

УДК 657.633

**Гришук С. В.**  
*старший викладач кафедри аудиту та економічного аналізу  
Університету державної фіскальної служби України*

**Grischuk S. V.**  
*teacher,  
Department of Audit and Economic Analysis  
University DFSU*

## **ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ СУТНОСТІ ПОНЯТЬ «ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ» ТА «ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ»**

**Анотація.** У статті проаналізовано основні наукові підходи до визначення сутності поняття «внутрішньогосподарський контроль». Виявлено, що більшість із цих трактувань розглядає указаний вид контролю через призму оцінки ефективності господарської діяльності. Дослідження поглядів науковців стосовно трактування сутності поняття «внутрішній контроль» дало можливість виявити, що є автори, які трактують цей вид контролю як внутрішньогосподарський, інші вказують, що він передбачає оцінку комплексного розвитку підприємства. Доведено, що трактування останніх дійсно відповідають змістовним ознакам такого контролю. Це підтверджено дослідженням трактування внутрішнього контролю в рамках законодавчого підходу до діяльності бюджетних установ в Україні. У ході порівняльного аналізу виявлено відмінності вказаних видів контролю та сформульовано підхід до трактування сутності цих понять з урахуванням вказаних особливостей.

**Ключові слова:** внутрішньогосподарський контроль, внутрішній контроль, підприємство, бюджетна установа, господарська діяльність, ефективність, комплекс, система.

**Вступ та постановка проблеми.** Питання контролю було актуальним у різні часи розвитку країни, зокрема в умовах адміністративно-планової економіки цей процес використовувався як у господарській діяльності, так і в управлінні основними операціями. У нинішніх ринкових умовах роль контролю не стала меншою, його застосування стало дієвим інструментом успішного розвитку економічних систем та суб'єктів, не пов'язаних з отриманням прибутку. Використання методів та прийомів контролю в сучасних умовах потребує чіткого розуміння призначення та змісту останнього. Сучасна наука та практика розглядають різні види контролю, іноді підмінюються поняття, що пов'язано з орієнтиром на економічні трактування, прийнятні в директивній економіці, з недостатнім урахуванням того, що в економічній системі функціонують не

тільки суб'єкти підприємництва, а й бюджетні організації, яким необхідно здійснювати контроль досягнення цільових орієнтирів, а не тільки оцінку стану господарської діяльності. З огляду на це, тема, пов'язана з порівнянням дефініцій «внутрішньогосподарський контроль» та «внутрішній контроль», є актуальною на нинішньому етапі розвитку наукових розвідок та практики.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання характеристики сутності понять внутрішньогосподарського та внутрішнього контролю розглядалося у дослідженнях В.Д. Андреева, А.С. Бакаєва, Н.С. Вітвицької, І.Ю. Чумакової, М.М. Коцупарого, М.Т. Фенченко, А.Г. Загороднього Г.Л. Вознюк, Г.О. Партіна, Є. Калюги, М.Д. Корінько, Т.І. Мелехіної, О.Є. Орлової, В.П. Пантелеєва, О.С. Сніжко, Л.В. Сотнікової, Л.Г. Столяра, І.Н. Черних.

Зважаючи на те, що сьогодні в наукових колах немає чіткого розмежування щодо трактування вказаних понять, здійснення дослідження за даною темою є актуальним.

Метою дослідження є систематизація та порівняльний аналіз підходів до трактування сутності понять «внутрішньогосподарський контроль» та «внутрішній контроль».

Для досягнення мети визначено завдання дослідження: розглянути існуючі наукові розвідки щодо визначення сутності поняття «внутрішньогосподарський контроль»; провести оцінку поглядів науковців стосовно трактування сутності поняття «внутрішній контроль»; здійснити порівняльний аналіз вказаних підходів та спробу визначення сутності кожного з понять залежно від основних змістовних ознак та особливостей.

#### Результати дослідження.

Для виявлення відмінностей та особливостей характеристик сутності понять «внутрішньогосподарський контроль» та «внутрішній контроль» проведемо дослідження основних наукових підходів до їх трактування.

По-перше, розглянемо основні погляди науковців та дослідників щодо розуміння сутності поняття «внутрішньогосподарський контроль».

