

**ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ: ПРОБЛЕМИ ТРАКТУВАННЯ В НАУКОВІЙ ЛІТЕРАТУРІ**

*Розглянуто погляди авторів щодо трактування понять внутрішньогосподарський, внутрішній та внутрішньосистемний контроль. Запропоновано уніфікувати термінологію та використовувати поняття внутрішній контроль*

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах нестабільної економічної і політичної ситуації в державі, постійних змін законодавства та безперервних протистоянь вищого керівництва держави особливого значення набуває внутрішній контроль підприємств, адже лише ефективний внутрішній контроль може забезпечити стабільність діяльності підприємств та одержання ними бажаних прибутків. Проте керівництво, прагнучи одержати якомога вищі прибутки забуває про те, що відсутність контролю породжує занепад та розкрадання майна, напевно через це можемо спостерігати такий значний відсоток банкрутств серед новостворених підприємств. З огляду на це ми погоджуємося з Т.А. Бутинець, яка вважає, що дієва система внутрішнього контролю є найбільш надійною передумовою вдосконалення системи управління, ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, соціального захисту працюючих [6, с. 28].

Проблема сучасної економічної теорії полягає в неузгодженості у термінології, що викликає плутанину вже на початковому етапі створення систем внутрішнього контролю, адже як можна організувати щось ефективно не знаючи навіть як його правильно назвати: внутрішній контроль, внутрішньогосподарський контроль чи можливо, внутрішньосистемний контроль?

**Метою даної публікації є** усунення неузгодженості в термінології при трактуванні поняття внутрішній контроль.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми внутрішнього контролю підприємства приділяли увагу такі відомі вчені як проф. Ф.Ф. Бутинець, проф. М.В. Мельник, Т.А. Бутинець, Н.Г. Виговська, М.Д. Корінко, Є.А. Кочерін, Л.В. Нападівська, В.Ф. Максимова, В.П. Пантелєєв та інші, які розглядаючи визначення внутрішнього контролю, сприяли еволюційному розвитку термінології.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Контроль – важлива складова будь-якої діяльності, тому вчені постійно звертають увагу не лише на порядок його організації, але й на особливі відмінності в трактуванні. Так, Н.Г. Виговська у своїй монографії особливу увагу приділила внутрішньогосподарському контролю, дослідивши сутність поняття внутрішньогосподарський контроль, розмежувавши його з внутрішнім аудитом.

Останнім часом з'явилась досить велика кількість публікацій на тему внутрішньогосподарського та внутрішнього контролю, але не існує єдності в поглядах науковців. Авторі одну й ту ж економічну категорію називають різними поняттями, такими як внутрішньогосподарський, внутрішній та внутрішньосистемний контроль. Відповідно, маючи таке різноманіття в термінології постає питання, який із запропонованих термінів доречніше вживати?

Ще в 1979 році В.М. Мурашко писав, що велика роль в оперативному управлінні господарською діяльністю організацій і підприємств належить внутрішньогосподарському контролю, який здійснюється керівником, головним (старшим) бухгалтером і спеціалістами, для підвищення ефективності і рентабельності господарської діяльності, додержання режиму економії, зміцнення господарського розрахунку, за правильним використанням грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей. Внутрішньогосподарський контроль має всеохоплюючий характер як по охопленню господарських операцій і процесів, так і по часу його

здійснення. Особливістю цього контролю є і те, що він діє в момент здійснення і оформлення господарських операцій, що надає можливість своєчасно виявити недоліки в роботі і здійснювати заходи для їх ліквідації. Крім того, внутрішньогосподарський контроль сприяє швидкому реагуванню на хід операцій, що дозволяє наперед побачити динаміку розвитку економіки, вчасно оцінити напруженість плану, виявити результати окремих частин підприємства і перевірити конкретних виконавців [20, с. 27].

Із вище зазначеного можна зробити висновок, що необхідність у внутрішньогосподарському контролі існувала завжди. На підтвердження цього доречно згадати вираз проф. Н.Р. Вейцмана, який в 1962 році писав: "Настав час для глибокої розробки проблем, які можна об'єднати під загальною назвою "вчення про радянський контроль" [8].

Автори, досліджуючи трактування внутрішньогосподарського контролю, пропонують різні його тлумачення, наприклад, Я.А. Гончарук зазначає, що внутрішньогосподарський контроль – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкту управління прийнятним управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених у процесі виконання цих рішень [10, с. 35].

