

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.659

ОСНОВНІ ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ РОБОТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

KEY THEORETICAL FUNDAMENTALS OF THE ORGANIZATION OF CONTROL AND AUDIT AT THE ENTERPRISE

Акімова Т.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Національна металургійна академія України

Мамчур О.В.

магістрант,
Національна металургійна академія України

Салівончик О.С.

магістрант,
Національна металургійна академія України

Akimova Tetyana

Candidate of Economical Science, Ph.D.,
Assistant Professor of the Department of Accounting and Audit,

Mamchur O.

Masters of the Department of Accounting and Audit,

Salivonchyc O.

Masters of the Department of Accounting and Audit,
National Metallurgical Academy of Ukraine

У статті досліджено основні теоретичні засади організації контрольно-ревізійної роботи на підприємстві. Визначено, що об'єктом цього дослідження є контрольно-ревізійна робота, предметом – організація контрольно-ревізійної роботи. На підставі аналізу думок провідних учених з теорії обліку, аналізу, контролю, аудиту та їх авторського переосмислення сформульовано дефініції «контроль», «ревізія», «контрольно-ревізійна робота», «організація контрольно-ревізійної роботи». Контроль розглядається у двох аспектах: як функція менеджменту та як економічна категорія. При цьому контроль одночасно виступає і як основна, і як конкретна функція менеджменту. Дефініція «ревізія» сформульована з урахуванням вказівок законодавчих актів та цілей проведення ревізії. Детально визначені теоретичні категорії ревізії, такі як об'єкти, предмет, мета, завдання, принципи, функції, методи. Дефініції «контрольно-ревізійна робота» та «організація контрольно-ревізійної роботи» сформульовано з урахуванням принципів менеджменту.

Ключові слова: підприємство, контроль, ревізія, організація, теоретичні засади, наукові категорії.

В статье исследованы основные теоретические аспекты организации контрольно-ревизионной работы на предприятии. Определено, что объектом данного исследования является контрольно-ревизионная работа, предметом – организация контрольно-ревизионной работы. На основании анализа мнений ведущих ученых по теории учета, анализа, контроля, аудита и их авторского переосмысления сформулированы дефиниции «контроль», «ревизия», «контрольно-ревизионная работа», «организация контрольно-ревизионной работы». Контроль рассматривается с двух сторон: как функция менеджмента и как экономическая категория. При этом контроль одновременно выступает и как основная, и как конкретная функция менеджмента. Дефиниция «ревизия» сформулирована с учетом указанных законода-

тельных актов и целей проведения ревизии. Подробно определены теоретические категории ревизии, такие как объекты, предмет, цель, задачи, принципы, функции, методы. Дефиниции «контрольно-ревизионная работа» и «организация контрольно-ревизионной работы» сформулированы с учетом принципов менеджмента.

Ключевые слова: предприятие, контроль, ревизия, организация, теоретические основы, научные категории.

Ukraine's aspiration to European integration requires the Ukrainian economy's transition to international standards of management. This considerably improves the role of control in the system of management of the state economy. Control at all stages of the country's development played a very important role, acting as one of the main levers of managerial efficiency and lawful use of state funds and resources. This is also true for commercial enterprises, which don't use public funds in their activities. The management of such entities also realized the need for control and independently initiates control measures at their own enterprises. Herewith, the audit remains the most widespread and effective form for any control. Research of scientific works of domestic and foreign specialists, legislative and statutory framework testifies that issues that cover all aspects of the organization of control and audit remain controversial. The range of such issues includes various approaches of scientists to terminology and definition of the essence of concepts of control, audit, organization, and the constantly changing and amending legislative framework. Therefore, the controversial nature of some theoretical provisions, practical importance of control and audit at enterprises, and imperfect legislative framework predetermine the relevance of the research topic. The article studies the main theoretical fundamentals of the organization of control and audit at the enterprise. It is determined that the object of this research is control and audit, subject-matter – the organization of control and audit. Based on the analysis of thoughts of leading scholars in the field of accounting, analysis, control, and audit theory and the author's reinterpretation of them, definitions of control, audit, control-and-audit work, an organization of control and audit are formulated. Control is considered in two aspects: as a function of management and as an economic category. Definition of the audit is formulated taking into account the instructions of the legislative acts and audit objectives. Theoretical categories of the audit are determined in detail, such as: objects, subject-matter, objective, tasks, principles, functions, methods. Definitions of the control-and-audit work and the organization of control and audit are formulated taking into account management principles.

Key words: enterprise, control, audit, organization, theoretical foundations, scientific categories.

Постановка проблеми. У процесі трансформації політичної та економічної систем в Україні значно підсилюється роль контролю в управлінні економікою держави. Це зумовлюється не тільки необхідністю запобігання неефективності витрачання коштів або розкраданню майна, особливо державного, а й сучасним ускладненням господарських і економічних зв'язків.

