

3. Hrabovetskyi B.Ie. & Tarasiuk N.M. & Bezsmertna O.V. (2013). Vykorystannia vyrobnychkykh funktsii v doslidzhenniakh pidpriemstv molokopererobnoi promyslovosti [The use of production functions in research of the dairy industry]. *Visnyk Vinnytskoho politekhnichnogo instytutu – Bulletin of Vinnytsia Polytechnic Institute*, 5, pp. 32-36. Retrieved from <https://visnyk.vntu.edu.ua/index.php/visnyk/article/view/1029/1028> (accessed 15 December 2021). [in Ukrainian].
4. Neoborotni aktyvy pidpriemstv za vydamy ekonomichnoi diialnosti z rozpodilom na velyki, seredni, mali ta mikropidpriemstva (2013-2020). Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy – State Statistics Service of Ukraine. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua/> (accessed 5 December 2020). [in Ukrainian].
5. Obsiah vyroblenoi produktsii (tovariv, posluh) pidpriemstv za vydamy ekonomichnoi diialnosti (2012-2020) [The volume of output (goods, services) of enterprises by type of economic activity (2012-2020)]. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy – State Statistics Service of Ukraine. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua/> (accessed 5 December 2020). [in Ukrainian].
6. Sharko O.I. & Pashchenko Yu.V. (2012). Zastosuvannia aparatu vyrobnychkykh funktsii dlia otsinky efektyvnosti vykorystannia resursnoho potentsialu silskohospodarskykh pidpriemstv [Application of the apparatus of production functions to assess the efficiency of using the resource potential of agricultural enterprises]. *Innovatsiina ekonomika – Innovative economy*, 11, pp. 60-64. [in Ukrainian].
7. Shcherbinina S.A. (2010). Doslidzhennia rozvytku budivelnnykh pidpriemstv rehionu iz zastosuvanniam vyrobnychoi funktsii Kobba-Duhlasa [A study of the development of construction companies in the region using the Cobb-Douglas production function]. *Naukovyi visnyk Chernihivskoho derzhavnogo instytutu ekonomiky i upravlinnia – Scientific Bulletin of the Chernihiv State Institute of Economics and Management*, 3 (7), pp. 60-67. [in Ukrainian].
8. Yankovyi V.O. (2017). Modeliuvannia vypusku produktsii Berezynskoho kombinatu khliboproduktiv za dopomohoiu vyrobnychkykh funktsii [Modeling of Berezina bakery plant production with the help of production functions]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnogo universytetu. Ser.: Ekonomichni nauky – Scientific Bulletin of Kherson State University. Ser.: Economic Sciences*, 22 (2), 156-159. Retrieved from http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_22/2/34.pdf (accessed 16 December 2021). [in Ukrainian].
9. Cobb C.W. & Dauglas P.H. (1928). Theory of Production. *American Economic Review*, Supplement. March, pp. 139-165. [in English].

Дата подання публікації 05.01.2022р.

JEL Classification: M41

Кузьмак О.І., д.е.н., професор
Kuzmak O., Doctor of Economic Sciences, Professor
Луцький національний технічний університет
Lutsk National Technical University
<https://orcid.org/0000-0002-1950-8416>
kuzmakoleg2312@gmail.com

Чудовець В.В., к.е.н., доцент
Chudovets V., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Луцький національний технічний університет
Lutsk National Technical University
<https://orcid.org/0000-0001-6043-479X>
v.chudovets@gmail.com

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті досліджується вплив сучасних викликів та явищ в економіці України на розвиток контрольної функції бухгалтерського обліку. Розширення функцій та завдань бухгалтерського обліку підвищує його значення для забезпечення ефективної роботи підприємства та потребує їх ґрунтовніше вивчення. Основною метою статті є дослідження теоретичних та практичних аспектів розвитку контрольної функції бухгалтерського обліку в умовах зміни нормативного регламентування ведення та обліку бізнесу, структури управління суб'єктами господарювання різних організаційних форм, коригування інформаційних запитів управлінського персоналу.

Бухгалтерський облік є особливою економічною наукою, оскільки містить велику юридичну складову і є достатньо регламентований. При цьому вітчизняне законодавство не містить визначення

«функції бухгалтерського обліку». У вітчизняній обліковій науці спостерігаємо достатньо різне трактування функцій бухгалтерського обліку та їх складу.