На нашу думку, таке визначення є досить влучним, але не зовсім повним, адже внутрішньогосподарський контроль є не лише системою спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкту управління прийнятним управлінським рішенням, але й перевірка діяльності підприємства певним заданим параметрам та встановленій стратегії.

Внутрішньогосподарський контроль є своєрідним підґрунтям, яке забезпечує можливість прийняття ефективних управлінських рішень, – вважає Ю.П. Майданевич [18, с. 118].

Що стосується трактування внутрішньогосподарського контролю М.Т. Білухою, то він зауважив, що внутрішньогосподарський контроль здійснюється не лише керівником підприємства, а в більшій мірі службою внутрішнього контролю [3, с. 18].

Якщо звернути увагу на визначення, яке зазначає Л.В. Нападівська, то можна побачити, що вона під внутрішньогосподарським контролем розуміє процес, який забезпечує якісну розробку та ефективно досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом організації прийнятих управлінських рішень [21, с. 18].

Одне з найповніших, на нашу думку, визначень внутрішньогосподарського контролю пропонує Т.П. Остапчук, стверджуючи, що під внутрішньогосподарським контролем слід розуміти сукупність методів та процедур, які використовують суб'єкти контролю для упорядкування і ефективного здійснення господарської діяльності підприємства шляхом своєчасного виявлення недоліків та помилок в господарюванні та забезпечення усунення причин їх виникнення [22, с. 24].

Згрупувавши погляди авторів ми дійшли наступних результатів (табл. 1).

Таблиця 1. Підходи до трактування сутності внутрішньогосподарського контролю

Трактування внутрішньогосподарського контролю	Кількість авторів	Автори
Форма зворотного зв'язку	3	В.М. Мельник, А.С. Пантелєєв, А.Л. Звездин [19]
Спостереження	4	І.А. Белобжецький [2], Є.В. Калюга [14], Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький [10]
Вид контролю	2	А.К. Солодов [23], М.Я. Штейнман [24]
Контрольні функції	2	М.Т. Білуха [3], Л.В. Дікань [12]
Система контрольних процедур	1	В.Д. Андрєєв [1]
Процес	5	В.В. Бурцев [4], А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин [13], Нападівська Л.В. [21]
Адміністративний і економічний (бухгалтерський)	1	М.Я. Штейнман [24]
Незалежна оцінка відповідності діяльності підприємства поставленим завданням	3	Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга [7]
Система	5	В.В. Бурцев [5], З.П. Дереза [11], Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький [10], Є.В. Калюга [14]
Контроль за діяльністю	1	Л.М. Крамаровський [16]
Методи та процедури	1	Т.П. Остапчук [22]

З таблиці 1 можна зробити висновок, що більшість авторів розглядають внутрішньогосподарський контроль, як систему, але багато авторів вважають, що внутрішньогосподарський контроль являє собою і процес, і незалежну оцінку відповідності діяльності підприємства поставленим завданням, Тобто об'єднавши запропоновані погляди ми одержимо наступне визначення внутрішньогосподарського контролю. Внутрішньогосподарський контроль – це система спостереження та незалежної оцінки відповідності діяльності підприємства поставленим завданням, яка здійснюється власниками підприємств та службами внутрішнього контролю.

Тепер з'ясуємо погляди авторів щодо трактування поняття внутрішнього контролю та порівняємо його з внутрішньогосподарським контролем, щоб переконатись в тому чи є ці поняття ідентичними або довести їх відмінність.

Так, В.Д. Андрєєв вважає, що внутрішній контроль – це система контрольних процедур, план організації та методи управління об'єктом в цілях ефективного проведення бізнесу, захисту активів, попередження помилок, охайності облікових перевірок та своєчасного надання фінансової інформації [1, с. 221].

Внутрішній контроль – стверджують А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин, – здійснюваний підприємством процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства цього підприємства. Його здійснюють підрозділи внутрішнього контролю та фінансової служби підприємства [13, с. 132]. На нашу думку, автори

А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин занадто звужують поняття внутрішнього контролю, говорячи, що внутрішній контроль охоплює лише фінансову діяльність підприємства, адже при здійсненні внутрішнього контролю перевіряється вся господарська діяльність.

