

Подоляничук О.А. к.е.н., доцент кафедри  
аудиту та державного контролю  
Вінницького національного аграрного університету

## КЛАСИФІКАЦІЯ КОНТРОЛЮ ЗА ОРГАНІЗАЦІЙНИМИ ФОРМАМИ ТА ВИДАМИ

*Проаналізовано класифікаційні ознаки контролю та розкрито їх сутність. Запропоновано власну думку щодо класифікації економічного контролю, що сприятиме дефініції його змісту та застосуванню в практичній діяльності.*

*The classification signs of control are analysed and their essence is exposed. Own opinion is offered in relation to classification of economic control, that will be instrumental in definitiion of his maintenance and application in practical activity.*

**Вступ.** В умовах сучасних ринкових відносин та наявних кризових ситуацій виникають передумови для виникнення та скоєння певних правопорушень. Саме тому, в системі управління значне місце посідає контроль.

Контроль – багатозначне поняття: принцип управління; стадія процесу управління; функція управління. Однак, в загальному його значенні – це система спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об’єкта з метою виявлення його відхилень від заданих параметрів. Контроль забезпечує об’єктивність інформації та реальність справ суб’єкта господарювання, встановлює відповідність їх діяльності певним критеріям, нормативам, положенням, законам тощо.

**Постановка завдання.** Результати наукових досліджень провідних вітчизняних науковців: Білухи М.Т., Бутинця Ф.Ф., Виговської Н.Г., Дікань Л.В., Калюги Є.В., Кужельного М.В., Нападовської Л.В., Пантелєєва В.П., Рудницького В.С., Шевчука В.О. та інших, мають істотне значення в аспекті теоретичних та методичних положень. Проте, віддаючи належне науковим розробкам, слід відзначити, що низка проблемних питань залишаються не вирішеними та свідчать про актуальність дослідження.

**Метою даної статті** є огляд класифікаційних ознак контролю та розкриття їх сутності, що сприятиме дефініції змісту контролю та застосуванню в практичній діяльності.

**Виклад основного матеріалу.** Досліджуючи сутність слова «контроль» варто відмітити, що воно походить від французького «controle» і означає перевірку, спостереження. При цьому, французьке «controle», у свою чергу, утворилося від латинського «contra» – що означає «протидію», «протилежність» тому, що виражено в другій частині слова. У другій частині слова «контроль» міститься слово «роль», від латинського – «role», – тобто «міра впливу, значення, ступінь участі в чомусь». «Ступінь участі в чомусь» – одне із варіантів

тлумачення слова «роль», – слід розглядати як здійснення будь-якої дії. В цьому випадку у значенні слова «контроль», окрім «перевірки» або «нагляду з метою перевірки», впливає ще один зміст цього слова, який іноді не береться до уваги, – протидія чомусь небажаному. В такому розумінні більш правильно тлумачити слово «контроль» як перевірку, а також спостереження з метою перевірки для протидії чомусь небажаному, виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки з боку будь-кого [5, с. 6].

Дослідження свідчать, що до сьогоднішнього часу серед вчених немає єдиної думки щодо назви контролю. Так, ряд вчених визначають контроль як фінансовий, який є однією із форм управління фінансами, являється особливою сферою контролю, що зумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів в усіх структурних підрозділах економіки держави [11, с. 10; 2, с. 21]. Інші схиляються до того, що контроль є господарським [5, с. 7; 7, с. 19], оскільки саме словосполучення характеризує економічні відносини.

Проведений аналіз економічної літератури дає можливість відзначити, що сутність слова «економіка» можна характеризувати як «господарство», а вже «господарство» розкривається як хазяйнування, господарювання, яке здійснюється на підприємстві, організації, в установі, державі.

На нашу думку, найбільш вдалим є визначення контролю як економічного [1, с. 14; 8, с. 15], оскільки він функціонує у сфері економіки будь-якого суб'єкта і виступає системою органів як державного так і господарського управління, які контролюють економічний та соціальний розвиток в країні.