Із затвердженням Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [1] на нових засадах формуються державні інституції, до функцій яких входить контроль за наповненням доходами бюджетів усіх рівнів, за ефективністю й законністю витрачання державних, бюджетних чи власних фінансових ресурсів, достовірністю ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності. Одним із напрямів діяльності органів державного фінансового контролю є контрольно-ревізійна робота.

З огляду на постійне реформування вітчизняної економічної системи, системи законодавства щодо фінансового державного контролю, сучасної потреби функціональної активізації контрольно-ревізійної роботи, виникає необхідність більш глибокого усвідомлення категорій теоретичних основ організації контрольно-ревізійної роботи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивчення опублікованих праць вітчизняних і зарубіжних учених, законодавчих, нормативних

документів свідчить про те, що питання, які охоплюють усі аспекти організації контрольно-ревізійної роботи, залишаються дискусійними.

До кола таких питань можна віднести різні підходи авторів до термінології та визначення сутності понять контролю, ревізії, організації. Крім того, проблемою залишається законодавча база, що постійно змінюється та доповнюється. Значний внесок у розроблення теоретичних основ та методологічних підходів до проблем організації контролю та ревізії на державному рівні й на підприємствах внесли вітчизняні та зарубіжні вчені у галузі загальної теорії і практики контролю, обліку, аналізу, аудиту: А.Є. Ачкасов, С.В. Бардаш, Н.Г. Белов, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Л.В. Гуцаленко, Л.В. Дікань, З.Б. Живко, В.Г. Жила, В.В. Нагайчук, Н.І. Петренко, Р.В. Романів, Б.Ф. Усач, Н.Г. Шпанковська, А.А. Шпиг, І.В. Ялдин та ін.

Однак не всі теоретичні положення цієї проблеми досліджені вичерпно. Дискусійність багатьох теоретичних аспектів, практична значущість контрольно-ревізійної роботи на підприємствах, недосконала законодавча база зумовили актуальність теми дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження теоретичних основ організації контрольно-ревізійної роботи на підприємстві.

Виклад основного матеріалу. Побудова теоретичних основ організації контрольно-ревізійної роботи на підприємстві полягає у визначенні

певних наукових категорій та взаємозв'язків між ними [2]. У [2] визначені основні наукові категорії, що характеризують теоретичні основи будь-якого дослідження. До таких категорій належать: об'єкт, предмет, суб'єкт, мета, завдання, принципи, функції та методи.

З мети цієї статті витікає, що об'єктом цього дослідження є контроль-ревізійна робота, а предметом – організація контроль-ревізійної роботи.

Для уточнення сутності об'єкта дослідження, на наш погляд, слід розглянути окремо його два складники: поняття «контроль» та «ревізія».

Незважаючи на те, що нині поняття «контроль» і «ревізія» закріплені законодавчо, у наукових дослідженнях дискутуються актуальні питання теоретичного та методичного характеру щодо контролю і ревізії в системі управління підприємствами і державною власністю.

Так, у П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [3] наведено таке визначення поняття «контроль»: контроль – це вирішальний вплив на фінансово-господарську діяльність і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від її діяльності. Але контроль охоплює більш широке коло питань, ніж наведено у цьому визначенні.

Контроль узагалі (від французького *controle*) – це спостереження, нагляд із метою перевірки або перевірка будь-чого [4, с. 9]. Сучасний економічний словник надає таке визначення поняття «контроль»: контроль – це складова частина управління економічними об'єктами та процесами, що полягає у спостереженні за об'єктом з метою перевірки відповідності об'єкта спостереження бажаному та необхідному стану, передбаченому законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами [5].

В основному українські автори розглядають поняття «контроль» таким чином: «контроль – це система спостереження і перевірки відповідності функціонування об'єкта управління встановленим стандартам та іншим нормативам, прийнятим планам, програмам і оперативним управлінським рішенням, виявлення допущених відхилень від прийнятих принципів організації і ведення господарства». Схожим чином визначається контроль і в праці професора Ф.Ф. Бутинця, С.В. Бардаша та інших [6, с. 10]. А саме: як систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою виявлення відхилень від заданих параметрів.

Певні автори визначають контроль як функцію управління. Це такі науковці, як Л.В. Дікань, Н.Ф. Чечетова, М. Месарович, Н.Г. Шпанковська, Н.В. Синюгіна та ін. [4, с. 13; 7; 8, с. 162]. Інші автори вважають контроль певними завданнями з кількісної і якісної оцінки й обліку результатів роботи організації та виявлення певних

відхилень [9, с. 28] або специфічною управлінською роботою [4, с. 13].

