

УДК 657.6:65.014.1

**Марчук У.О.***кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри обліку та аналізу  
Вінницького національного аграрного університету*

## РОЛЬ ФУНКЦІЙ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розкрито підходи до класифікації функцій бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю, визначено місце управлінської функції бухгалтерського обліку в системі контролю та показано функціональні особливості внутрішньогосподарського контролю в системі бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, контроль, функція, внутрішньогосподарський контроль, управління, інформація.

### **Марчук У.А. РОЛЬ ФУНКЦИЙ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ В УПРАВЛЕНИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ПРЕДПРИЯТИЙ**

В статье раскрыты подходы к классификации функций бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля, определено место управленческой функции бухгалтерского учета в системе контроля и показаны функциональные особенности внутрихозяйственного контроля в системе бухгалтерского учета.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, контроль, функция, внутрихозяйственный контроль, управление, информация.

### **Marchuk U.O. ROLE OF ACCOUNTING AND CONTROL FUNCTIONS IN ENTERPRISE MANAGEMENT**

Disclose approaches to the classification functions of accounting and internal controls to determine the place of management accounting functions in the control system and functional features of the internal control system of accounting.

**Keywords:** accounting, control, function, internal control, management information.

**Постановка проблеми.** В умовах ускладнення менеджменту зростає потреба отримання оперативної інформації, яка забезпечується шляхом комплексного підходу до обліково-контрольної системи, що є найважливішою умовою ефективного вирішення управлінської проблеми. Облік завжди за своїм призначенням забезпечує інформацією процес управління та його апарат, оскільки у широкому розумінні є функцією управління і складовою управлінських відносин. Облікова система ставить орієнтацію саме на проблему організації контролю, де ключовим аспектом виступає забезпечення оперативності інформації про стан контрольованих об'єктів.

Сьогодні у більшості літературних джерел облік та контроль визначаються як важливі, тісно взаємопов'язані, але до того ж самостійні функції управління. Крім того, що завдання внутрішньогосподарського контролю та бухгалтерського обліку розглядаються як функція управління та привносять до завдань іншої їхньої функції – контрольної, хоча ці функції в обліковому та контрольному аспектах зумовлюють одна одну і методично та методологічно пов'язані між собою. Тому реалізація контрольних функцій в системі бухгалтерського обліку актуалізує дослідження відповідності системи контролю сучасним вимогам управління підприємницької діяльності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питаннями бухгалтерського обліку та контролю займалися багато іноземних та вітчизняних вчених, серед яких: Бутинець Ф.Ф., Вахрушина М.А., Івашкевич В.Б., Литвин Ю.Я., Лень В.С., Георгієва Н.І., Маслов Б.Г., Мішин Ю. А., Нападовська Л.В., Нідлз Б., Фостер Дж., Хорнгрен Ч.Т., Шеремет А.Д. В розрізі функцій зробили свої дослідження Білуха М.Т., Вороніна Л.І., Гуцаленко Л.В., Зелінська Х., Ільющенко О.В., Кірейцев Г.Г., Кожарський В.В., Міхерда Б., Сопко В.В., Фадеева Г.М. та інші вчені-економісти. Проте низка організаційних аспектів щодо функцій бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю залишаються дискусійними та потребують подальшого дослідження.

**Постановка завдання.** На основі викладеного можна сформулювати дослідження, яке полягає в розкритті функцій бухгалтерського обліку та вну-

трішньогосподарського контролю, зокрема значення та цінності управлінської функції в забезпеченні планування, організації, мотивації, контролю та регулювання діяльності підприємства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-ХІУ «...бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [10].

Крім того, Американською асоціацією бухгалтерів у визначенні бухгалтерського обліку зазначено, що це процес ідентифікації інформації, обчислення і оцінка показників та надання даних користувачам інформації для підготовки, обґрунтування і прийняття рішень [18].

