

УДК 657

**В.М. Савченко, проф., канд. екон. наук, Н.М. Колос, доц., канд. екон. наук**  
*Кіровоградський національний технічний університет*

## Взаємозв'язок інформаційної та контрольної функцій бухгалтерського обліку

В статті розглянуто проблематику сутності контролю як функції управління та контрольної функції обліку. З'ясовано, що контрольна функція бухгалтерського обліку на рівні підприємства реалізується розробкою системи внутрішнього контролю відповідно до об'єктів бухгалтерського обліку. **функції обліку, контрольна функція, інформаційна функція, облікові школи, внутрішній господарський контроль, фундаментальні категорії**

Функції обліку є фундаментальною категорією теорії бухгалтерського обліку. Проблеми облікової практики пов'язані з не відпрацьованістю фундаментальних питань стосовно такої базової категорії теорії бухгалтерського обліку як функції. Неоднозначно розглядається проблематика сутності контролю як функції управління й контрольної функції обліку та механізму її реалізації. У сучасних умовах господарювання в період структурних змін в економіці країни та трансформуванні облікової системи є необхідним дослідження проблемних аспектів реалізації контрольної функції обліку.

Проблематиці сутності контролю як функції управління та контрольній функції обліку і їх взаємозв'язку приділяють значну увагу сучасні науковці, такі як Кірейцев Г.Г., Кужельний М.В., Пушкар М.С., Рудницький В.С., Сопко В.В., Сухарева Л.О. Так, окремі науковці вважають, що бухгалтерський облік не реалізує контрольної функції. Неоднозначним є трактування сучасними науковцями функціонального навантаження бухгалтерського обліку, особливо стосовно зв'язку обліку та контролю, що негативно позначається на обліковій практиці. У цьому зв'язку є необхідним продовжити дослідження категорії «контрольна функція обліку».

За мету при написання даної публікації поставлено з'ясування сутності контрольної функції обліку та визначення напрямів розробки механізму її реалізації.

Інформаційна функція уособлює формування повної достовірної корисної дискретної інформації щодо майнового стану та всебічного висвітлення господарської діяльності підприємства, що є основою для здійснення аналітичних і контрольних процедур. Контрольна функція обліку забезпечує виявлення в процесі оперативного управління бізнесом на підприємстві потенційні порушення законодавства та інтересів власників.

Суперечливість підходів щодо наявності або відсутності контрольної функції обліку спостерігається в фаховій літературі та наукових працях достатньо давно, що потребує дослідження даної проблематики з позиції історизму. Неоднозначні підходи щодо взаємозв'язку контролю як функції управління і контрольної функції обліку спостерігаються в працях науковців представлених різними науковими школами (таблиця 1.1).

Італійська національна облікова школа традиційно ототожнювала функції обліку та контролю і визнавала саме бухгалтерію незалежним контрольним органом. Французька національна облікова школа визначала бухгалтерську науку як спосіб встановлення зв'язків в економічних подіях і їх використання в цілях контролю.

Таблиця 1.1 - Взаємозв'язок обліку і контролю як функцій управління

№	Національна облікова школа	Трактування взаємозв'язку обліку та контролю
1	Італійська	Ототожнення функцій обліку і контролю та визнання бухгалтерії незалежним контрольним органом. Представник венеціанської школи Фабіо Беста вважав бухгалтерський облік наукою саме про контроль. Облікову функцію ототожнював з контрольною і ставив в один ряд з виконавчою і розпорядчою
2	Французька	Визначає бухгалтерську науку як спосіб встановлення зв'язків в економічних подіях і їх використання з метою контролю. Розглядає функції обліку та контролю у взаємодії, але відокремлено
3	Німецька та російська	На рівні теорії функції контролю та обліку ототожнюються. На практиці бухгалтерія наділяється функціями внутрішньогосподарського контролю

Німецькою обліковою школою, функція контролю ототожнювалась з обліковою в теоретичних аспектах, а в практичній площині бухгалтерська служба визнавалась одним з найважливіших підрозділів, що реалізує функції внутрішньогосподарського контролю за використанням ресурсів. Російська облікова школа розвивалась під впливом ідей німецької школи.

Теоретичне питання про взаємозв'язок функцій обліку та контролю безпосередньо пов'язано з проблемою виокремлення функцій обліку і розробки організаційного механізму їх дієвої реалізації. Дана проблематика досліджується вітчизняними науковцями в сфері управління і обліку в періоди активних економічних перетворень.