У трактуванні Н.С. Вітвицької, І.Ю. Чумакової, М.М. Коцупарого, М.Т. Фенченко [4, с. 22] зазначається, що внутрішньогосподарський контроль є фінансовим контролем із боку власників, апарату управління підприємством згідно з вимогами законодавства до діяльності бригад, цехів, дільниць, інших структурних підрозділів. При цьому, за твердженням авторів, відповідальність за здійснення такого контролю повинна бути покладена на службу головного бухгалтера. Отже, керуючись положеннями цього трактування, можемо констатувати, що автори під внутрішньогосподарським контролем передбачають фінансовий контроль діяльності підприємства щодо дотримання вимог законодавства стосовно облікової, податкової політики, політики відносин із власниками.

Схожий підхід до трактування вказаного поняття представлено Є. Калюгою [6, с. 26]. Авторка вказує, що внутрішньогосподарський контроль є систематичним спостереженням щодо забезпечення ефективного використання активів, зобов'язань компанії, дотримання законності й обґрунтування доцільності проведення господарських процесів, операцій, збереження матеріальних запасів та грошових активів. Можемо відзначити, що основна ідея зазначеного підходу відповідає загальним положенням внутрішнього фінансового (фінансово-економічного) контролю господарської діяльності підприємства.

Згідно з підходом до розуміння сутності досліджуваного поняття, наведеного Л.Г. Столяр [13], внутрішньогосподарським контролем є комплекс заходів, які проводяться на рівні підприємства, для виявлення таких господарських операцій, які суперечать цілям розвитку, нормам діючого законодавства країни. Представлений підхід, на нашу думку, створений, як і попередні, з чітким орієнтиром на реалізацію фінансово-економічного контролю над господарською діяльністю суб'єкта підприємництва.

Слід відзначити комплексний підхід до трактування сутності вказаного поняття, наведений В.П. Пантелєєвим та О.С. Сніжко [11, с. 38]. Відповідно до положень даного підходу, внутрішньогосподарський контроль є створеною з боку власників (акціонерів), уповноважених ними осіб системи стеження, нагляду і перевірок рівня ефективності щодо операцій із використання капіталу, оцінки ступеню дотримання законодавчих норм, обґрунтування доцільності проведення господарських операцій, забезпечення збереження активів, достовірного та успішного визначення резервів підвищення ефективності, нівелювання

ризиків можливих утрат, крадіжок, випадків безгосподарності на різних рівнях. За твердженням авторів, такий контроль націлений на своєчасне визначення можливих помилок, відхилень, інформування власників щодо можливих ризиків через їх виникнення та розвиток. Потрібно відзначити, що наведений підхід, як і попередні, чітко окреслює межі контролю (господарські процеси, операції, капітал, активи), такий контроль також передбачає використання фінансово-економічного оцінювання.

Заслугує на увагу підхід І.Н. Черних [14], згідно з яким внутрішньогосподарський контроль трактується як: система внутрішньогосподарської діагностики підприємства, націлена на реальну оцінку поточного стану підприємства, встановлення, аналіз та оцінку проблем його розвитку, виявлення складних проблем розвитку, визначення джерел та причин виникнення негативних результатів та небажаних тенденцій у функціонуванні й прийнятті обґрунтованих та оптимальних управлінських рішень; сукупність організаційної структури, методик та процедур, прийнятих керівництвом економічного суб'єкта як засоби впорядкованого та ефективного ведення господарської діяльності, яка в тому числі включає організовані всередині даного економічного суб'єкта та його силами нагляд та перевірку: дотримання вимог законодавства; точності та повноти документації бухгалтерського обліку; своєчасності підготовки достовірної бухгалтерської звітності; упередження помилок та викривлень; виконання наказів та розпоряджень; забезпечення збереження майна організації. Слід відзначити, що автор, як і попередні дослідники, пов'язує вказаний вид контролю з фінансово-економічною оцінкою господарських процесів, майна підприємства.

По-друге, проведемо вивчення основних наукових підходів до трактування сутності поняття «внутрішній контроль».

У цьому контексті слід відзначити, що деякі дослідники не розрізняють поняття «внутрішній контроль» та «внутрішньогосподарський контроль». Так, А.С. Бакаєв [2, с. 29–30] зазначає, що внутрішній контроль є складовим елементом корпоративного управління і передбачає проведення на внутрішньофірмовому рівні контрольних заходів з оцінки ефективності господарської діяльності, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності складання фінансових звітів підприємства. Відповідно, можемо констатувати, що автор підміняє характеристики двох видів контролю, не визначає відмінності між ними.

Вивчення положень характеристики сутності поняття «внутрішній контроль», представленого М.Д. Корінко [7], доводить, що дослідник також не розрізняє два досліджуваних поняття. Зокрема, автор вказує, що внутрішній контроль є комплексом заходів, установлених на рівні керівництва суб'єкта підприємництва, які реалізуються всередині підприємства для забезпечення оптимального виконання всім персоналом своїх обов'язків щодо проведення господарських операцій. Отже, вчений пов'язує цей вид контролю з аналізом господарської діяльності й не охоплює загальну картину контролю, яка також потрібна для визначення досягнення цілей та завдань стратегічного розвитку в комплексі.

