

УДК 657

Світлана Король

**КОНТРОЛЬ ЯК ФУНКЦІЯ ОБЛІКУ Й УПРАВЛІННЯ**

Светлана Король

**КОНТРОЛЬ КАК ФУНКЦИЯ УЧЕТА И УПРАВЛЕНИЯ**

Svitlana Korol

**CONTROL AS A FUNCTION ACCOUNTING AND MANAGEMENT**

*Проаналізовано сутність, завдання, методичні прийоми та об'єкти контролю як функції обліку й управління. Розглянуто аргументи на користь контролю як функції бухгалтерського обліку. Спростовано контрольну функцію бухгалтерського обліку. Уточнено інформаційний та методичний зв'язок між обліком і контролем як функціями управління. Визначено напрямок подальших досліджень контролю як методу первинного облікового спостереження фактів господарської життя.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, контроль, контрольна функція, функції обліку, функції управління.

Бібл.: 13.

*Проанализированы сущность, задачи, методические приемы и объекты контроля как функции учета и управления. Рассмотрены аргументы в защиту контроля как функции бухгалтерского учета. Опровергнуто контрольную функцию бухгалтерского учета. Уточнена информационная и методическая связь между учетом и контролем как функциями управления. Определено направление дальнейших исследований контроля как метода первичного учетного наблюдения фактов хозяйственной жизни.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, контроль, контрольная функция, функции учета, функции управления.

Библ.: 13.

*The article analyzes the nature, objectives, instructional techniques and facilities control as accounting and management functions. It was reviewed the arguments in favor of control as accounting function. It was denied the control function of accounting. It was specified the information and methodical link between the accounting and control as control functions. It was determined the direction of future research of controlling an initial observation of the facts of economic life as a method.*

**Key words:** accounting, control, control function, accounting functions, management functions.

Bibl.: 13.

**JEL Classification:** M 400

**Постановка проблеми.** Серед вітчизняних і зарубіжних науковців активно ведеться дискусія на предмет визнання бухгалтерського обліку як самостійної галузі наукових знань. Важливим аспектом доведення повноправності цього твердження є обґрунтоване визначення основних ознак бухгалтерського обліку як науки і, зокрема, його функцій.

Слід зважати на те, що функція задається обліковою системою ззовні і відображає її роль у зовнішньому середовищі. Таким середовищем для бухгалтерського обліку є система управління підприємством. При цьому бухгалтерський облік як функція системи управління взаємодіє з іншими її функціями. Ця взаємодія потребує чіткого розподілу «ролей» або, іншими словами, функцій бухгалтерського обліку. Найбільше суперечок виникає щодо контрольної функції бухгалтерського обліку.

Представники різних національних наукових шкіл неодноразово піддавали дослідженню облік і контроль у їх функціональному та методичному взаємозв'язку. Українські вчені значною мірою наслідують традиції німецької та російської шкіл, які на теоретичному рівні ототожнювали функції обліку та контролю, а практичну бухгалтерію наділяли функціями внутрішньогосподарського контролю [3; 4; 11, с. 24]. Такий підхід значною мірою відповідав діючому механізму управління у СРСР [11]. Так, бухгалтерський облік переважно використовували для контролю за збереженням цінностей, а згодом – виконання плану. За таких умов якість обліку ставилась у пряму залежність від правильності організації та ведення контролю. Запровадження у 1970-х рр. обчислювальної техніки суттєво вплинуло на організацію обліку і контролю та сприяло перенесенню акценту контрольної функції на дії підзвітних осіб і підрозділів. Окремі науковці наголошували на тому, що бухгалтерський облік не виконує контрольну функцію. Проте остання залишалась домінуючою в обліку.

**ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ**

У пострадянський період відбувається функціональна трансформація обліку. Науковці під новим кутом розглядають зазначені проблеми і вказують на двоаспектність контролю: як функції бухгалтерського обліку і як функції управління підприємством [6, с. 24; 8, с. 173]. Складність проблеми підвищується через тісний зв'язок системи бухгалтерського обліку з контролем як функцією управління через свій продукт – інформаційне забезпечення, без якого останній функціонувати не може [4, с. 465]. Уточнення суті та місця контролю як функції обліку чи управління, на нашу думку, безпосередньо пов'язане з обґрунтуванням ролі і завдань управлінського обліку та контролінгу в системі управління підприємством.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Аналіз останніх досліджень і публікацій, які комплексно розкривають функції бухгалтерського обліку, показав, що переважна більшість авторів і нині відносять контроль до функцій бухгалтерського обліку. Серед них Л.М. Васильєва, Н.Г. Виговська, З.В. Гуцайлук, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, В.М. Савченко, Н.М. Колос, С.В. Свірко, А.І. Фаріон, Т.М. Сльозко та багато інших [2; 3; 4; 6–9; 11–13].