Дослідження показало, що окремі вчені обмежують значення контрольної функції бухгалтерського обліку, або взагалі заперечують її наявність. Не можемо погодитися з цією думкою, оскільки в процесі ведення бухгалтерського обліку, складання та опрацювання первинних документів, зведених реєстрів та звітності виявляються помилки і порушення у здійсненні та документальному оформленні господарських операцій, що носить попереджувальну роль в недопущенні порушень.

Встановлено, що в сучасних умовах розвитку економіки облік не втрачає свою контрольну функцію, а навпаки посилює її. Під дією як об'єктивних, так і суб'єктивних чинників бухгалтері все більше виконують контрольних процедур, притаманних раніше іншим структурним підрозділам.

Ключові слова: бухгалтерський облік, функції бухгалтерського обліку, контрольна функція, об'єкти обліку, облікові процедури, облікова наука.

CURRENT TRENDS IN THE DEVELOPMENT OF THE CONTROL FUNCTION OF ACCOUNTING

The article examines the impact of modern challenges and phenomena in the economy of Ukraine on the development of the control function of accounting. The expansion of the functions and tasks of accounting increases its importance to ensure the effective operation of the enterprise and requires more thorough study. The main purpose of the article is to study the theoretical and practical aspects of the development of the control function of accounting in terms of changing the regulations of business and accounting, the management structure of various organizational forms, adjusting information requests from management.

Accounting is a special economic science because it contains a large legal component and is sufficiently regulated. At the same time, Ukrainian legislation does not contain a definition of "accounting function". In Ukrainian accounting science we observe quite different interpretations of accounting functions and their composition.

Research has shown that some scholars limit the value of the control function of accounting, or even deny its existence. We can not agree with this opinion, because in the process of accounting, compilation and processing of primary documents, consolidated registers and reporting errors and violations in the implementation and documentation of business transactions, which has a preventive role in preventing violations.

It is established that in the current conditions of economic development, accounting does not lose its control function, but rather strengthens it. Under the influence of both objective and subjective factors, accountants are increasingly performing control procedures previously inherent in other departments.

Keywords: accounting, accounting functions, control function, objects of accounting, accounting procedures, accounting science.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Складна соціально-економічна та політична ситуація, в якій перебуває економіка України протягом останніх років поряд з «традиційними» економічними викликами – конкуренцією, обмеженістю ресурсів, державним регулюванням, монетарною та податковою політикою, характеризується новими – втратою активів, ринків постачання та збуту на тимчасово окупованих територіях, пересторогою інвесторів через потенційні військові дії, прискореним зростанням вартості сировини, відтоком робочої сили та ін. За таких умов з метою зменшення своїх витрат суб'єкти господарювання максимально оптимізують свою структуру управління та управлінський персонал. Бухгалтери починають виконувати кадрову, економічну, юридичну, контрольну, логістичну та іншу роботу, а це відповідно призводить до трансформації теоретичних основ бухгалтерського обліку. Розширення функцій та завдань бухгалтерського обліку підвищує його значення для забезпечення ефективної роботи підприємства.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Питанням розвитку функцій бухгалтерського обліку приділялась увага багатьох вчених в різний час. Протягом останніх років ця проблема досліджувалася такими науковцями, як Бардаш С.В., Гуцаленко Л.В., Гуцайлук З.В., Жук В.М., Кузик Н.П., Нішимура А., Осмятченко В.О., Проданчук М.А., Савченко В.М., Хомин П.Я., Чумаченко М.Г. та ін. Існуюча наукова дискусія щодо наявності та значення контрольної функції обліку, а також зміна економічних умов, в яких сьогодні здійснюють господарську діяльність підприємства зумовлюють необхідність її подальшого вивчення. Це особливо актуально

в умовах впливу нових економічних обставин на фундаментальні основи бухгалтерського обліку, в тому числі і на функції.

Метою статті є дослідження теоретичних та практичних аспектів розвитку контрольної функції бухгалтерського обліку в умовах зміни нормативного регламентування ведення та обліку бізнесу, структури управління суб'єктами господарювання різних організаційних форм, коригування інформаційних запитів управлінського персоналу.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Бухгалтерський облік є особливою економічною наукою, оскільки містить велику юридичну складову і є достатньо регламентований. При цьому вітчизняне законодавство не містить визначення «функції бухгалтерського обліку».

Жук В.М. розглядає функції бухгалтерського обліку як «коректне вираження його місця та ролі як в управлінні кожним окремим підприємством, так і в ідентифікації бухгалтерського інституту в соціально-економічному просторі» (Жук, 2016).

У вітчизняній обліковій науці спостерігаємо достатньо різне трактування функцій бухгалтерського обліку та їх складу.