Види контролю в літературних джерелах розглядаються за різними класифікаційними ознаками [1-3; 5; 7-9, 11]. Класифікація – це розподіл об'єктів, понять, назв на класи, розділи за спільною ознакою [4, с. 764]. Найбільш поширену та дієву у практичному використанні класифікацію контролю представимо за такими ознаками: за часом проведення, за джерелами інформації, за формами здійснення, за видами [1-3; 5; 7-9].

**За часом проведення** контроль поділяється на попередній, поточний (оперативний) та наступний (ретроспективний) [1-2; 5; 7-8, 11].

*Попередній контроль* здійснюється до проведення господарських операцій та прийняття управлінських рішень. Його мета – попередити протизаконні дії посадових осіб, економічно невиправдані господарські операції; забезпечити економне та ефективне витрачання ресурсів. Широко використовують на стадії планування, складання кошторисів, укладання договорів, попереднього огляду потоків, зерносховищ до приймання урожаю, готовності техніки тощо. Можуть проводити всі органи державного, відомчого та внутрішньогосподарського контролю.

*Поточний контроль* здійснюють у процесі виконання господарських операцій з метою оперативного виявлення порушень та відхилень від виробничих завдань і нормативів. Проводиться керівниками підприємств, фахівцями, а також контрольно-ревізійними підрозділами. Широко використовується бухгалтерією при оформленні документів та їх прийманні від матеріально-відповідальних осіб тощо.

*Наступний контроль* проводиться після завершення господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку та бухгалтерській звітності. Він спрямований на глибоке всебічне дослідження та вивчення законності, економічної доцільності виконаних господарських операцій. Його здійснюють органи відомчого та позавідомчого контролю при проведенні ревізій та перевірок.

Найбільша дієвість контролю досягається поєднанням попереднього, поточного та наступного контролю [7, с.19].

**За джерелами інформації** розрізняють документальний, фактичний та комбінований контроль.

*Документальний контроль* полягає у вивченні бухгалтерських документів, записів в облікових реєстрах, показників звітів і балансів, статистичних та оперативних матеріалів. При цьому об'єктом документального контролю є інформація, що характеризує здійснені господарські операції. Серед прийомів документального контролю найбільш поширеними є: економічний аналіз, перевірка документів за формою і змістом, арифметична перевірка, зіставлення документів, нормативно-правова перевірка, письмові пояснення та запити [5, с. 46; 7, с. 20; 8, с. 34].

*Фактичний контроль* полягає у визначенні фактичного стану об'єктів, наявності та використання майна шляхом обстеження, огляду, обчислення, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу, експертної оцінки, тестування (фактичне опитування осіб) та інших [5, с. 46; 7, с. 20; 8, с. 34; 11, с. 20].

Високий ефект дає поєднання різних прийомів та способів, що отримало назву *комбінованого контролю*.

З вище викладеного слідує, що у поглядах науковців спостерігається єдність думки щодо класифікації контролю за часом проведення та джерелами інформації.

Однак розглядаючи наступну класифікаційну ознаку – **за формами здійснення**, контроль класифікують окрім ревізії, тематичних перевірок, аудиту, експертиз [1, с. 16; 7, с. 20-21], на превентивні контрольні перевірки, поточні контрольні перевірки, тематичні контрольні перевірки [8, с. 35; 11, с. 21], слідство, службове розслідування [1, с. 16], лічильну перевірку звітності, обстеження, господарський спір, документальний та фактичний контроль [11, с. 21]. Для розкриття сутності та змісту розглянемо кожну із визначених