При визначенні функцій бухгалтерського обліку відомий учений-економіст В.В. Сопко виділяє як основні функції інформаційну (забезпечення користувачів даними бухгалтерського обліку, які їм потрібні для прийняття рішень), контрольну (можливість виконувати за даними бухгалтерського обліку перевірку прийнятих управлінських рішень господарського характеру, їх виконання, характер виконання), аналітичну (полягає в тому, що процес бухгалтерського обліку пов'язаний безпосередньо з виконанням функцій аналізу: виявлення відхилень, їх причин, ініціаторів, виконавців тощо) та оцінювальну (можливість за даними бухгалтерського обліку дати оцінку роботи виконавців, визначити фінансовий стан підприємства, оцінити дохідність, рентабельність) [17, с. 48].

Функції бухгалтерського обліку різними вченими-економістами досліджувалися по-різному. На наше переконання, їх слід розглядати як внутрішні та зовнішні (рис. 1.).

Серед зазначених функцій, на нашу думку, слід звернути увагу саме на перший блок функцій, які забезпечують діяльність господарських процесів підприємства першочергово та несуть потік інформації, що є основною для управлінського персоналу та керівництва, в тому числі і власника, та здійснюють

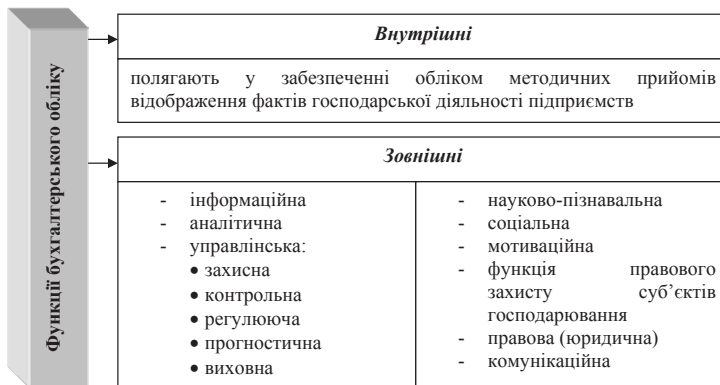


Рис. 1. Функції бухгалтерського обліку

Джерело: узагальнено автором на основі: [7, с. 248; 11]

контроль господарської діяльності і використання майна підприємства з дотриманням чинного законодавства. Дієвість внутрішніх функцій обліку та контролю сприятиме прийняттю відповідних та виважених управлінських рішень, що забезпечить доцільність та ефективність господарської діяльності, яка впливатиме на формування позитивного розвитку об'єкта управління.

Але варто зазначити, що ефективність управління будь-якого підприємства залежить від розвитку всіх функцій бухгалтерського обліку, кожна з яких є самостійним науковим напрямком.

Представлена інформація на рис. 1. відображає підфункціональні види управлінської функції (позиція автора), оскільки саме управлінська функція забезпечує планування, організацію, контроль, регулювання, прогноз та захист діяльності підприємства саме через управління та діяльність вищого управлінського персоналу підприємства.

Нашу позицію ми пояснюємо тим, що саме інформаційна функція вважається домінуючою, оскільки її метою в сфері бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правди-

вої та неупередженої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства.

Для ефективного управління діяльністю підприємства результат її має бути прогнозованим, а системи управління підприємством – здатними до повнішого використання функцій обліку, включаючи прогностичну. Бухгалтерська інформація трансформується в знання менеджера, а останній на цій основі приймає управлінське рішення [8, с. 63].

Система обліку містить інформацію, яка охоплює всі види діяльності підприємства і відображає весь кругообіг засобів у господарському процесі. Існуючі недоліки при передачі, одержанні та зберіганні різної за видом і якістю облікової інформації можна усунути шляхом чіткого формулювання управлінським апаратом вимог до неї та застосування інформаційних технологій обліку [2, с. 136].

У сучасних умовах інформація, що надається, повинна містити мінімальну кількість показників і разом з тим задовольняти вимогам максимального числа її користувачів на різних рівнях управлінської ієрархії, крім того, при одержанні інформації повинен використовуватися принцип мінімізації витрат праці й часу [14].

