

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.633

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

## АНАЛІЗ ПІДХОДІВ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ «ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ»

**Гришук С.В. Огляд підходів до визначення сутності поняття «внутрішньогосподарський контроль».** Здійснено систематизацію основних наукових підходів до визначення сутності поняття внутрішньогосподарського контролю на підприємствах. Визначено, що на сучасному етапі є такі підходи, які досліджують внутрішньогосподарський та внутрішній контроль як аналогічні поняття, які розрізняють ці поняття й які аналізують внутрішньогосподарський (іноді підміняють внутрішнім) контроль у рамках основних змістовних ознак. Серед указаних ознак виділено: ефективність використання ресурсів суб'єкту господарювання або ефективність господарювання, структурні елементи здійснення внутрішньогосподарського контролю, процесні складники. Визначено, що, незважаючи на те що деякі представлені трактування сутності досліджуваного поняття не є комплексними, у них визначено важливі змістовні ознаки, які описують внутрішньогосподарський контроль. З огляду на вищезазначене, сформовано та представлено універсальне трактування сутності даного поняття, яке враховує ці підходи.

**Ключові слова:** внутрішньогосподарський контроль, внутрішній контроль, суб'єкт господарювання, ознаки, ефективність, процеси, структурні елементи, перевірка.

**Гришук С.В. Обзор подходов к определению сущности понятия «внутрихозяйственный контроль».** Осуществлена систематизация основных научных подходов к определению сущности понятия внутрихозяйственного контроля на предприятиях. Определено, что на современном этапе есть такие подходы, которые исследуют внутрихозяйственный и внутренний контроль как аналогичные понятия, которые различают эти понятия и которые анализируют внутрихозяйственный (иногда подменяют внутренним) контроль в рамках основных содержательных признаков. Среди указанных признаков выделены: эффективность использования ресурсов предприятия или эффективность хозяйствования, структурные элементы осуществления внутреннего контроля, процессные составляющие. Определено, что, несмотря на то что некоторые представленные трактовки сущности исследуемого понятия не являются комплексными, в них определены важные содержательные признаки, которые описывают внутрихозяйственный контроль. Учитывая вышесказанное, сформировано и представлено универсальное трактование сущности данного понятия, учитывающее эти подходы.

**Ключевые слова:** внутрихозяйственный контроль, внутренний контроль, субъект хозяйствования, признаки, эффективность, процессы, структурные элементы, проверка.

**Grishuk S.V. Review of approaches to the definition of the essence of the concept of “on-farm control”.** The systematization of the main scientific approaches to the definition of the essence of the concept of on-farm control at enterprises has been carried out. It has been determined that at the present stage there are such approaches that examine on-farm and internal control as analogous concepts, and those that distinguish these concepts, and those that analyze on-farm (sometimes replaced by internal) control within the framework of the main substantive features. Among these signs, the following are highlighted: the efficiency of using the resources of an enterprise or the efficiency of management, the structural elements of internal control, and the process components. It was determined that despite the fact that some of the interpretations of the essence of the concept being studied are not complex, they identify important components of the substantive characteristics that describe on-farm control. Considering the above, a universal interpretation of the essence of this concept was formed and presented, taking into account these approaches.

**Key words:** on-farm control, internal control, business entity, signs, efficiency, processes, structural elements, verification.

**Постановка проблеми.** В умовах світової фінансової кризи, коли виникають підвищені вимоги до управління економікою, питання організації системи внутрішньогосподарського контролю на підприєм-

ствах набувають не тільки теоретичної, а й практичної значимості. Від грамотно функціонуючої системи внутрішньогосподарського контролю залежить ефективність їхньої діяльності. Об'єктивно зумовлена потреба

в здійсненні вдосконаленої форми внутрішньогосподарського контролю пов'язана зі змінами умов функціонування і системою їх економічних взаємовідносин із державою, партнерами і власниками. Дослідження системи управління підприємствами показало, що нині практично відсутня повноцінна система внутрішньогосподарського контролю, впровадження та використання потенційних можливостей якої сприятиме істотному підвищенню прибутковості бізнесу. Думки різних учених щодо сутності поняття «внутрішньогосподарський контроль», а також необхідності його здійснення на підприємстві суперечливі і протилежні, тому актуальною проблемою виступає необхідність дослідження і систематизації наявних підходів до трактування сутності даного поняття.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанню теоретичної сутності внутрішньогосподарського контролю присвячено наукові дослідження вчених, включаючи праці В.В. Бурцева, Ф.Ф. Бутинця, Н.Г. Виговської, Н.М. Малюги, Н.І. Петренко, Г.Ф. Варнакової, О.А. Галич, О.Н. Горбунової, Л.В. Дікань, Н.М. Шульги, М. Коцупатрого, У. Гуцаленко, Я.П. Мельничука, В.М. Мурашко, Т.М. Сторожук, О.В. Мурашко, В.П. Пантелєєва, Ю.С. Погорелова, Ю.Ю. Миронової, В.В. Мазурьонко, Б.Ф. Усача.