**Характеристика форм здійснення контролю**

Форма	Характеристика
Ревізія	спосіб наступного переважно документального контролю, який здійснюється за дорученням керівника вищестоящего органу управління або державними контролюючими органами, ревізійною групою за діяльністю підприємств (установ, організацій) з метою встановлення законності, достовірності, економічної доцільності здійснення господарських операцій, а також правомірність дій посадових осіб, які брали участь у їх здійсненні
Тематична перевірка	вивчення однієї або декількох сторін діяльності підконтрольного об'єкта (ініціаторами можуть бути вищестоящі та державні органи)
Аудит	спосіб незалежного фінансового контролю, який здійснюється аудиторськими організаціями (аудиторами) на договірних умовах для підтвердження достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств (установ, організацій)
Експертизи	специфічний спосіб контролю, який використовують правоохоронні органи при наявності ознак фактів зловживань для доказу вини окремих осіб та визначення розміру матеріального збитку, завданого підприємству (установі, організації)
Превентивна контрольна перевірка	здійснюється на стадії попереднього контролю виробничої і фінансово-господарської діяльності об'єднань і підприємств (власник перевіряє оптимальність планів і збалансованість ресурсів згідно з технічно обґрунтованими нормативами)
Поточна контрольна перевірка	засіб оперативного, систематичного контролю конкретних операцій господарської діяльності підприємств і організацій (проводять усі контролюючі органи з питань, які входять до їх компетенції)
Тематична контрольна перевірка	засіб періодичного оперативного господарського контролю за виконанням об'єднаннями, підприємствами однорідних господарських операцій (подібні до поточних, але проводяться з більш широкого кола показників конкретної теми)
Слідство	форма контролю, яка застосовується судово-слідчими органами для встановлення точної суми заподіяної шкоди і винних осіб
Службове розслідування	сукупність прийомів перевірки додержання посадовими особами, а також робітниками і службовцями нормативно-правових актів, що регулюють виробничі відносини у різних ланках народного господарства. Застосовуються ці прийоми в основному при перевірці скарг трудящих, вивченні причин порушення чинного законодавства, заподіянні матеріальних збитків тощо
Лічильна перевірка звітності	сукупність спеціальних прийомів контролю достовірності звітності (форма наступного контролю, яка здійснюється фінансовими органами, що контролюють розрахунки підприємств з бюджетом щодо платежів із прибутків (доходів))
Обстеження	ознайомлення зі станом підконтрольного об'єкта на місці, зокрема, зі станом складського господарства, використанням виробничих потужностей, охороною праці і технікою безпеки
Господарський спір	спосіб виявлення дотримання законності й забезпечення законних прав у господарських взаємовідносинах підприємств
Документальний	встановлення реального стану об'єкта за допомогою органолептичних

контроль	методів контролю
Фактичний контроль	встановлення суті і достовірності господарських операцій за даними первинної документації, облікових регістрів і звітності

Представлені характеристики контролю використовуються в контрольно-ревізійній роботі у тісному взаємозв'язку, що підвищує дієвість контролю. Зміст контролю виявляється в його формах, а здійснення – у способах і прийомах.

З цього приводу варто відзначити думку Дерія В.А., яким визначено, що форми економічного контролю – це певні характеристики контролю, пов'язані із застосуванням його відповідних прийомів і способів [3, с. 185]. Тому, на нашу думку, найбільш прийнятною класифікацією контролю за формами здійснення для практичного застосування є наступна: аудит, ревізія, тематична перевірка та експертиза. Це пояснюється тим, що превентивні контрольні перевірки, поточні контрольні перевірки, тематичні контрольні перевірки, слідство, службове розслідування, лічильна перевірка звітності, обстеження, господарський спір є сукупністю способів, процедур та прийомів, за допомогою яких здійснюється реальна оцінка підконтрольних об'єктів. Тобто, вони використовуються суб'єктами контролю при аудиті, експертизі, ревізії та тематичних перевірках.

Особливої уваги заслуговує дослідження класифікації контролю *за видами* (суб'єктами здійснення) (табл. 2).

Представлена класифікація свідчить про розходження поглядів щодо другого (муніципальний – відомчий) та четвертого (контроль власника – відомчий – внутрішньогосподарський) видів контролю. З метою визначення сутності кожного із видів охарактеризуємо їх сутність.