Дослідивши функції бухгалтерського обліку та місце управлінської функції в діяльності самого підприємства, необхідно розкрити значення контрольної складової в управлінні підприємством, яка крім бухгалтерського обліку об'єднується з економічним аналізом.

Звернемо увагу, що контрольна функція, на думку науковців, останнім часом розглядається як окрема складова та виводиться зі складу обліку. Однак дана позиція є спірною з обох сторін. Не можна не погодитися з думкою Виговської Н.Г., яка вважає, що в цілому контроль доцільно розглядати з двох позицій: у вузькому і широкому розумінні. У вузькому розумінні контроль пов'язують з будь-якою функцією управління, наприклад, з обліком, коли облік формує інформаційну базу для контролю. У такому

Таблиця 1

## Підходи до класифікації функцій внутрішньогосподарського контролю

| № з/п | Функція                    | Автори | Акентьева О.В. [1] | Бутинец Ф.Ф. [3] | Рибалко Л.В. [15] | Сіліна Т.А. [16] | Авторська позиція | Кількість спільних ознак |
|-------|----------------------------|--------|--------------------|------------------|-------------------|------------------|-------------------|--------------------------|
| 1     | Виховна (профілактична)    |        |                    | +                | +                 |                  | +                 | 3                        |
| 2     | Діагностична               |        | +                  |                  | +                 |                  |                   | 2                        |
| 3     | Захисна                    |        |                    |                  | +                 | +                | +                 | 3                        |
| 4     | Інвестиційна               |        |                    |                  | +                 |                  |                   | 1                        |
| 5     | Інструктивна (мобілізуюча) |        |                    | +                |                   |                  |                   | 1                        |
| 6     | Інформаційна (сигнальна)   |        | +                  | +                | +                 | +                | +                 | 5                        |
| 7     | Комунікативна              |        |                    |                  |                   | +                |                   | 2                        |
| 8     | Координаційна              |        | +                  |                  |                   |                  |                   | 1                        |
| 9     | Наглядова                  |        | +                  |                  |                   |                  |                   | 1                        |
| 10    | Оперативна                 |        |                    |                  |                   | +                |                   | 1                        |
| 11    | Організаційно-розподільча  |        | +                  |                  |                   |                  |                   | 1                        |
| 12    | Планування                 |        | +                  |                  |                   |                  |                   | 1                        |
| 13    | Превентивна                |        | +                  |                  |                   | +                |                   | 2                        |
| 14    | Прогностична               |        |                    |                  | +                 |                  | +                 | 2                        |
| 15    | Регулятивна                |        |                    |                  |                   | +                |                   | 1                        |
| 16    | Соціальна                  |        |                    |                  |                   |                  | +                 | 1                        |

Джерело: [13]

випадку під контролем розуміють перевірку діяльності кого-небудь чи чого-небудь. Більш широкий зміст у поняття «контроль в управлінні» закладається при його визначенні як перевірки дотримання та виконання нормативно поставлених завдань, планів і рішень [5, с. 365].

Тобто існує два розмежування:

- контроль як функція управління (широке розуміння); і як
- контрольну функцію бухгалтерського обліку (вузьке розуміння).

При цьому очевидно, що система бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язана з економічним контролем через свій продукт – інформаційні потоки, без якого останній функціонувати не може [6, с. 465].

Розділяємо думку Г.Г. Кірейцева, який зазначає, що «...контроль має розглядатись як багатоаспектне явище, як функція менеджменту і функція обліку, включаючи функцію узгодження діяльності суб'єктів підприємства» [12, с. 24].

Відповідно до досліджень Н.Г. Виговської, прихильниками ототожнення функції контролю і бухгалтерського обліку були представники німецької наукової школи Ф. Гюглі, А. Кальмес, Ф. Ляйтнер, Г. Нікліш, І. Шер та інші, які проголошували позицію щодо застосування елементів методу бухгалтерського обліку як реалізації контрольних засад, а бухгалтерію вважали реалізатором функції внутрішньогосподарського контролю [4, с. 31].

Отже, якби бухгалтерському обліку не була властива притаманна йому контрольна функція, то власники, держава і інші зацікавлені особи не могли б використовувати бухгалтерський облік і якості головного інструменту контролю.