Цікавою також є точка зору А.К. Солодова, який вважає, що внутрішній контроль – це вид контролю, який здійснюється службами, що створюються всередині окремих організаційних структур [23, с. 14]. Проте дане трактування є занадто вузьким, так як в ньому розкриваються лише суб'єкти контролю, і нічого не сказано, що є його об'єктом.

Такі автори, як М.В. Мельник, А.С. Пантелєєв, А.Л. Звездин трактують внутрішній контроль, як форму зворотного зв'язку, по засобах якого орган управління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан об'єкта, яким управляють і реалізації управлінських рішень [19, с. 45].

Внутрішній контроль – стверджує М.Д. Корінько, – це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для зазначеного підприємства [15, с. 53].

Згрупуємо всі визначення внутрішнього контролю для дослідження загальної думки авторів, щодо його сутності (табл. 2).

Таблиця 2. Підходи до трактування сутності внутрішнього контролю

Трактування внутрішньогосподарського контролю	Кількість авторів	Автори
Система	2	В.Д. Андрєєв [1], М.Д. Корінько [15]
Вид контролю	1	А.К. Солодов [23]
Форма зворотного зв'язку	3	М.В. Мельник, А.С. Пантелєєв, А.Л. Звездин [19]
Процес перевірки	3	А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин [13]

З табл. 2 видно, що більшість авторів розглядають внутрішній контроль, як процес перевірки та форму зворотного зв'язку. Тобто об'єднавши погляди авторів можна зробити висновок, що внутрішній контроль – це система заходів та процес перевірки виконання всіх управлінських рішень господарської діяльності в цілях ефективного проведення бізнесу, захисту активів, попередження помилок, охайності облікових перевірок та своєчасного надання фінансової інформації та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства підприємства.

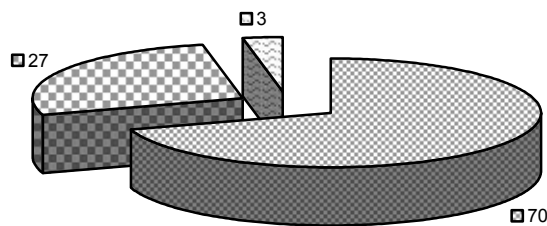
Також в літературі можна зустріти не лише поняття внутрішньогосподарського або внутрішнього контролю, а й внутрішньосистемного контролю. Зважаючи на це В.В. Лаптев зазначає, що внутрішньосистемний господарський контроль – це перевірка виконання ухвалених рішень, що дає можливість отримувати інформацію про функціонування ланок системи [17, с. 119].

Досліджуючи трактування господарського контролю Н.Г. Виговська зазначала, що, смислове навантаження та економічний зміст внутрішньосистемного та внутрішньогосподарського контролю є різними. Адже внутрішньосистемний контроль здійснюють міністерства,

державні комітети, концерни, асоціації тощо. Згідно із законодавчими та нормативними актами, якими передбачено, що комплексні ревізії і контрольні перевірки діяльності підприємств проводяться з ініціативи власника, тобто органу, якому підпорядковано підприємство на правах власності. А щодо поняття "внутрішній контроль" вважаємо, що його можна розуміти у більш широкому розумінні, ніж внутрішньогосподарський контроль [9].

Ми вважаємо, що незважаючи на те, що поняття внутрішній контроль є більш ширшим від поняття внутрішньогосподарський контроль, доречніше вживати саме внутрішній контроль підприємства в розумінні системи заходів та процесу перевірки виконання всіх управлінських рішень господарської діяльності з метою ефективного проведення бізнесу, захисту активів, попередження помилок, охайності облікових перевірок, своєчасного надання фінансової інформації та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства підприємства.

Результати дослідження використання авторами понять внутрішньогосподарського, внутрішнього та внутрішньосистемного контролю наведено на рис. 1.



- 27
  - 3
  - 70
- Автори, які вживають поняття внутрішньогосподарський контроль
  - Автори, які вживають поняття внутрішній контроль
  - Автори, які вживають поняття внутрішньосистемний контроль

Рис. 1. Відсоткове співвідношення використання авторами понять внутрішньогосподарський, внутрішній та внутрішньосистемний контроль

Дослідивши погляди авторів, щодо використання понять внутрішньогосподарський, внутрішній та внутрішньосистемний контроль на рис. 1, можна зробити висновок, що більшість авторів (70 %) використовує поняття внутрішньогосподарський контроль, 27 % авторів застосовує поняття внутрішній контроль, і лише 3 % використовує внутрішньосистемний контроль.