Натомість багато науковців вважають, що бухгалтерський облік не реалізує контрольної функції і виводять її зі складу обліку [10, с. 31; 9; 12]. Відзначимо, що Г. Г. Кірейцев вказував на методологічний аспект функціональної диференціації обліку, економічного аналізу та господарського контролю як напрям розвитку науки [6, с. 21]. На практиці синергетичний ефект досягається від реалізації обліку та контролю як функцій управління підприємством.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Проведений аналіз показав, що лише половина з авторів наводять визначення цієї функції і тільки окремі з них намагається обґрунтувати свою позицію. Проте дискусія щодо функціонального потенціалу бухгалтерського обліку має важливий інформаційний і методологічний аспект, який, на нашу думку, є основою для вирішення зазначеної проблеми.

**Мета дослідження.** Головною метою роботи є визначення місця контролю у складі функцій бухгалтерського обліку та управління підприємством на основі уточнення його мети, завдань та методичного інструментарію.

**Виклад основного матеріалу.** Загальновизнаною перевагою бухгалтерського обліку є його системність і всеосяжність фактів господарського життя підприємства. Зворотною стороною такої переваги є обтяжливність завдань, які традиційно покладаються на бухгалтерський облік. На практиці існує близько тридцяти облікових завдань, з яких кожне п'яте сформульовано як контроль за окремими напрямками діяльності підприємства (виконанням плану, наявністю та використанням коштів і матеріальних ресурсів, за мірою праці та споживання) [7]. Серед основних завдань бухгалтерського обліку, на які вказують М. В. Кужельний і В. Г. Лінник, безпосередньо контролю стосуються такі:

- забезпечення контролю за законністю й доцільністю здійснюваних операцій господарської діяльності;
- установлення спільно з іншими економічними й технічними службами контролю за збереженням майна;
- сприяння зміцненню законності у виробничій та фінансово-господарській сферах діяльності підприємств [7].

Проведений аналіз літературних джерел показав, що дослідники підходи до сутнісного визначення контрольної функції пов'язують із виконанням завдань із забезпечення:

- законності діяльності підприємства та виконання договорів;
- достовірності бухгалтерської інформації (перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку);

## ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

– ефективності діяльності підприємства (доцільності господарських операцій, збереження й ефективного використання майна власника, перевірки виконання управлінських рішень господарського характеру, а також запобігання порушенню інтересів власників).

Зазначене підтверджує, що у поглядах сучасних дослідників на контрольну функцію бухгалтерського обліку є залишки традиційного радянського підходу. Виконання жодного із названих завдань не пов'язане із використанням методичних прийомів бухгалтерського обліку. Разом з тим більшість завдань, що покладають на бухгалтерський облік, за словами М.В. Кужельного і В.Г. Лінника, із природи самого бухгалтерського обліку не випливає, а тому працівники бухгалтерій їх виконують унаслідок *закріплених за ними обов'язків* [7]. Слід враховувати, що повноцінний контроль за використанням матеріальних і фінансових ресурсів забезпечується спільними зусиллями працівників бухгалтерії та фахівців усіх інших структурних підрозділів підприємства. При цьому важлива роль належить обліковій інформації.

Очевидно, що система бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язана з контролем як функцією управління через свій продукт – інформаційне забезпечення, без якого останній функціонувати не може [4, с. 465; 13]. Але те, що «своєчасна, якісна та достатня за обсягом облікова інформація, що характеризує об'єкти управління, забезпечує обґрунтованість рішень, дає змогу контролювати та об'єктивно оцінювати процеси й результати економічного відтворення» [6, с. 10], не дає нам підстави стверджувати, що такий контроль і оцінка відносяться до функцій бухгалтерського обліку.