Функціям внутрішньогосподарського контролю приділяли увагу низка вчених, проте всі вони висловлювали свою власну думку щодо їх поділу (табл. 1).

Автори по-різному класифікували функції внутрішньогосподарського контролю, однак ототожнювали їх зміст.

Важливість функцій внутрішньогосподарського контролю є беззаперечною, однак, на наше переконання, немає потреби у використанні їх громіздкої класифікації. Тому для забезпечення доступності сприйняття та практичного використання було спрощено та доведено до логічного завершення класифікаційні підходи до функцій внутрішньогосподарського контролю.

На основі проведеного уточнення сутності внутрішньогосподарського контролю з'ясовано його основні функціональні особливості, якими є:

- систематичне спостереження та перевірка ефективності використання активів і зобов'язань підприємства, виробництва при найменших витратах, збереження майна;
- профілактика безгосподарності та розкрадання, законність і доцільність господарських операцій та процесів;
- контроль здійснює вищий орган управління підприємства або уповноважені ним посадові особи (органи);
- здійснюється з метою формування інформаційних засад для прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найефективнішим способом [13, с. 40].

Такі функціональні особливості уможливають виділення наступних функцій внутрішньогосподарського контролю (рис. 2).

Головною функцією є прогностична (попереджувальна), яка полягає у безперервному, суцільному,

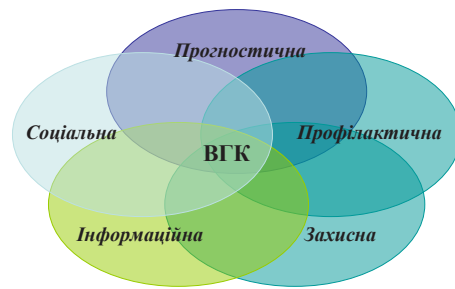


Рис. 2 Функції внутрішньогосподарського контролю

Джерело: авторська розробка

взаємопов'язаному та документальному спостереженні за економічними процесами та явищами за всіма напрямками діяльності підприємства. На нашу думку, функції, спрямовані на майбутню діяльність суб'єкта господарювання, зокрема діагностична, наглядова та прогностична, які передбачають на запобігання всіх непередбачуваних явищ і їх впливу на фінансовий результат, доцільно об'єднати в єдину – прогностичну функцію.

За допомогою профілактичної (виховної) функції внутрішньогосподарський контроль здійснює нагляд за законністю, доцільністю здійснюваних операцій господарської діяльності та уникнення безгосподарності та розкрадання.

Однак контроль як функція управління потребує необхідних дій як від працівників обліку та працівників інших підрозділів, так і від керівництва підприємства. Це і є захисна (контролююча) функція. Вона присутня протягом усього управлінського процесу та забезпечує формування і реалізацію управлінських рішень.

К. Друрі виділяє функцію ділових контактів (обміну інформацією), що здійснюється шляхом організації та удосконалення ефективної системи обміну інформацією та звітності [9, с. 21]. Тому цілком доречним є виділення у внутрішньогосподарському контролі інформаційної функції, яка полягає у достовірності та своєчасності інформації про економічні процеси та явища, стан господарських засобів і їх джерел, які відбуваються на підприємстві для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Теоретичні та практичні дослідження дозволили виокремити соціальну функцію, основним змістом якої є організуюча діяльність підприємства як засобу досягнення певної мети, що можливо через об'єднання, узгодження, регулювання координації та контролю. Соціальна функція полягає в соціальному статусі підприємства та його професійній культурі, що є критерієм соціальної зрілості, якості управлінських рішень, можливості застосування найраціональніших способів, які забезпечать високий рівень внутрішньогосподарського контролю.

Соціальна відповідальність відображає соціальний характер взаємовідносин між підприємством та його групами впливу (працівниками, споживачами та клієнтами, постачальниками, партнерами по бізнесу, інвесторами, акціонерами тощо).