Осмятченко В.О. виходячи з аналізу основних задач бухгалтерського обліку виділяє такі функції бухгалтерського обліку, як інформаційна, контрольна, аналітична, управлінська. При цьому цей вчений вважає, що «контрольна функція бухгалтерського обліку передбачає оцінку ступеня досяжності підприємством своїх цілей, уточнення цих цілей, виявлення відхилень, причин, які викликають відхилення, розробку і реалізацію заходів по їх усуненню» (Осмятченко, 2010).

За умов застосування інформаційних технологій відбувається посилення базових функцій та з'являється ще одна функція – прямого та зворотного зв'язку, яка полягає в тому, що «автоматизована система бухгалтерського обліку (АСБО) приймає інформацію про господарські операції з місць їх виникнення, перевіряє, обробляє і передає її автоматизованій системі управління підприємством, потім управлінська інформація передається бухгалтерській службі, яка направляє цю інформацію у виробничі підрозділи і використовує її у своїй роботі» (Осмятченко, 2010).

У західній обліковій теорії виділяють такі функції обліку, як:

- інформаційна;
- контрольна;
- звітно-аналітична;
- доказова (Хомин, 2012).

В розвиток поняття «функції бухгалтерського обліку» Жук В.М. наводить стадії реалізації функцій бухгалтерського обліку (рис. 1):



Рис. 1. Стадії реалізації функцій бухгалтерського обліку (Жук, 2016).

Також підтримуємо думку Жука В.М. щодо існування негативного явища, коли вітчизняні дослідження класифікують і пропонують нові функції бухгалтерського обліку без теоретичних обґрунтувань та виділення таких функцій, як соціальну, екологічну, координувальну, регулювальну, мотиваційну, біхевіористичну й інші (Жук, 2016).

Так, Проданчук М. (Проданчук, 2019)., крім таких поширених функцій бухгалтерського обліку, як контрольна, інформаційна, аналітична, планова, наводить інші, які потребують вагомшого обґрунтування – оцінювальна, комунікаційна, науково-пізнавальна, прогностична.

Однак окремі вчені обмежують значення контрольної функції бухгалтерського обліку, або взагалі заперечують її наявність.

Так, на думку Гуцайлюк З.В., «контрольна функція бухгалтерського обліку обмежена якістю формування інформаційних масивів та правильності складання фінансової звітності, тобто, контролем власної діяльності бухгалтерії як структурного підрозділу господарюючого суб'єкту» (Гуцайлюк, 2011)

Далі в своїх твердженнях йдуть Пушкар М.С. та Чумаченко М.Г., які зазначають, що «облік не виконує контрольних функцій і не може їх виконувати, а лише служить засобом отримання інформації про господарську діяльність, яку використовує система управління для контролю» (Пушкар та Чумаченко, 2011).

Не можемо погодитися з цією думкою, оскільки в процесі ведення бухгалтерського обліку, складання та опрацювання первинних документів, зведених реєстрів та звітності виявляються помилки і порушення у здійсненні та документальному оформленні господарських операцій, що носить попереджувальну роль в недопущенні порушень. При цьому зрозуміло, що бухгалтерська служба не наділена відповідними повноваженнями та не є тим структурним підрозділом, що приймає рішення щодо виявлених порушень. Разом з цим не приймають рішення кадрового, юридичного чи матеріального характеру за виявленими порушеннями і структурні підрозділи та посадові особи, контрольна функція яких є беззаперечною – відділ внутрішнього аудиту, ревізор, інвентаризаційна комісія тощо.

Наявність та дієвість контрольної функції бухгалтерського обліку підтверджує Гуцаленко Л.В., яка наводить складники впливу на дієвість функції контролю розрахункових операцій з постачальниками та підрядниками, в тому числі:

- об'єкти (договори; розрахункові операції; записи в первинних документах, облікових реєстрах та звітності; господарські операції з обліку фактів зміни зобов'язань в контексті розрахунків з постачальниками та підрядниками; інформація про порушення та зловживання у веденні обліку);

- суб'єкти, серед яких і бухгалтерія (Гуцаленко, 2018).

Савченко В.М. до основних аргументів наявності контрольної функції обліку відносить те, що «в процесі обліку здійснюється не тільки фіксація та реєстрація фактів господарського життя, але й здійснюється контроль за правомірністю його здійснення (Савченко, 2010). Для ефективної реалізації цільової основи системи бухгалтерського обліку, на думку вченої, «потрібно забезпечити оптимальний взаємозв'язок його функцій, зокрема таких як інформаційна та контрольна, що має конкретизуватись в межах облікової політики суб'єктів господарювання» (Савченко, 2010).