Серед вчених колишнього СРСР сформувалось дві точки зору стосовно взаємозв'язку обліку та контролю як функцій управління. Одна з них – це ототожнення функцій обліку та контролю. Друга – (сформувалась в 50 рр. минулого ст.) визначала необхідність розмежування цих функцій. В цьому зв'язку визначальною є дискусія, яку започаткував професор О.А. Шпиг та його послідовники, які вважали принциповим для досліджень у галузі контролю ототожнення обох функцій. Г.Г. Кірейцев в процесі дослідження функцій бухгалтерського обліку, узагальнив результати цієї дискусії і достатньо аргументовано надав критиці концепцію повного заперечення виконання обліком функцій контролю та пасивно-спостережницької ролі первинного бухгалтерського відображення, як системи отримання інформації про факти господарської діяльності. Ототожнення обліку з господарським контролем мало місце в соціалістичному обліку і певною мірою відповідало діючому механізму управління. Проте, в період становлення та розвитку ринкової економіки такий підхід знецінює суттєвість обліку і в цілому суперечить потребам розвитку бізнесу.

Значний внесок щодо розуміння сутності контролю і місця контрольної функції серед функцій бухгалтерського обліку здійснив А.А. Додонов, який вважав що заперечення контрольної функції обліку дорівнює ліквідації саме обліку. В.В. Сопко на підставі узагальнення підходів до трактування контрольної функції бухгалтерського обліку визначає що, контрольна функція – це можливість виконувати за даними бухгалтерського обліку перевірку ефективності прийнятих управлінських рішень господарського характеру та їх виконання. Сухаревою Л.О. та Сухаревим П.М. ґрунтовно досліджена еволюція функції контролю в системі управління. Ми приєднуємось до цих науковців, з точки зору яких іманентність контролю самій системі бухгалтерського обліку в деякому ступені властива в силу сутності самих рахунків, як частини логічно завданої системи рахунковедення, яка необхідна для відображення кількісних змін об'єктів, що обліковуються. Але, якщо виходити з того, що на рахунках обліковуються не самі факти господарського життя, а інформація про них, то саме це і

припускає момент розбіжностей, що і викликає до життя необхідність додаткової реалізації контролю як функції управління.

Ми вважаємо, що контрольна функція обліку в системі внутрішнього господарського контролю відноситься до бухгалтерського, але він не є безпосередньо функцією управління та обліку, а є технічним прийомом попереднього усунення можливих технічних помилок, фальсифікації та вуалювання. Перевірка і поточний контроль відповідності обліку і фінансової звітності вимогам чинного законодавства та положенням облікової політики підприємства, на нашу думку, відноситься до функції управління. В цьому зв'язку ми погоджуємося з думкою А.А. Терехова, який наголошує: «вища адміністрація економічного суб'єкта – є його власники. Аудит фінансової звітності та господарської діяльності здійснюється саме в інтересах власників»[193]. А.В. Терехов розмежовує контроль як функцію управління та бухгалтерський контроль. Бухгалтерський контроль безпосередньо пов'язаний з системою внутрішнього контролю, яка має свою структуру (рис. 1).

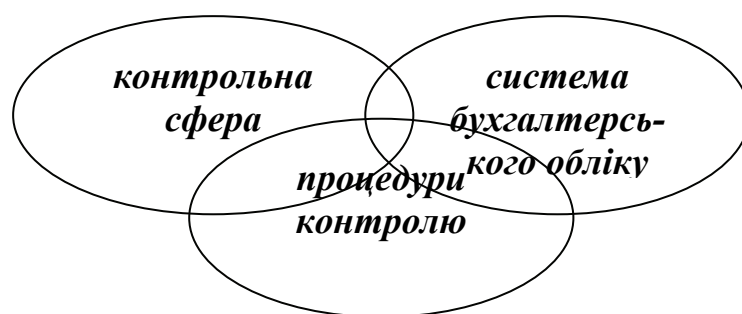


Рисунок 1 - Система внутрішнього контролю (розроблено за В.С. Рудницьким та В. Зних [4, С. 35])

Система внутрішнього контролю, як зазначає В.С. Рудницький: «...складається з трьох елементів: контрольна сфера, система бухгалтерського обліку, процедури контролю. Контрольна сфера – це набір характеристик, які визначають службові взаємовідносини, спрямовані для контролю в підприємстві ... У системі внутрішнього контролю важливе місце займає система бухгалтерського обліку» [161, С. 35].