Таблиця 2

### Класифікація контролю за видами

Літературне джерело	Вид
Гончарук Я.А. Аудит: навч. посіб. / Я.А. Гончарук., В.С. Рудницький. – К.: Знання, 2007. – 443 с.	1. Державний 2. Муніципальний 3. Незалежний 4. Контроль власника (внутрішньовідомчий, внутрішньогосподарський)
Горбатова Є.Ф. Контроль і ревізія: навч.-практ. посіб. / Горбатова Є.Ф. – Сімферополь: ДІАЙП, 2010. – 329 с.	1. Державний 2. Муніципальний 3. Незалежний 4. Економічний контроль власника (внутрішньосистемний, внутрішньогосподарський)
Контроль і ревізія [підручник] / Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Н.Г. Виговська, Н.І. Петренко. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 560 с.	1. Державний 2. Відомчий 3. Аудиторський 4. Контроль власника (внутрішньосистемний,

	внутрішньогосподарський)
Основи аудиту: [навч. посіб.] / С.І. Дерев'янка, С.О. Олійник, Н.П. Кузик, О.М. Ганяйло. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.	1. Державний (позавідомчий) 2. Відомчий 3. Аудиторський (незалежний) 4. Внутрішньогосподарський (внутрішній)
Пантелеєв В.П. Аудит: навч. посіб. / Пантелеєв В.П. – К.: «Видавничий дім Професіонал», 2008. – 400 с.	1. Державний 2. Муніципальний 3. Незалежний 4. Контроль власника (внутрішньосистемний, внутрішньогосподарський)
Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підручник / Усач Б.Ф. – К.: Знання-прес, 2004. – 253 с.	1. Державний 2. Муніципальний 3. Незалежний 4. Контроль власника (відомчий, внутрішньогосподарський)

*Державний контроль* здійснюють органи державної влади та управління та спеціалізовані органи контролю. Державний (позавідомчий) контроль поширюється на всі галузі народного господарства, підприємства, установи та організації незалежно від їх відомчої підпорядкованості. Основними завданнями цього контролю є: перевірка законності та правильності розподілу фінансових засобів держави і ведення бухгалтерського обліку, перевірка ефективності витрачання державних коштів; правильності розрахунків та сплати податків [1, с. 16; 7, с. 20; 8, с. 18; 11, с. 14].

*Муніципальний контроль* відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» здійснюють місцеві ради народних депутатів та їх комісії за виконанням плану і програми соціально-економічного і культурного розвитку, здійснюють контроль стосовно бюджету, фінансів, цін, прав власності, планування і обліку, стосунків з підприємствами, установами, організаціями, які знаходяться у комунальній власності. Органи місцевого самоврядування є юридичними особами і наділяються власними повноваженнями, в межах яких діють самостійно і несуть відповідальність за свою діяльність відповідно до закону. Органам місцевого самоврядування можуть надаватися окремі повноваження органів виконавчої влади, у здійсненні яких вони є підконтрольними відповідним органам виконавчої влади [10].

*Відомчий контроль* проводиться міністерствами, органами державного управління за діяльністю підвідомчих їм підприємств, організацій і установ [7, с. 20]. Він здійснюється контролью-ревізійними підрозділами міністерств і відомств, що фінансуються за рахунок бюджету, підпорядковується як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству чи відомству. Основна функція – детальний контроль за правильністю витрачання бюджетних коштів [11, с. 18].

Відомчість проявляється у створенні в регіонах від імені відомства (апарат галузевого

економічного управління) власної інфраструктури для своїх підприємств [4, с. 216].

*Незалежний (аудиторський) контроль* здійснюється аудиторськими фірмами або аудиторами за діяльністю господарюючих суб'єктів. Його мета – висловлення думки щодо достовірності, законності, повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності інформації щодо подій та дій господарюючого суб'єкта [2, с. 14; 5, с. 43; 7, с. 21; 8, с. 29]. Аудиторський контроль організовується на госпрозрахункових засадах [11, с. 14].