Аналогічне бачення характеристик та сутності досліджуваного поняття пропонується Л.В. Сотніковою [12], яка зауважує, що внутрішнім контролем є система заходів, організованих керівництвом організації і здійснюваних для найбільш ефективного виконання всіма робітниками своїх обов'язків під час здійснення господарських операцій. Також авторка вказує, що такий контроль дає змогу

оцінити рівень законності таких господарських операцій, ступінь їх економічної доцільності. У цьому трактуванні внутрішній контроль представлений як синонім внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Підхід О.Є. Орлової [10] до розуміння сутності поняття «внутрішній контроль» також сформульований у рамках ідентифікації з характеристиками та ознаками внутрішньогосподарського контролю підприємства. Авторка відзначає, що внутрішнім контролем є діяльність підприємства (його органів управління, підрозділів і співробітників), націлена на досягнення ефективності та результативності фінансово-господарської діяльності, ефективності управління активами та пасивами, управління ризиками. Як видно з трактування дослідниці, це поняття визначене з огляду на необхідність фінансово-економічного контролю стану господарської діяльності суб'єкта підприємництва.

У трактуванні А.Г. Загороднього Г.Л. Вознюк, Г.О. Партіна [5, с. 132] внутрішній контроль розглядається як внутрішня процедура оцінки реалізації цілей та завдань керівництва у фінансовій сфері для досягнення напрямів фінансового стратегічного плану, уникнення кризових явищ, які можуть зумовити ймовірність банкрутства суб'єкта підприємництва. Автори зазначають, що такий контроль проводиться на рівні спеціальних внутрішніх структур або фінансового відділу організації. Можна зазначити, що автори не ідентифікують цей вид контролю із внутрішньогосподарським, але розглядають його тільки через призму ознак оцінювання фінансового стану підприємства. Тобто не приймається до уваги, що актуальною залишається проблема оцінки конкурентного розвитку, досягнення загальних стратегічних цілей, які не пов'язані виключно з фінансовим боком.

Можна відзначити характеристику сутності поняття «внутрішній контроль», визначену Т.І. Мелехіною [8]. Зокрема, дослідниця зазначає, що внутрішнім контролем є безперервний процес, який складається зі збору, аналізу інформації щодо прийняття управлінських рішень, націлених на ефективність розвитку підприємства. У представленому підході вказано, що цей контроль передбачає оцінку загальної ефективності розвитку, тобто здійснюється вказівка на те, що контрольні завдання не обмежені вивченням господарських процесів та операцій, а націлені на комплексну оцінку різних боків функціонування.

У визначенні сутності поняття «внутрішній контроль», представленому В.Д. Андреевим [1], досліджуваній вид контролю, як і в трактуванні Т.І. Мелехіною, передбачає комплексний контроль усіх видів діяльності підприємства. Зокрема, як зазначає автор, внутрішнім контролем є система постійного спостереження та перевірки роботи підприємства, виявлення відхилень та несприятливих ситуацій, своєчасного інформування керівництва для прийняття відповідних рішень щодо усунення, зниження ризиків діяльності та управління ними. Автор указує, що до основних завдань внутрішнього контролю слід віднести: визначення фактичного стану підприємства (об'єкта контролю); порівняння фактичних даних із плановими (за всіма напрямками управління); оцінку виявлених відхилень та ступеню їхнього впливу на функціонування організації; виявлення чинників зафіксованих відхилень у діяльності (дослідження чинників недостатньої реалізації стратегії розвитку щодо ринкових сегментів, обсягів продажу, прибутковості, отримання рівня ефективності фінансового стану на рівні нижчому, ніж визначено в планах, тощо).