На працівників бухгалтерії покладається не тільки відображення фактів в системі бухгалтерського обліку, але й функція контролю за законністю та обґрунтованістю здійснених операцій. Як стверджує В.С. Рудницький: «Процедури контролю – це спеціальні перевірки, які виконують працівники окремих служб підприємства, спрямовані на попередження, виявлення та виправлення помилок у системі бухгалтерського обліку» [4, С. 35].

Контрольна функція є не менш важливою ніж інформаційна в бухгалтерському обліку. Тому що в обліку здійснюється відображення всіх без винятку господарських операцій в єдиній грошовій оцінці, це дозволяє враховувати і контролювати використання господарських коштів підприємства та раціонально управляти ними. Саме ці властивості бухгалтерського обліку дозволяють відображувати всі зміни, як позитивні, так і негативні, що відбуваються в господарській діяльності. Контрольна функція дозволяє попереджати та зупиняти зловживання, дотримання режиму економії, раціонально використовувати матеріальні та трудові ресурси, зберігати власність. В зв'язку з цим можна сказати, що контрольна функція бухгалтерського обліку сприяє збільшенню доходності підприємств.

Узагальнює підходи трактування контрольної функції бухгалтерського обліку В.В. Сопко: «контрольна функція – це можливість виконувати за даними

бухгалтерського обліку перевірку прийнятих управлінських рішень господарського характеру, їх виконання» [1, С. 28].

Найбільш глибоко і змістовно розкрита сутність контролю як функції бухгалтерського обліку М.В. Кужельним, на думку якого: «більшість методичних прийомів бухгалтерського обліку реалізується завдяки його контрольній функції. Контрольні функції самі по собі не реалізуються, а реалізуються вони фахівцями бухгалтерського обліку. Працівники обліку наділені правом контролю за достовірністю господарських операцій, правильністю оформлення первинних документів та відображенням на рахунках бухгалтерського обліку усіх господарських операцій...» [3, С. 7].

Основними аргументами наявності контрольної функції є те, що в процесі обліку здійснюється не тільки фіксація та реєстрація фактів господарського життя, але й здійснюється контроль за правомірністю його здійснення. А.А.Додонова вважає, що: «спроби лишити бухгалтерський облік контрольної функції дорівнює спробі ліквідації саме обліку» [2].

Розвиток методологічної та методичної основ бухгалтерського обліку передбачає поглиблену інтеграцію між функціями обліку, зокрема між інформаційною і контрольною. Функції бухгалтерського обліку конкретизують його внутрішню змістовну сутність і є теоретичною основою для визначення мети, предмету і методу бухгалтерського обліку як системного утворення. Для ефективної реалізації цільової основи системи бухгалтерського обліку потрібно забезпечити оптимальний взаємозв'язок його функцій, зокрема таких як інформаційна та контрольна, що має конкретизуватись в межах облікової політики суб'єктів господарювання.

## Список літератури

1. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / За ред. Проф., д-ра екон. наук. В.В. Сопко та О.В. Бойка – К.: “Фенікс”, 2001. – 468 с.
2. Додонов А.А. Бухгалтерский учёт и управление производством. / М.: Контроллинг, 1993. – С. 158-161.
3. Кужельний М.В. Метод бухгалтерського обліку. / Наукові праці КДТУ. Економічні науки. – вип. 4. - Ч. I. – Кіровоград: КДТУ, 2003. – С. 7-16.
4. Рудницький В.С. Зних В. Історичні аспекти розвитку нових форм внутрішнього контролю в Польщі / Наукові праці КНТУ. Економічні науки. – вип. 7. - Ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – С. – 33-36.

*В.Савченко, Н.Колос*

### **Взаимосвязь информационной и контрольной функций бухгалтерского учета**

В статье рассмотрена проблематика сущности контроля как функции управления и контрольной функции учета. Выяснено, что контрольная функция бухгалтерского учета на уровне предприятия реализуется разработкой системы внутреннего контроля соответственно к объектам бухгалтерского учета.

*V.Savchenko, N.Kolos*

### **Intercoupling information and checking function of the accounting**

Problem checking is considered In article as functions of management and checking function of the account. It is realized that checking function of the accounting at a rate of enterprises is realized development of the system of the internal checking to object of the accounting accordingly.

Одержано 02.11.10