Наявність контрольної функції бухгалтерського обліку легко довести розглянувши практику ведення обліку окремих активів, власного капіталу та зобов'язань і ті контрольні функції, що при цьому виконуються (табл. 1).

Наведені приклади підтверджують наявність та широкі можливості контрольної функції обліку. Вони кореспондують з визначенням наведеним А. Нішимура, згідно якого «бухгалтерський облік – це людська діяльність, яка розпізнає та контролює

господарську діяльність», а «порівняльно-перевірочна функція відіграє центральну роль у системі бухгалтерського обліку (Nishimura, 2003).

Таблиця 1

Приклади виконання контрольної функції при веденні обліку окремих об'єктів

Об'єкт або етап обліку	Підтвердження контрольної функції обліку
1	3
Основні засоби	<ul style="list-style-type: none"> - дотримання критеріїв визнання активом зумовлюють перевірку документів з придбання чи іншого надходження основних засобів; - при складанні акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма №ОЗ-1) перевіряється своєчасність і документальна обґрунтованість введення в експлуатацію та стан об'єкта основних засобів; - контролюється призначення матеріально-відповідальних осіб та відповідних комісій; - перевіряється дотримання порядку списання основних засобів, оприбуткування запчастин та матеріалів після ліквідації об'єктів; - контролюється законність використання об'єктів у відповідних підрозділах та ін.
Запаси	<ul style="list-style-type: none"> - перевіряється повнота оприбуткування та правомірність використання в господарській діяльності запасів; - ведення складського обліку дозволяє забезпечити контроль за збереженням запасів, що має превентивне значення; - під час оприбуткування та визнання запасів перевіряється реальність господарської операції та ін.
Грошові кошти	<ul style="list-style-type: none"> - складання касових документів дозволяє перевірити законність та обґрунтованість руху готівкових коштів; - контроль витрачених коштів підзвітною особою здійснюється через перевірку бухгалтером звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт; - облік коштів на поточному рахунку, зокрема рознесення понесених витрат на рахунки дозволяє перевіряти обґрунтованість, законність та відповідність витрат призначенню та ін.
Дебіторська заборгованість	<ul style="list-style-type: none"> - при проведенні в обліку забезпечується документальний контроль наявності та обґрунтованості різних видів дебіторської заборгованості; - перевіряється законність списання дебіторської заборгованості; - контролюється своєчасність розрахунків та претензійної роботи та ін.
Власний капітал	<ul style="list-style-type: none"> - перевіряється правомірність операцій з статутним та іншими видами власного капіталу, наприклад, правильність підстав та повноти внесення статутного капіталу; - контролюється документальна обґрунтованість виплати дивідендів та ін.
Кредити банків	<ul style="list-style-type: none"> - перевіряється правильність нарахування відсотків за кредитами; - дозволяє контролювати операції застави та поруки
Зобов'язання за податками	<p>під час нарахування та обліку податків здійснюється перманентний контроль за правильністю визначення об'єктів оподаткування, ставок, зобов'язань, повноти сплати та ін.</p>
Інвентаризація	<p>Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» «для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка» [7]. Зіставлення фактичних та облікових даних щодо наявності активів, власного капіталу і зобов'язань, визначення та проведення в обліку інвентаризаційних різниць забезпечує контроль цих об'єктів.</p>
Звітність	<p>складання фінансової звітності та перевірка порівнянності її показників забезпечує підсумковий контролю за активами, власним капіталом, зобов'язаннями, доходами, витратами та фінансовими результатами</p>

Висновки. Проведене дослідження показало, що в сучасних умовах розвитку економіки облік не втрачає свою контрольну функцію, а навпаки посилює її. Під дією як об'єктивних, так і суб'єктивних чинників бухгалтери все більше виконують контрольних процедур, притаманних раніше іншим структурним підрозділам. Саме тому, на нашу

думку, існує необхідність більш детального вивчення цієї проблеми, систематизації та формації контрольної функції бухгалтерського обліку.