Трактування внутрішнього контролю бюджетних організацій регламентується положеннями п. 3 ст. 26 Бюджетного кодексу України [3]. Згідно з підходом законодавця, внутрішній контроль у бюджетній організації – це сис-

тема заходів, які здійснюються з боку керівника для забезпечення законного, ефективного використання коштів бюджетів різних рівнів, реалізації встановленої мети, планів, завдань, вимог стосовно функціонування установи (підвідомчих установ). Регулювання організації та здійснення внутрішнього контролю в бюджетних установах та підвідомчих бюджетних установах здійснюється відповідно до норм Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 (зі змінами та доповненнями) [9]. Відповідно до вказаних рекомендацій, визначено, що основою внутрішнього контролю (фінансового управління і контролю) виступає відповідальність керівника за здійснення управління та розвитку бюджетної установи у цілому (управлінська відповідальність та підзвітність), до основних завдань якого належать планування та організація діяльності, створення адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за здійсненням внутрішнього контролю та управління ризиками для досягнення впевненості в межах розумного в тому, що мета і цілі установи будуть досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості. У п. 1.5 Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 (зі змінами та доповненнями) [9] вказується, що здійснення внутрішнього контролю пов'язане з комплексом елементів, які охоплюють усі підрозділи, дії, процеси бюджетної установи, зокрема:

- елемент внутрішнього середовища (середовища контролю). Вказаний елемент представлений наявними в бюджетній установі процесами, регламентами, структурою та розподілом повноважень, принципами та правилами керування кадрами, орієнтованими на досягнення завдань, виконання функцій, мети, які законодавчо закріплені за цією організацією;

- елемент управління ризиками (ідентифікація, оцінка та окреслення методів реагування на виникнення ризиків і напрямів контролю для уникнення, нівелювання загрозового впливу ризиків, націлені на визначену мету та стратегічні цілі бюджетної установи);

- елемент заходів контролю (складаються із сукупності управлінських дій, які використовуються в бюджетній установі, і повинні здійснюватися на рівні керівництва різних ланок, працівників для впливу на виникнення та дію ризиків із метою їх нівелювання, усунення у цілях реалізації мети і стратегії цієї організації);

- елемент моніторингу (постійні моніторингові заходи та періодична оцінка);

- елемент інформації та комунікації (організація збору, документування, передачі інформації і використання її на рівні керівництва, персоналу бюджетної установи для забезпечення відповідного виконання й оцінювання завдань і функцій).

По-третє, перейдемо до здійснення порівняння двох досліджуваних видів контролю (внутрішнього та внутрішньогосподарського).

Вивчення нормативно-правового регулювання здійснення внутрішнього контролю в бюджетних установах України, оцінка змістовних ознак щодо трактування поняття «внутрішній контроль», «внутрішньогосподарський контроль», виділених науковцями, дали нам змогу провести порівняльний аналіз вказаних понять, а саме:

– перше поняття, на нашу думку, пов'язане з ознаками фінансового контролю збереження капіталу та загального контролю щодо досягнення встановлених цілей функціонування (для суб'єктів підприємництва, це забезпечення конкурентоспроможності на певному ринковому рівні (встановлена стратегією розвитку ринкова частка), отримання визначеного доходу, прибутку, розвиток у певному напрямі, виконання інших завдань та досягнення цілей; для бюджетних організацій – контроль управління всіма елементами, що охоплюють усі підрозділи, дії, процеси такої установи);

– друге поняття слід розглядати через призму здійснення контролю всіх господарських процесів у комплексі, окремо за визначеними ланками виробництва, структурними підрозділами. При цьому основним орієнтиром такого контролю є забезпечення безперебійного функціонування господарського товариства.

Зважаючи на вищезазначене, можна запропонувати підхід до трактування сутності двох понять. Внутрішнім контролем організації є система фінансового контролю збереження капіталу і внутрішньосистемного контролю стосовно досягнення встановлених цільових орієнтирів розвитку (стратегічних та оперативних) для забезпечення реалізації мети та виконання основних завдань

функціонування. Внутрішньогосподарським контролем підприємства є комплекс контролю всіх або окремих господарських процесів, операцій щодо дотримання вимог законодавства стосовно фінансового обліку, складання звітності, відносин із власниками стосовно управління майном.

**Висновки.** Проаналізовано основні наукові підходи до визначення сутності поняття «внутрішньогосподарський контроль». Виявлено, що більшість із цих трактувань розглядає вказаний вид контролю через призму оцінки ефективності господарської діяльності. Дослідження поглядів науковців стосовно трактування сутності поняття «внутрішній контроль» дало можливість виявити, що одні автори трактують цей вид контролю як внутрішньогосподарський, інші вказують, що він передбачає оцінку комплексного розвитку підприємства. Доведено, що трактування останніх дійсно відповідають змістовним ознакам такого контролю. Це підтверджено дослідженням трактування внутрішнього контролю в рамках законодавчого підходу до діяльності бюджетних установ в Україні. У ході порівняльного аналізу виявлено відмінності вказаних видів контролю та сформульовано підхід до трактування сутності цих понять з урахуванням указаних особливостей.