Л.В. Гуцаленко зі співавторами визначає, що контроль у широкому розумінні – «це процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети» [10, с. 5]. Ці ж автори розглядають контроль у більш спрямованому розумінні, як здійснення «цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їхньою діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання» [10, с. 6]. Як процес визначають контроль і інші автори.

М.С. Пушкар характеризує поняття «контроль» як заключний етап управління, що дає змогу зіставити досягнуті результати із запланованими [11, с. 198].

Крім того, «контроль є економічною категорією, що являє собою систему економічних відносин із приводу систематичного спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів» [7].

Проведене дослідження показало, що сьогодні є велика кількість поглядів на визначення терміна «контроль». Це свідчить про безперечну актуальність досліджуваного питання, але водночас і про багатогранність самого поняття контролю. Контроль слід розглядати в двох аспектах [7]: як функцію управління та як економічну категорію (рис. 1).

Кожний аспект має сенс, бо переслідує різні цілі. Контроль як функція управління відображає більш прикладний аспект, тоді як економічна категорія «контроль» має винятково теоретичне значення [7].

Окрему увагу необхідно приділити поняттю, що з'явилося нещодавно в українському законодавстві, такому як «державний фінансовий контроль». Огляд сучасного законодавства показав, що законодавчо це поняття не визначене. Тому, дослідивши літературні джерела з питань фінансового та державного фінансового контролю, можна таким чином сформулювати ці поняття.

Фінансовий контроль – це система відносин із приводу систематичного спостереження і перевірки процесу створення, розподілу і використання фінансових ресурсів на всіх рівнях, яка діє з метою встановлення відхилень від заданих параметрів в вартісному виразі [12, с. 11].

Державний фінансовий контроль – це різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю, тобто комплекс цілеспрямованих заходів органів, їхніх підрозділів чи службо-



Рис. 1. Визначення категорії «контроль» [4, с. 13; 7]

вих осіб, які здійснюють державний фінансовий контроль у межах повноважень, встановлених законодавством України.

Найбільш поширеною та ефективною формою для будь-якого виду контролю, зокрема державного фінансового контролю, залишається ревізія.

Наступним кроком є дослідження категорії «ревізія».

Нині поняття «ревізія» закріплено у законодавстві таким чином. Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [1] ревізія визначається як форма здійснення інспектування. Інспектування, згідно з цим законом [1], полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Тобто саме ревізія повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб [1]. З цим визначенням не можна погодитися повністю. По-перше, ревізія є формою контролю, яка використовується не тільки під час інспектування, а й під час проведення державного фінансового аудиту та інших видів державного і не тільки державного контролю. По-друге, тому що ревізія не повинна бути спрямована тільки на виявлення наявних фактів

порушення законодавства, важливим завданням ревізії має бути виявлення фактів неефективного використання грошових, матеріальних (у тому числі державних) та трудових ресурсів, виявлення резервів підвищення ефективності господарської діяльності.

Великий тлумачний словник сучасної української мови [13] трактує ревізію як перевірку правильності й законності діяльності підприємства, установи, організації або службової особи. Словник надає й інше визначення цього поняття – це документальний контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, фірми, організації, дотриманням чинного законодавства з фінансових питань, достовірності обліку та звітності, викриття недостач, розтрат і підробок, попередження фінансових зловживань [13]. Таке визначення є досить широким: воно включає й об'єкти ревізії, і методи її здійснення, і її завдання. Усі ця інформація, на наш погляд, обтяжує визначення. Крім того ревізія – це не тільки документальний контроль, а й фактичний.

Погоджуючись із тим, що ревізія завжди була і залишається важливим інструментом управління, науковці не мають єдиної думки щодо визначення поняття «ревізія». Ревізія розглядається як метод, елемент методу, спосіб, форма, сукупність контрольних дій, перевірка та ін.

Як метод розглядають ревізію такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. Вони визначають, що ревізія – це метод документального контролю фінансово-

господарської діяльності підприємства за дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірності обліку та звітності; спосіб документального виявлення недочетів, розтрат, привласнення коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань [6, с. 189]. З таким визначенням також повністю погодитися неможливо: воно не враховує аспекти фактичної перевірки та не приділяє уваги виявленню резервів підвищення ефективності господарювання.

М.Т. Білуха та Т.В. Микитенко теж характеризують ревізію як метод, але уточнюють, що це метод заключного (ретроспективного) контролю, який дає можливість зробити всебічну оцінку виробничої і фінансово-господарської діяльності компанії, підприємства та інших об'єктів підприємницької діяльності щодо виконання виробничих і фінансових планів, витрачання матеріальних і трудових ресурсів, результатів комерційної діяльності за обревізований період, забезпечення збереження власності, виявлення резервів підвищення ефективності виробництва й удосконалення якості продукції, її конкурентоспроможності на внутрішньому і світовому ринках [14, с. 187]. Формулювання цих авторів містить логічне уточнення щодо ретроспективного характеру ревізії, тому що дійсно ревізуються дані щодо подій, які вже здійснилися. Але визначення є досить громіздким, бо містить, на наш погляд, занадто докладний перелік завдань ревізії.