На сучасному етапі можна зустріти різні трактування вказаного поняття, тому актуальним видається систематизація всіх наукових підходів до вказаної проблеми.

**Формулювання цілей статті.** Мета дослідження – визначення основних підходів до вивчення сутності поняття «внутрішньогосподарський контроль».

**Виклад основного матеріалу.** Розвиток методологічного забезпечення всіх форм управління підприємством потребує їх концептуального розуміння, у тому числі це стосується визначення сутності поняття «внутрішньогосподарський контроль».

Існує велика кількість підходів до трактування сутності вказаного поняття. Можемо зупинитися на основних характерних особливостях цього аспекту. Зокрема, всі наукові підходи можна поділити на:

- ті, що розглядають внутрішньогосподарський та внутрішній контроль як аналогічні поняття, і ті, що розрізняють ці поняття;

- ті, що оцінюють внутрішньогосподарський (іноді підміняють внутрішнім) контроль через призму основних змістовних ознак.

Керуючись цими двома ключовими напрямками, проведемо вивчення основних підходів до зазначеної проблеми.

У рамках першого напрямку слід відзначити, що деякі автори [9; 15], досліджуючи сутність даного поняття, не визначають різниці між внутрішнім та внутрішньогосподарським контролем. Це є достатньо суб'єктивним підходом з огляду на сам зміст назви двох видів контролю.

Інші автори [3; 5] більш об'єктивні у своїх судженнях і справедливо відзначають, що:

- внутрішній контроль може здійснюватися в рамках певних підрозділів, процесів, не завжди стосується всього суб'єкта господарювання в загальному масштабі, а націлений на контрольні процедури за тими або іншими сферами (операціями) діяльності;

- внутрішньогосподарський контроль передбачає форму контролю на рівні всього господарюючого

суб'єкта, здійснюється на умовах комплексності та уніфікованості.

Заслугує на увагу пояснення щодо відмінності трактування сутності двох понять, представлено Я.П. Мельничук. Як зазначає автор [8], поняття «внутрішній контроль» може застосуватися стосовно забезпечення відповідності фактичних даних визначеним параметрам (вимогам), а внутрішньогосподарський контроль орієнтований на комплексне забезпечення інформаційними матеріалами на вищому рівні управління підприємства для розроблення та ухвалення тих або інших управлінських рішень з усунення визначених відхилень у процесі внутрішньогосподарських перевірок. Отже, зважаючи на вказаний підхід, можемо констатувати, що внутрішньогосподарський контроль передбачає більш комплексний рівень цієї процедури на рівні підприємства. Вказаний підхід може бути підтверджений трактуванням сутності вказаного поняття, визначеного М. Коцупатрим та У. Гуцаленко. Автори зазначають, що внутрішньогосподарським контролем є контроль із боку господарюючого суб'єкта щодо діяльності структурних підрозділів (відділів). Як указують дослідники, у рамках цього контролю проводиться оцінка всієї господарської діяльності або її окремих складників [7].

Щодо другого напрямку, то необхідно констатувати, що в наукових колах існують різні трактування сутності цього поняття. Спробуємо систематизувати основні з них за певними категоріями залежно від характеру ознак.

По-перше, можна відзначити використання в рамках підходів більшості авторів спільну цільову ознаку, а саме ефективність використання ресурсів суб'єкта господарювання, або ефективність господарювання.

Такий цільовий орієнтир можна зустріти в трактуванні Г.Ф. Варнакової. За твердженням автора, внутрішньогосподарський контроль є самостійною формою контролю над виробничою, господарською і фінансовою діяльністю, що здійснюється всередині окремого підприємства його відділами і службами в безпосередньому взаємозв'язку з громадськими організаціями та має своїм завданням систематичне і повсякденне спостереження за використанням усіх видів ресурсів і максимальне підвищення ефективності суспільного виробництва [3]. У контексті посилання на громадські організації можна припустити, що дослідниця передбачає незалежні організації, зокрема аудиторські фірми, консалтингові структури, екологічні організації тощо. Слід відзначити, що Г.Ф. Варнакова розглядає сутність цього поняття через призму досягнення ефективності використання ресурсів підприємства.