Авторські внески:

Концептуалізація: Кузьмак Олег, Чудовець Віталій
 Зберігання даних: Кузьмак Олег, Чудовець Віталій
 Формальний аналіз: Кузьмак Олег, Чудовець Віталій
 Придбання фінансування: Кузьмак Олег, Чудовець Віталій
 Розслідування: Кузьмак Олег, Чудовець Віталій
 Методика: Кузьмак Олег, Чудовець Віталій
 Адміністрація проекту: Кузьмак Олег, Чудовець Віталій
 Ресурси: Кузьмак Олег, Чудовець Віталій
 Нагляд: Кузьмак Олег, Чудовець Віталій
 Підтвердження: Кузьмак Олег, Чудовець Віталій
 Візуалізація: Кузьмак Олег, Чудовець Віталій
 Написання: Кузьмак Олег, Чудовець Віталій

Список бібліографічного опису:

1. Nishimura A. (2003). The Control Functions of Accounting and Management Accounting. In: Management Accounting. Palgrave Macmillan, London. https://doi.org/10.1057/9781403948151_2.
2. Бардаш С.В. і Кузык Н.П. (2021). Обґрунтування безпідставності визнання інвентаризації методом бухгалтерського обліку. Економіка і держава. № 4 2021. С.23-28.
3. Гуцайлюк З.В. (2011). Економічний контроль і контрольна функція бухгалтерського обліку: тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні проблеми економіки і менеджменту». Львів: Видавництво Львівської політехніки. С.465-466.
4. Гуцаленко Л.В. (2018). Дієвість контрольної функції обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками. Modern economics. № 10. С.36-42.
5. Жук В.М. (2016). Розвиток функцій бухгалтерського обліку. Економіка АПК. № 6. С.71-76.
6. Осмятченко В.О. (2010). Функції бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційних технологій. Вісник ЖДТУ. №2 (52). С.163-166.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
8. Проданчук М. (2019). Розвиток функцій бухгалтерського обліку в управлінні бізнесом. Вісник Тернопільського національного економічного університету. Вип. 3. С.111-125.
9. Пушкар М.С. і Чумаченко М.Г. (2011). Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 336 с.
10. Савченко В.М. (2010). Взаємозв'язок інформаційної та контрольної функції бухгалтерського обліку. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. Випуск 18 ч. II. С.23-26.
11. Хомин П.Я. (2012). Неєкономічність обліку і контролю – домінанта часу?! Вісн. Нац. ун-ту «Львів. Політехніка». № 721. С.245-249.

References:

1. Nishimura A. (2003). The Control Functions of Accounting and Management Accounting. In: Management Accounting. Palgrave Macmillan, London. https://doi.org/10.1057/9781403948151_2.
2. Bardash S.V. i Kuzyk N.P. (2021). Obgruntuvannya bezpidstavnosti vyznannya inventaryzatsiji metodom bukhghalters'kogho obliku. Ekonomika i derzhava. # 4 2021. S.23-28.
3. Ghucajljuk Z.V. (2011). Ekonomichnyj kontrolj i kontroljna funkcija bukhghalters'kogho obliku: tezy dopovidej mizhnarodnoji naukovo-praktychnoji konferenciji «Suchasni problemy ekonomiky i menedzhmentu». Ljviv: Vydavnytvo Ljvivs'koji politekhniky. S.465-466.
4. Ghucalenko L.V. (2018). Dijevistyj kontroljnoji funkciji obliku rozrakhunkiv z postachaljnomyky ta pidrjadnykamy. Modern economics. # 10. S.36-42.
5. Zhuk V.M. (2016). Rozvytok funkcij bukhghalters'kogho obliku. Ekonomika APK. # 6. C.71-76.
6. Osmjatchenko V.O. (2010). Funkciji bukhghalters'kogho obliku v umovakh zastosuvannya informacijnykh tekhnologij. Visnyk ZhDTU. #2 (52). S.163-166.
7. Pro bukhghalters'kyj oblik ta finansovu zvitnistj v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. #996-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
8. Prodanchuk M. (2019). Rozvytok funkcij bukhghalters'kogho obliku v upravlinni biznesom. Visnyk Ternopil's'kogho nacional'nogho ekonomichnogho universytetu. Vyp. 3. S.111-125.
9. Pushkar M.S. i Chumachenko M.Gh. (2011). Idealna systema obliku: koncepcija, arkhitektura, informacija: monoghrafija. Ternopilj: Kart-blansh, 336 s.
10. Savchenko V.M. (2010). Vzajemovz'jazok informacijnoji ta kontroljnoji funkciji bukhghalters'kogho obliku. Naukovi praci Kirovohrads'kogho nacional'nogho tekhnichnogho universytetu. Ekonomichni nauky. Vypusk 18 ch. II. S.23-26.
11. Khomyn P.Ja. (2012). Neekonomichnistj obliku i kontrolju – dominantna chasu?! Visn. Nac. un-tu «Ljviv. Politekhnika». # 721. S.245-249.

Дата подання публікації 17.01.2022