В. М. Савченко і Н. М. Колос зауважують: «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» [11, с. 25]. До того ж об'єкти контролю як функції управління значно ширші, ніж об'єкти бухгалтерського контролю. Можемо погодитись з З. В. Гуцайлюком, що збігаються лише об'єкти контролю, охоплені бухгалтерським обліком, з об'єктами обліку [4]. Проте контроль як функція управління охоплює багато інших господарських процесів, які виходять за межі бухгалтерського обліку [5, с. 9].

У. О. Марчук наводить такі аргументи: якби бухгалтерський облік не виконував «притаманну йому контрольну функцію, то власники, держава й інші зацікавлені особи не могли б використовувати бухгалтерський облік як головний інструмент контролю» [9, с. 173]. Проте, виникає питання: завдяки чому названі особи можуть таким чином використовувати бухгалтерський облік або, іншими словами, який методичний інструментарій бухгалтерського обліку дозволяє це робити? Прямо – ніякий, лише опосередковано через діючі правила і технологію документування, інвентаризації, подвійного запису, балансу. При цьому, зокрема, використовуються такі методичні прийоми документального контролю, як нормативно-правова, формальна, логічна, арифметична та зустрічна перевірка первинних документів, облікових реєстрів та звітності. Це лише окремі приклади застосування методичних прийомів контролю в бухгалтерському обліку. Разом з тим ніхто з цього не робить умовивід про те, що контроль виконує облікову функцію.

Багато авторів звертаються до «методичної» аргументації. Так, З. В. Гуцайлюк, Ю. Г. Давидов і Т. М. Сльозко наполягають на застосуванні елементів методу бухгалтерського обліку в реалізації контрольних засад і вважають їх пріоритетними у забезпеченні контрольних функцій обліку й ефективності внутрішньогосподарського контролю [4; 5; 13]. Тобто автори дотримуються думки, що ведення обліку одночасно передбачає здійснення попереднього і поточного контролю діяльності підприємства. Натомість слушною є думка Б. І. Валуєва, який вважає таке твердження спірним, «оскі-

## ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

льки побудова бухгалтерської моделі господарських засобів і забезпечення контролю їх збереження і доцільності використання досягаються принципово різними методами. Елементи методу бухгалтерського обліку, якщо їх розглядати під кутом зору власне бухгалтерського обліку, не мають у собі контрольних функцій. За допомогою документації навряд чи можна вести попередній контроль господарських операцій, оскільки він здійснюється переважно на стадіях, що передують складанню первинних документів. За складністю і важливістю завдань, що вирішують калькулювання і інвентаризація, вони виходять далеко за межі методу бухгалтерського обліку, а звернення до рахунків бухгалтерського обліку для отримання різного роду інформації є процедурою, що відноситься до інших функцій управління» [10, с. 31].

Окремі аргументи, які подекуди дослідники наводять на користь контрольної функції бухгалтерського обліку, вказують на роль контролю у забезпеченні якісних характеристик облікової інформації. Так, З. В. Гуцайлюк зауважує: «у ринковому середовищі контрольна функція бухгалтерського обліку обмежена якістю формування інформаційних масивів та правильності складання фінансової звітності, тобто контролем власної діяльності бухгалтерії як структурного підрозділу господарюючого суб'єкта» [4, с. 466]. Однак якість формування інформаційних масивів, як і правильність складання фінансової звітності, є результатом не контрольних (привнесених в облік), а облікових процедур. Отже, у контексті забезпечення якості облікової інформації доцільно говорити про ефективність контролю як функції управління. Разом з тим можливості контролю не обмежуються перевіркою достовірності даних обліку. Науковець повинен розглядати контроль як засіб вивчення і розуміння об'єктивної реальності в її економічному розумінні. На особливу увагу заслуговує те, що наука контролю сприяє виробленню у вченого та практика «інтуїції, що дозволяє йому вільно рухатися в інтелектуальному просторі, актуалізуючи не тільки явне, зафіксоване знання, але і так зване неявне, невербалізоване сприйняття реальності. Методологія виводить роботу ученого за грані стандартності і ремесла та перетворює її на достовірно творчу діяльність» [1, с. 26]. Така інтуїція дуже необхідна для досягнення нових явищ сучасної дійсності, зокрема соціальної відповідальності суб'єкта господарювання, з метою їх ідентифікації як об'єктів бухгалтерського обліку.