Порівнявши запропоновані поняття можна зробити висновок, що ці поняття дублюють один одного, хоча й називаються різними термінами. В сучасних умовах більшість авторів схиляються до думки, що краще вживати поняття внутрішньогосподарського контролю, хоча на нашу думку більш правильним було б використовувати термін внутрішній контроль.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Здійснене дослідження надає можливість зробити висновок про те, що розглянуті поняття внутрішньогосподарського, внутрішнього та внутрішньосистемного контролю використовуються авторами для позначення одних і тих самих явищ, хоча і мають різну назву. Неузгодженість в термінології породжує плутанину в застосуванні тих чи інших понять, що призводить до непорозуміння при розгляді проблем внутрішнього контролю. Так, автори розглядаючи проблеми внутрішнього контролю не звертають уваги на внутрішньогосподарський контроль, вважаючи їх різними поняттями. Ми пропонуємо уніфікувати термінологію і використовувати поняття внутрішній контроль, тому що воно в достатній мірі розкриває сутність контрольного процесу в діяльності підприємства, забезпечуючи ефективне ведення бізнесу, захист активів, попередження помилок, своєчасне надання фінансової інформації та запобігав кризовим ситуаціям.

#### Список використаної літератури:

1. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие) / В.Д. Андреев. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
2. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И.А. Белобжецкий. – М.: "Финансы и статистика", 1989. – 256 с.
3. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту / М.Т. Білуха. – Підручник.- К.: ПП "Влад і Влада", 1996. – 320 с.
4. Бурцев В.В. Внутренний контроль в организации: методологические и практические аспекты / В.В. Бурцев. – Аудиторские ведомости. – 2002. – №8. – С.15-24.
5. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев. – М.: "Экзамен", 2000. – 320 с.
6. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль виробничої діяльності підприємства: управлінський підхід / Т.А. Бутинець. – Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 1(43) С. 28-32.
7. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга,

- Н.І. Петренко. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с.
8. Вейцман Н.Р. Контроль и учет - всенародное дело / Н.Р. Вейцман. – Бухгалтерский учет, 1962, № 2.
9. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія/ Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
10. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: Навч. Посібник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький – Львів: Світ, 2002. – 296 с.
11. Дереза З.П. Внутрішньогосподарський контроль: економічний зміст і значення в умовах трансформаційної економіки України понять / З.П. Дереза. – Міжнародний збірник наукових праць. – 2005. – № 1. – С. 239.
12. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: Навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. /Л.В. Дікань. - К.: Знання, 2007. – 327 с.
13. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. Облік і аудит: Термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: "Центр Європи", 2002.-671 с.
14. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
15. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: монографія / М.Д. Корінько. – К.: ДП "Ін форм.-аналіт. агентство", 2007.– 429 с.
16. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль / Л.М. Крамаровский. – М.: Финансы, 1970. – 312 с.
17. Лаптев В.В. Правовая организация хозяйственных систем / В.В. Лаптев. – М.: Юридическая литература, 1978.
18. Майданевич Ю.П. Организация внутреннего хозяйственного контроля на предприятиях молочной промышленности / Ю.П. Майданевич. – Вісник ЖДТУ. – 2007. – № 2(40). – С. 118-129.
19. Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: Учебное пособие / Под ред. проф. М.В.Мельник / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 520 с.
20. Мурашко В.М. Хозяйственный контроль и комплексная ревизия в торговле / М.В. Мурашко. – К., "Вища школа", 1979, с. 208.
21. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці. Монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
22. Остапчук Т.П. Організація внутрішньогосподарського контролю операцій з капітальними інвестиціями / Т.П. Остапчук. – Вісник ЖДТУ.2004– № 1(27). – С. 127.
23. Солодов А.К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и техники. Часть 1 / А.К. Солодов – Воронеж: редакционно-издательский отдел, 1993. – 160 с.
24. Штейнман М.Я. Внутрихозяйственный контроль в сельскохозяйственных предприятиях / М.Я. Штейнман. – М.: "Финансы и статистика", 1983. – 160 с.

БЄЛІК Вадим Данилович – здобувач Житомирського державного технологічного університету