Схожий погляд на розуміння сутності досліджуваного поняття висловлено О.А. Галич. Зокрема, за твердженням автора, внутрішньогосподарський контроль є система безперервних спостережень за рівнем ефективності використання майнових та фінансових ресурсів, інвестованих у функціонування суб'єкта господарювання, дотриманням законності та доцільністю господарських процесів та операцій, збереженням матеріальних цінностей та грошових коштів [4].

Використання ознаки ефективності використання ресурсів суб'єкта господарювання в трактуванні досліджуваного поняття представлено В.П. Пантелєєвим. Згідно з підходом автора [12], внутрішньогосподарський контроль є видом економічного контролю влас-

ників, представленим систематичним спостереженням та перевіркою ефективності використання активів та зобов'язань суб'єкта господарювання, виробництва за умов мінімальних витрат, повного збереження майна, профілактики розкрадання та безгосподарності, доцільності й законності господарських операцій і процесів, що проводяться керівництвом та (або) уповноваженими особами для формування інформації для прийняття управлінських рішень, їх коригування з метою найбільш ефективного досягнення визначених цілей.

Інше трактування в рамках цього підходу представлено Ф.Ф. Бутицем, Н.Г. Виговською, Н.М. Малогою, Н.І. Петренком [2]. За твердженням авторів, внутрішньогосподарський контроль є незалежна оцінка рівня відповідності діяльності суб'єкта господарювання визначеним завданням, яка складається з контрольних функцій, які забезпечуються керівниками (власниками) підприємства відповідно до чинного законодавства. У цьому підході рівень відповідності досягнення цілей може розглядатися як рівень ефективності.

В.М. Мурашко, Т.М. Сторожук, О.В. Мурашко висувують трактування досліджуваного поняття з погляду ефективності використання ресурсів суб'єкта господарювання або ефективності господарювання. Зокрема, за їх твердженням [11], внутрішньогосподарський контроль є системою безперервного спостереження за рівнем ефективності діяльності суб'єкта господарювання, станом ефективності використання та збереження коштів та цінностей, ґрунтовністю господарських процесів та операцій.

У розрізі врахування ознаки ефективності господарювання можна підкреслити підхід Л.В. Дікань та Н.М. Шульги. За твердженням авторів, внутрішньогосподарський контроль є процесом, що дає можливість забезпечення якісного розроблення та ефективного досягнення цілей, визначених на рівні суб'єкта господарювання, шляхом реалізації задекларованих завдань [6].

По-друге, існують підходи до розуміння сутності вказаного поняття через призму структурних елементів здійснення внутрішньогосподарського контролю. А саме, як зазначає О.Н. Горбунова, внутрішньогосподарський контроль є перевіркою виробничої і господарської діяльності підприємств у цілому, окремих їх структурних підрозділів, що здійснюється бухгалтерією, фінансовим відділом і деякими іншими економічними службами самого суб'єкта господарювання [5]. Отже, у цьому трактуванні виділено основні структурні види діяльності підприємства, які підлягають внутрішньогосподарському контролю (виробнича і господарська), структури підприємства, які здійснюють такий контроль. Хоча О.Н. Горбуноюю і не здійснено акцент на цільовій ознаці внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємства, така структурізація елементів також є важливою в рамках визначення сутності поняття.

Можна визначити підхід до визначення сутності вказаного поняття в рамках структурних елементів здійснення внутрішньогосподарського контролю, запропонований Б.Ф. Усачем. За твердженням автора, внутрішньогосподарський контроль є контролем, що проводиться на рівні власників, бухгалтерських, фінансових та інших функціональних служб підприємства [14]. У цьому трактуванні передбачено тільки структурні елементи здійснення досліджуваного явища.

У рамках підходу до розуміння цього поняття через визначення структурних елементів здійснення внутрішньогосподарського контролю та першого цільового підходу, що враховує ефективність господарювання, можна зазначити трактування, представлене в Міжнародному стандарті аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єктів господарювання і його середовища». У цьому документі визначається, що внутрішньогосподарським контролем є процес, сформований, впроваджений та підтримуваний тими, хто делегований найвищими повноваженнями, представниками управлінського персоналу, іншими працівниками, для забезпечення обґрунтованої впевненості у виконанні цілей суб'єкта господарювання щодо достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, вірності дотримання нормативно-правової бази [10].

Вищезазначені дві ознаки (визначення структурних елементів здійснення внутрішньогосподарського контролю та ефективності господарювання) представлені в трактуванні Ю.С. Погорелова, Ю.Ю. Миронової, В.В. Мазурьонка. Як указують автори, внутрішньогосподарський контроль є системою заходів, що здійснюються всередині підприємства без залучення зовнішніх суб'єктів і націлених на зростання ефективності функціонування, яка може бути досягнена через попередження і виявлення фактів порушень, відхилень, зловживань, застосування нерациональних або економічно неефективних підходів до використання активів, установлення їх чинників і розроблення механізму стосовно усунення або виправлення виявлених відхилень [13].