#### Список використаних джерел:

1. Андреев В.Д. Система внутрихозяйственного контроля: основные понятия. Аудиторские ведомости. 2008. № 2. С. 14–16.
2. Бакаев А.С. Толковый бухгалтерский словарь. М.: Библиотека журнала «Бухгалтерский учет», 2006. 164 с.
3. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI (зі змінами та доповненнями). Дата оновлення: 29.11.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/2456-17> (дата звернення: 29.11.2018).
4. Вітвицька Н.С., Чумакова І.Ю., Коцупатрий М.М., Фенченко М.Т. Державний фінансовий контроль. К.: КНЕУ, 2003. 408 с.
5. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партін Г.О. Облік і аудит: термінолог. словник. Львів: Центр Європи, 2002. 671 с.
6. Калюга Є. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах. Вісник податкової служби України. 2001. № 33. С. 26–31.
7. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація. К.: Інформ-аналіт. агентство, 2007. 429 с.
8. Мелехина Т.И. Учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля за дебиторской и кредиторской задолженностью некоммерческих организаций. Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2013. № 23. С. 22–25.
9. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 (зі змінами та доповненнями). Дата оновлення: 29.11.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12> (дата звернення: 29.11.2018).
10. Орлова О.Е. Внутренний контроль: организационный аспект. Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2012. № 21. С. 67–84.
11. Пантелесев В.П., Сніжко О.С. Словник бухгалтера та аудитора. К.: ДАСОА, 2009. 239 с.
12. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. М.: Финстатинформ, 2000. 239 с.
13. Столяр Л.Г. Організація внутрішнього контролю. Дата оновлення: 29.11.2018. URL: <http://intkonf.org/stolyar-ig-organizatsiya-vnutrishnogo-kontrolyu/> (дата звернення: 29.11.2018).
14. Черных И.Н. Место внутрихозяйственного контроля в системе финансового менеджмента железобетонного завода. Дата оновлення: 29.11.2018. URL: <http://izron.ru/articles/voprosy-i-problemy-ekonomiki-i-menedzhmenta-v-sovremennom-mire-sbornik-nauchnykh-trudov-po-itogam-me/sektsiya-4-bukhgalterskiy-uchyet-statistika-spetsialnost-08-00-12/mesto-vnutrikhozyaystvennogo-kontrolya-v-sisteme-finansovogo-menedzhmenta-zhelezobetonno-zavoda/> (дата звернення: 29.11.2018).

### СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ СУЩНОСТИ ПОНЯТИЙ «ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ» И «ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ»

**Аннотация.** В статье проанализированы основные научные подходы к определению сущности понятия «внутрихозяйственный контроль». Обнаружено, что большинство из этих трактовок рассматривают указанный вид контроля через призму оценки эффективности хозяйственной деятельности. Исследование взглядов ученых относительно трактовки сущности понятия «внутренний контроль» позволило сделать вывод, что есть авторы, которые трактуют указанный вид контроля как внутрихозяйственный, другие указывают, что он предусматривает оценку комплексного развития предприятия. Доказано, что трактовки последних действительно соответствуют содержательным признакам такого контроля. Это подтверждено исследованием трактования внутреннего контроля в рамках законодательного подхода к деятельности бюджетных учреждений в Украине. В ходе сравнительного анализа выявлены различия указанных видов контроля и сформулирован подход к трактовке сущности этих понятий с учетом указанных особенностей.

**Ключевые слова:** внутрихозяйственный контроль, внутренний контроль, предприятие, бюджетное учреждение, хозяйственная деятельность, эффективность, комплекс, система.

**COMPARATIVE ANALYSIS OF THE ESSENCE  
OF THE CONCEPTS OF “FARM CONTROL” AND “INTERNAL CONTROL”**

**Summary.** The article analyzes the main scientific approaches to the definition of the essence of the concept of “farm management”. It was found that most of these interpretations consider the type of control in the prism of assessing the effectiveness of economic activity. Investigating the views of scholars on the interpretation of the essence of the concept of “internal control” has made it possible to find that there are authors who interpret this type of control as an internal economic, others indicate that it involves an assessment of the complex development of the enterprise. It is proved that the interpretation of the latter really corresponds to the content of such control. This is confirmed by the study of the interpretation of internal control within the framework of a legislative approach to the activities of budget institutions in Ukraine. During the comparative analysis, the differences between the specified types of control were identified and an approach to the interpretation of the essence of these concepts was formulated taking into account these features.

**Key words:** farm control, internal control, enterprise, budgetary institution, economic activity, efficiency, complex, system.