. А. Кузьминского]. – К.: Учетинформ, 1996. – 283 с. 18. *Нападовська Л.В.* Внутрішньо-господарський контроль в ринковій економіці: монографія / *Нападовська Л.В.* – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с. 19. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р., № 88. 20. Положення про головного бухгалтера споживчого товариства, споживспілки, їх підприємства (об'єднання), інших суб'єктів господарювання системи Центральної спілки споживчих товариств України (Укоопспілки): затверджене Постановою третіх зборів Ради коопспілки дев'ятнадцятого скликання від 25.01.2006 р. 21. *Сотникова Л.В.* Внутренний контроль и аудит: ученик / *Сотникова Л.В.* – М.: ЗАО "Финансыстатинформ", 2000. – 239 с. 22. *Усач Б.Ф.* Контроль і ревизія: підручник / *Усач Б.Ф.* – К.: Ін Юре, 1998. – 351 с. 23. *Усач Б.Ф.* Контроль і ревизія: підручник / *Б.Ф. Усач.* – [4-те вид., стер.] – К.: Знання-Прес, 2002. – 253 с. 24. *Усач Б.Ф.* Контроль і ревизія: навч. посіб. / *Усач Б.Ф.*, *Шеремета Г.М.* – Львів: видавництво Львівської комерційної академії, 2002. – 256 с. 25. Україна. Закон. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: від 16.07.1999 р. № 996-IV. 26. Україна. Закон. Про споживчу кооперацію: 10.04.1992 р. № 2265-ІІ. 27. Финансовое планирование и контроль / за ред. М.А. Поукока и А.Х. Тейлора; [пер. з англ.]. – М.: ИНФРА, 1996. – 480 с. 28. *Шевчук В.О.* Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою: проблеми теорії, організації, методології: монографія / *Шевчук В.О.* – К.: КДТЕУ, 1998. – 371 с. 29. *Шпиг А.А.* Ревизия и контроль в торговле / *Шпиг А.А.* – М.: Экономика, 1982. – 232 с.

ПОПІТЧ Тетяна Василівна – асистент кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії

Наукові інтереси:
– теорія бухгалтерського обліку