**Висновок.** Проведене дослідження показало таке:

1. Контроль є функцією системи управління підприємством. Натомість якість облікової інформації забезпечує виконання облікових процедур, яким внутрішньо притаманні контрольні дії. Їх об'єктом є бухгалтерські документи і результати облікових процедур. Контрольні завдання, які традиційно делегують бухгалтерському обліку, теоретично необґрунтовані. На практиці вони зумовлені розподілом посадових обов'язків і професійними навичками бухгалтерів щодо виконання контрольних заходів.

2. Між обліком і контролем як функціями управління існує прямий об'єктний та інформаційний зв'язок. Методичний зв'язок є результатом виконання контрольних процедур, об'єктом яких є бухгалтерський облік та його документи.

3. Подальших досліджень потребує третій аспект взаємозв'язку «контроль – облік», який пов'язаний з визначенням контролю як методу наукового пізнання та його використанням у процесі первинного спостереження фактів господарської життя.

#### Список використаних джерел

1. *Бутинець Ф. Ф.* Господарський контроль як наука і система знань / Ф. Ф. Бутинець, Т. А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 3 (21), ч. 1. – С. 14–27.
2. *Васильєва Л. М.* Бухгалтерський облік як наука і практична діяльність / Л. М. Васильєва // Сталій розвиток економіки. – 2013. – № 4 (21). – С. 252–254.

## ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

3. *Выговская Н. Г.* Основные элементы системы внутривозвратного контроля / Н. Г. Выговская // Очерки по бухгалтерскому учету и контролю : монография. – Житомир : ЧП-Рута, 2005. – 444 с.
4. *Гуцайлюк З. В.* Економічний контроль і контрольна функція бухгалтерського обліку / З. В. Гуцайлюк // Сучасні проблеми економіки і менеджменту : тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф., 10–12 лист. 2011 р., м. Львів. – Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2011. – С. 465–466.
5. *Давидов Ю. Г.* Облік і контроль непрямих витрат (на матеріалах підприємств харчової промисловості України) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Ю. Г. Давидов ; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2002. – 19 с.
6. *Кірейцев Г. Г.* Напрями розвитку галузевого обліку в сільському господарстві України / Г. Г. Кірейцев // Наук. вісник Нац. ун-ту біоресурсів і природокористування України. – 2012. – Вип. 169, ч. 2. – С. 9–24.
7. *Кужельний М. В.* Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
8. *Марчук У. О.* Роль функцій обліку та контролю в управлінні діяльністю підприємств / У. О. Марчук // Наук. вісник Херсонського держ. ун-ту. – 2014. – Вип. 6, ч. 5. – С. 171–174.
9. *Омецінська І. Я.* Бухгалтерський облік як інформаційна система для управління підприємством / І. Я. Омецінська // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 8. – С. 1154–1158.
10. *Оперативный контроль экономической деятельности предприятия/ Б. И. Валуев, Ю. Б. Валуев, Л. П. Горлова, Е. Л. Зернов и др.* – М. : Финансы и статистика, 1991. – 224 с.
11. *Савченко В. М.* Взаємозв'язок інформаційної та контрольної функцій бухгалтерського обліку / В. М. Савченко, Н. М. Колос // Наук. праці Кіровоградського нац. техн. ун-ту. Економічні науки. – 2010. – Вип. 18, ч. II. – С. 23–26.
12. *Свірко С. В.* Теоретичні засади бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління / С. В. Свірко, А. І. Фаріон // Фінанси, облік і аудит. – 2013. – Вип. 2 (22). – С. 223–241.
13. *Сльозко Т. М.* Облік у «рульовому колесі» менеджменту / Т. М. Сльозко // Науковий вісник Академії муніципального управління : зб. наук. праць. Серія «Економіка». – 2010. – Вип. 8. – С. 135–143.