*Контроль власника* ряд авторів поділяють (рис. 3) на внутрішньосистемний і внутрішньогосподарський [2, с. 15; 5, с. 43; 8, с. 30] та на внутрішньовідомчий (відомчий) і внутрішньогосподарський [1, с. 16; 11, с. 14], а також виділяють його як внутрішній у значенні внутрішньогосподарський [7, с. 20].

Таблиця 3

### Контроль власника

Характеристика	Автор
Внутрішньосистемний контроль здійснюють міністерства, державні комітети, концерни, асоціації, акціонерні виробничі об'єднання відповідно до законодавчих та інших нормативних актів, якими передбачено, що комплексні ревізії і контрольні перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства проводяться за ініціативою власника, тобто органом, якому підпорядковане підприємство на правах власності	Пантелєєв В.П.
Внутрішньосистемний – здійснюється контрольно-ревізійними підрозділами міністерств та відомств, які фінансуються за рахунок бюджету. Здійснюють фінансовий контроль відповідно чинному законодавству шляхом періодичного проведення ревізій фінансово-господарської діяльності підлеглих відомству або міністерству підприємств	Горбатова Є.Ф., Усач Б.Ф.
Внутрішньовідомчий – проводять міністерства, відомства, органи державного управління стосовно діяльності підвідомчих їх підприємств та організацій у формі тематичних перевірок і ревізій	Гончарук Я.А., Рудницький В.С.
Відомчий – контроль, що проводиться на підпорядкованих підприємствах за розпорядженням керівника вищого органу штатними і позаштатними контролерами та іншими посадовими особами	Бутинець Ф.Ф.
Внутрішньогосподарський – здійснюється власниками, бухгалтерськими, фінансовими та іншими функціональними службами підприємств у межах своєї компетенції	Горбатова Є.Ф., Бутинець Ф.Ф., Гончарук Я.А., Рудницький В.С., Дерев'янку С.І., Олійник С.О., Пантелєєв В.П., Усач Б.Ф.

Щодо визначення внутрішнього контролю, то згідно Міжнародного стандарту аудиту 315 «Розуміння суб'єкта господарювання, його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень» *внутрішній контроль* – це процес, який визначається і на який впливають особи, наділені повноваженнями управління та найвищого управління, а також інший

персонал, який надає обґрунтовану впевненість щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно: 1) достовірності фінансової звітності; 2) ефективності діяльності; 3) дотримання застосовуваних законів та нормативних актів [6].

Безперечним є те, що в нових умовах господарювання основним суб'єктом контролю за діяльністю господарюючих одиниць є власник. Лише він наділений владними повноваженнями щодо формування, використання та розподілу майна і результатів господарювання, а тому завжди виконує невід'ємну функцію – посилення власності та забезпечення її збереженості. Керівники починають здійснювати функцію контролю з того моменту, коли підприємство створено та сформульовано цілі і завдання його діяльності.

Власником і, відповідно, суб'єктом контролю може бути держава, колектив, приватна особа тощо [5, с. 7]. Звідси контроль власника може бути внутрішньогосподарським, відомчим чи муніципальним.

Тому вважаємо, що контроль власника є внутрішнім контролем і доречно його групувати у наступні підвиди: внутрішньовідомчий, внутрішньосистемний, внутрішньогосподарський, внутрішній аудит та громадський контроль.

На нашу думку, внутрішньовідомчий – здійснюється контрольно-ревізійними підрозділами міністерств, відомств, органів державного управління стосовно діяльності підвідомчих їх підприємств та організацій, які фінансуються за рахунок бюджету.

Внутрішньосистемний контроль проводиться на підпорядкованих підприємствах штатними і позаштатними контролерами та іншими посадовими особами. Такий контроль характерний для великих підприємств, корпорацій тощо, які у своїй структурі мають відокремлені географічні чи виробничі сегменти. Також внутрішньо системний контроль характерний для міністерств, відомств, органів державного управління стосовно діяльності підвідомчих їх підприємств та організацій. Проводяться за ініціативою власника або ж за розпорядженням керівника вищого органу управління.