По-третє, слід виділити підхід, що дає змогу розглядати сутність поняття внутрішньогосподарського контролю в рамках процесних складників. Такий підхід до трактування визначено В.В. Бурцевим. За твердженням автора, внутрішньогосподарський контроль підприємства є здійсненням суб'єктами організації, наділеними відповідними повноваженнями (суб'єкти внутрішнього контролю), або в автоматичному режимі, заданому зазначеними суб'єктами і під їх управлінням, таких процедур [1]:

- визначення фактичного стану або дії керованої ланки системи управління організацією (об'єкта контролю);
- порівняння фактичних даних із необхідними, тобто з базою для порівняння, прийнятою в організації, заданою ззовні або заснованою на раціональності;
- оцінка відхилень, що перевищують гранично допустимий рівень, і ступеня їхнього впливу на аспекти функціонування організації;
- виявлення причин даних відхилень.

Вивчення основних змістовних ознак, представлених у зазначених підходах, серед яких – ефективність використання ресурсів суб'єкту господарювання, або ефективність господарювання, структурні елементи здійснення внутрішньогосподарського контролю, процесні складники, підхід до визначення сутності цього поняття через призму комплексності та уніфікованості, дало змогу розробити та представити трактування сутності досліджуваного поняття: внутрішньогосподарським контролем є форма контролю забезпечення ефективності господарювання на загальному рівні за основними напрямками діяльності підприємства, ефективності використання ресурсів та виконання зобов'язань.

зав'язана, здійснювана на рівні керівництва (власників), їх уповноважених осіб.

**Висновки.** Проведено систематизацію основних наукових підходів до визначення сутності поняття внутрішньогосподарського контролю на підприємствах. Визначено, що на сучасному етапі є такі підходи, які досліджують внутрішньогосподарський та внутрішній контроль як аналогічні поняття, які розрізняють ці поняття й

які аналізують внутрішньогосподарський (іноді підміняють внутрішнім) контроль у рамках основних змістовних ознак (ефективність використання ресурсів суб'єкту господарювання або ефективність господарювання, структурні елементи здійснення внутрішньогосподарського контролю, процесні складники). З огляду на вищезазначене, сформовано та представлено універсальне трактування сутності даного поняття, яке враховує ці підходи.

#### Список використаних джерел:

1. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. М.: Экзамен, 2000. 319 с.
2. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малуґа Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревизія. Житомир: Рута, 2002. 544 с.
3. Варнакова Г.Ф. Контроль и ревизия. Ульяновск: УлГТУ, 2010. 198 с.
4. Галич О.А. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління аграрних підприємств. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. 2012. Вип. 1(4). Т. 3. С. 26–30.
5. Горбунова О.Н. Финансовое право. М.: Юрист, 1996. 400 с.
6. Дікань Л.В., Шульга Н.М. Внутрішньогосподарський контроль. Харків: ХНЕУ, 2005. 60 с.
7. Коцупатрий М., Гуцаленко У. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки. Економічний аналіз. 2010. № 6. С. 433–436.
8. Мельничук Я.П. Теоретичні засади внутрішньогосподарського контролю. Облік і фінанси. 2016. № 4 (74). С. 132–139.
9. Мерзликін Е.М. Контроль и ревизия. М.: МГУП, 2008. 111 с.
10. Міжнародні стандарти контролю якості аудиту іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2014 р. Ч. 1; пер. з англ. О.Л. Ольховікової, О.В. Селезнєва. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2015. 1018 с.
11. Мурашко В.М., Сторожук Т.М., Мурашко О.В. Контроль і ревизія фінансово-господарської діяльності. К.: ЦУЛ, 2003. 311 с.
12. Пантелєєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація. К.: Інформ.-аналіт. Агентство, 2008. 253 с.
13. Погорєлов Ю.С., Миронова Ю.Ю., Мазурьонко В.В. Організація внутрішньогосподарського контролю на промислових підприємствах. Економіка і регіон. Науковий вісник. 2015. № 4. С. 135–139.
14. Усач Б.Ф. Контроль і ревизія. К.: Знання, 2007. 263 с.
15. Щербакова Е.П. Внутрихозяйственный контроль: понятие и роль в системе управления холдингом. URL: [http://science-bsea.narod.ru/2009/ekonom\\_2009/sherbakov\\_vnutr.htm](http://science-bsea.narod.ru/2009/ekonom_2009/sherbakov_vnutr.htm) (дата звернення: 24.10.2018).