## References

1. Butynets, F.F., Butynets, T.A. (2011). *Hospodarskui kontrol jak nauka i systema znan* [Economic control as science and system of knowledge]. *Problemy teorii ta metodologii buhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu – Problems of the theory and methodology of accounting, control and analysis*, no. 3 (21), vol. 1, pp. 14–27 (in Ukrainian).
2. Vasylieva, L.M. (2013). *Bukhgalterskyi oblik yak nauka i praktychna diialnist* [Accounting as science and practical activities]. *Stalyi rozvytok ekonomiky – Sustainable development of economy*, no. 4(21), pp. 252–254 (in Ukrainian).
3. Vygovskaya, N.G. (2005). *Osnovnye elementy sistemy vnutrikhozyaystvennogo kontrolya* [Basic elements of system of intraineconomic control]. *Ocherki po buhgalterskomu uchetu i kontrolyu – Sketches on accounting and control*. Zhitomir : ChP-Ruta (in Russian).
4. Hutsailiuk, Z.V. (2011) *Ekonomichni kontrol i kontrolna funktsiia bukhgalterskoho obliku* [Economic control and accounting control function]. Proceedings from. *Suchasni problemy ekonomiky i menedzhmentu – Modern Problems of Economics and Management* (November 10–12, 2011). Lviv: Lviv Polytechnic National University Publishing House, pp. 465–466 (in Ukrainian).
5. Davydov, Ju.G. (2002). *Oblik i kontrol nepriamykh vytrat (na materialakh pidpriemstv kharchovoi promyslovosti Ukrainy)* [Accounting and control of indirect costs (based on the food industry Ukraine)]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kyiv: Kyiv. National Economic University (in Ukrainian).
6. Kireitsev, H.H. (2012). *Napriamy rozvytku haluzevoho obliku v silskomu hospodarstvi Ukrainy* [Areas of branch accounting in agriculture Ukraine]. *Naukovyi visnyk Nats. un-tu bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy – Scientific Herald National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine*, issue 169, part. 2, pp. 9–24 (in Ukrainian).

## ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

7. Kuzhelnyi, M.V., Linnyk, V.H. (2001). Teoriia bukhhalterskoho obliku [Accounting theory]. Kiev: Kiev. nat. Econ. Univ. (in Ukrainian).
8. Marchuk, U.O. (2014). Rol funktsii obliku ta kontroliu v upravlinni diialnistiu pidpriemstv [The role of accounting and control functions in the management of enterprises]. *Naukovyj visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu – Scientific Bulletin of Kherson State University*, issue 6, part 5, pp. 171–174 (in Ukrainian).
9. Ometsinska, I.Ya. (2015). Bukhhalterskyi oblik yak informatsiina systema dlya upravlinnia pidpriemstvom [Accounting as an information system for business management]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky – Global and national economic problems*, issue 8, pp. 1154–1158 (in Ukrainian).
10. Valuev, B.I., Valuev, Yu.B. & Gorlova, L.P., Zernov . E.L. (1991). *Operativnyy kontrol yekonomicheskoy deyatelnosti predpriyatiya [An operating control of economic activity of the enterprise]*. Moscow: Finansy i statistika (in Russian).
11. Savchenko, V.M. & Kolos, N.M. (2010). Vzshemozvisnazok informatsiinoi ta kontrolnoi funktsii bukhhalterskoho obliku [The relationship information and control accounting functions]. *Naukovi pratsi Kirovohradskoho nacionalnoho tehnicnoho universytetu. Ekonomichni nauky – Proceedings of Kirovograd National Technical University. Economic science*, issue 18, part II, pp. 23–26 (in Ukrainian).
12. Svirko, S.V., Farion, A.I. (2013). Teoretychni zasady bukhhalterskoho obliku v sektori zahalnoho derzhavnoho upravlinnia [The theoretical basis of accounting in the general government]. *Finansy, oblik i audyt – Finance, accounting and auditing*, issue 2 (22), pp. 223–241 (in Ukrainian).
13. Slozko, T.M. (2010). Oblik u “rulovomu kolezi” menedzhmentu [Accounting for the "steering wheel" management]. *Naukovyi visnyk Akademii munitsypalnoho upravlinnia. Seriiia «Ekonomika» – Scientific Bulletin of the Academy of Municipal Management. Series „Economics”*, issue 8, pp. 135–143 (in Ukrainian).

**Король Світлана Яківна** – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна).

**Король Світлана Яковлевна** – кандидат экономических наук, доцент, докторант кафедры бухгалтерского учета, Киевский национальный торгово-экономический университет (ул. Киото, 19, г. Киев, 02156, Украина).

**Korol Svitlana** – PhD in Economics, Associate Professor, Doctoral candidate Accounting Department, Kyiv National University Of Trade and Economics (19 Kioto Str., 02156 Kyiv, Ukraine).

**E-mail:** sykorol@ukr.net