Соціальна функція внутрішньогосподарського контролю буде дієвою за умови існування на сільськогосподарських підприємствах стимулюючих заходів на рівні організації і мотивації до праці та забезпечення соціально-психологічного клімату в колективах підрозділів [13, с. 41-42].

Розглянувши внутрішньогосподарський контроль з різних сторін, можна зазначити, що його класифі-

кація має важливе значення для забезпечення впорядкованості та виконання ним функціональних особливостей.

Внутрішньогосподарський контроль є поліфункціональним видом контролю, який виконує функції не лише оцінки якості діяльності, а й надає рекомендації щодо її поліпшення та стабілізації фінансового стану підприємства.

**Висновки та подальші дослідження.** Отже, контроль пов'язується з системою обліку лише в тому сенсі, що облік, по-перше, служить інформаційною базою для контролю і, по-друге, використовується у якості механізму зворотного зв'язку в системі управління. Основним завданням бухгалтерського обліку, таким чином, є формування необхідних для контролю інформаційних потоків з надання інформації користувачам для прийняття рішень.

Облік є основним джерелом інформаційного забезпечення для здійснення різних функцій управління, включаючи контроль, виступає у якості основи єдиної системи обліку та статистики, оскільки використовує дані оперативного і статистичного обліку, контролює їх достовірність і одночасно надає велику кількість бухгалтерської інформації для оперативного управління.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Акентьєва О. Б. Підвищення економічної ефективності системи внутрішнього контролю підприємства : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємством» / О. Б. Акентьєва ; Ін-т економіки промисловості НАН України. – Донецьк, 2006. – 22 с.
- Артюр І.С. Удосконалення інформаційної функції бухгалтерського обліку // І.С. Артюр // Управління розвитком. – № 15(155). – 2013. – С. 135-137.
- Бутинєць Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : [підручник] / Ф. Ф. Бутинєць ; [під ред. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир : Рута, 2002. – 592 с.
- Виговська Н.Г. Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології / Н.Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 288 с.
- Выговская Н.Г. Основные элементы системы внутрихозяйственного контроля // Очерки по бухгалтерскому учету и контролю : монография / Н.Г. Выговская. – Житомир : ЧП-Рута, 2005. – 444 с.
- Гуцайлюк З. В. Економічний контроль і контрольна функція бухгалтерського обліку / З. В. Гуцайлюк // Сучасні проблеми економіки і менеджменту : тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, Львів, 10-12 листопада 2011 року, присвяченої 45-річчю Інституту економіки і менеджменту та 20-річчю Інституту післядипломної освіти Національного університету «Львівська політехніка» / Національний університет «Львівська політехніка». – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – С. 465-466.
- Гуцаленко Л.В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств : моногр. / Гуцаленко Л.В. – К. : ННЦ ІАЕ, 2010. – 372 с.
- Гуцаленко Л.В. Прогностична функція обліку при формуванні бюджету підприємства / Л.В. Гуцаленко // Економіка АПК. – 2010. – № 8. – С. 63-67.
- Друри К. Ведение в управленческий и производственный учет [Текст] / К. Друри ; под. ред. С. А. Табалиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. – XIV. www.dtkk.com.ua/show/
- Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. – Киев : Изд-во УСХА, 1992. – 240 с.
- Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г. Г. Кірейцев // 36. наук. праць ; за ред. М. І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 22-29.
- Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління сільськогосподарськими підприємствами : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / У.О. Марчук. – К., 2013. – 284 с.
- Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджера) : [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карбланташ, 2006. – 334 с.
- Рибалко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в аграрних підприємствах : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л. В. Рибалко. – К., 2008. – 257 с.
- Силина Т. А. Реформирование внутрихозяйственного контроля на базе управленческого учета и внутреннего аудита (на примере птицеперерабатывающих организаций) : автореф. дис. ... на соискание учен. степени канд. екон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Т. А. Силина. – Краснодар, 2008. – 24 с.
- Сопко В.В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови : [навчально-методичний посібник] / В.В. Сопко, О.В. Сопко // – К. : Знання, 2002. – С. 231.
- Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст]; пер. с англ. / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.