Внутрішньогосподарський – притаманний окремому підприємству та здійснюється контролюючими органами та посадовими особами самого підприємства, відповідно до покладених на них службових обов'язків. Результати внутрішньогосподарського контролю потрібні керівникам для прийняття раціональних управлінських рішень.

Внутрішній аудит – це функціональний контролюючий орган суб'єкта господарювання, який підпорядкований власнику та працює з метою оцінки ефективності системи управління підприємства та системи контролю.

Громадський контроль – це той, який здійснює функціонуюча на підприємстві профспівкова організація. Складовою даного контролю може також бути створена на підприємстві незалежна служба внутрішнього контролю (НСВК), яка б відповідала на вимоги управління так і





Рис. 1. Класифікація економічного контролю

Слушною вважаємо думку Дерія В.А. щодо виокремлення у видах економічного

контролю громадського та змішаного. Автором визначено: громадський контроль – це контроль, який здійснюють громадські (суспільні) організації (спілки, товариства), політичні партії та рухи, засоби масової інформації, профспілки, місцеві ради народних депутатів, депутатські фракції, групи та окремі депутати, деякі громадяни або групи осіб з метою обслуговування відповідних громадських (суспільних) інтересів перед державою, приватним власником, трудовим колективом, місцевою радою народних депутатів і органами місцевого самоврядування тощо; змішаний – контроль, що поєднує кілька видів економічного контролю (наприклад: до роботи контролерів за дорученням власника долучаються аудитори, аудиторам у процесі виконання аудиторської перевірки допомагають громадські контролери тощо) [3, с. 173-175]. Однак, на нашу думку, громадський контроль варто характеризувати на місцевому рівні (області, району, міста, села). Тому вважаємо його – місцевим.

**Висновки.** Проаналізувавши різні думки вчених щодо видів та форм економічного контролю, вважаємо доречним класифікувати його: 1 – за видами: державний, місцевий, незалежний, внутрішній та комбінований (змішаний); 2 – за формами: ревізія, тематична перевірка, аудит, експертиза; 3 – за часом проведення: попередній, поточний, наступний; 4 – за джерелами інформації: документальний, фактичний, комбінований.

За результатами проведеного дослідження класифікації контролю сформуємо власну думку з цього питання (рис. 1).

Підсумовуючи вище викладене, відзначимо, що контроль багатозначне поняття. Дослідження класифікаційних ознак контролю та розкриття їх сутності, дало можливість сформулювати власне бачення класифікації економічного контролю, що на нашу думку, сприяє розкриттю змісту контролю як однієї із функцій управління в усіх сферах діяльності.

### Список використаної літератури

1. Гончарук Я.А. Аудит: навч. посіб. / Я.А Гончарук., В.С. Рудницький. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
2. Горбатова Є.Ф. Контроль і ревізія: навч.-практ. посіб. / Горбатова Є.Ф. – Сімферополь: ДІАЙП, 2010. – 329 с.
3. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. / В.А. Дерій. –Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
4. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т 1 / Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.). – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.
5. Контроль і ревізія [підручник] / Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Н.Г. Виговська, Н.І. Петренко. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 560 с.

6. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2006 р. – 1152 с.
7. Основи аудиту: [навч. посіб.] / С.І. Дерев'янка, С.О. Олійник, Н.П. Кузик, О.М. Ганяйло. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.
8. Пантелєєв В.П. Аудит: навч. посіб. / Пантелєєв В.П. – К.: «Видавничий дім Професіонал», 2008. – 400 с.
9. Подолянчук О.А. Внутрішньогосподарський контроль у діяльності сільськогосподарських підприємств / Подолянчук О.А. – Економіка АПК. – 2010. – №10. – С. 109-112
10. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. №280/97-ВР
11. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підручник / Усач Б.Ф. – К.: Знання-прес, 2004. – 253 с.