Елементом методу наступного документального господарського контролю за діяльністю підприємства, яким установлюється законність, достовірність та доцільність проведених господарських операцій, ревізія визнається у [15]. Крім того, авторами зазначається, що фактично ревізія – це комплекс взаємопов'язаних перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств, що здійснюється прийомами документального та фактичного контролю, спрямованого на виявлення обґрунтованості, доцільності та економічної ефективності виконання господарських операцій, стану збереження майна [15].

Низка науковців вважає ревізію способом перевірки. Так, Н.Г. Белов стверджує, що ревізія – найважливіший спосіб господарського контролю, який передбачає перегляд раніше здійснених господарських операцій з метою встановлення їх законності і доцільності [16, с. 47]. У [7] автор вказує, що ревізія – це документальний спосіб перевірки діяльності суб'єкта господарювання з погляду дотримання законності та доцільності здійснення господарських операцій, ефективності та якості роботи на основі використання даних обліку, звітності та інших джерел. А.А. Шпиг у [17, с. 21] визначає, що ревізія – це «систематичний спосіб перевірки виробничої і господарсько-фінансової діяльності юридичної особи з погляду дотри-

мання законності, ефективності виробництва та якості роботи, що здійснюється за даними обліку, звітності та за іншими джерелами.

Автор В.Г. Жила зазначає, що ревізія – це сукупність контрольних дій за діяльністю підприємств та організацій, що здійснюються за дорученням керівника вищого органу управління ревізійною групою або ревізором, під час яких встановлюється законність, достовірність та економічна доцільність здійснених господарських операцій, а також правильність дій посадових осіб, що брали участь у їх проведеному [18, с. 7].

Як форму контролю розглядають ревізію автори: Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій та М.М. Коцупатрій [10]. Вони визначають ревізію як форму документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності [10, с. 9].

Р.М. Воронко у своїй статті таким чином формулює поняття ревізії: це «форма контролю, яка є сукупністю контрольних дій за діяльністю підприємств та організацій і здійснюється за дорученням керівника вищого органу управління з метою: встановлення законності, достовірності та економічної доцільності здійснених і запланованих господарських операцій; правильності дій посадових осіб; оцінки ефективності системи забезпечення збереження майна і достовірності обліку та звітності; аналізу причин, умов виникнення й наслідків порушень; виявлення невикористаних резервів покращення діяльності і попередження фінансових зловживань» [19, с. 970]. Таке визначення, на наш погляд, містить певні недоліки. По-перше, ревізія, на наш погляд, – форма ретроспективного контролю, хоча і виконує профілактичну функцію; по-друге – містить занадто детальний перелік завдань ревізії.

Отже, зрозуміло, що єдиної думки щодо формулювання поняття «ревізія» серед науковців немає. На нашу думку, ревізія – це форма контролю, що відповідає законодавчим актам. Крім того, у визначенні необхідно врахувати характеристики ревізії не тільки як документального, а й як фактичного контролю. Також необхідно звернути увагу на виявлення під час ревізії резервів підвищення ефективності господарювання. При цьому не має сенсу перевантажувати визначення цього поняття деталізацією завдань ревізії.

Таким чином, на наш погляд, ревізія – це форма здійснення документального та фактичного контролю певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підприємства, який спрямований на встановлення законності, достовірності та економічної доцільності здійснених господарських операцій, дій посадових осіб, на виявлення резервів підвищення ефективності діяльності і попередження зловживань.

Ревізія як форма контролю має свої об'єкт, предмет, суб'єкт, мету, завдання, принципи і функції.

Об'єктами ревізії є будь-які підприємства й організації (підконтрольні установи [1]), акціонерні товариства, а на будь-якому підприємстві чи підконтрольній установі є наявність та рух коштів, виробничих запасів, готової продукції, основних засобів, капіталу, використання трудових ресурсів і фонду оплати праці, процес створення і реалізації продукції, а також розрахункові, кредитні операції, джерела формування коштів та їх цільове використання [7].

При цьому підконтрольними установами вважаються міністерства та інші органи виконавчої влади, державні фонди, фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетні установи і суб'єкти господарювання державного сектору економіки, а також підприємства, установи та організації, які отримують (отримували у період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно [20].

Предметом ревізії є документальні дані (інформація), що вивчаються з позиції їх законності, достовірності та доцільності [15].

Суб'єктами ревізії є ревізійна комісія, ревізори, інші фахівці, що виконують контрольну ревізійну роботу.

Метою ревізії є виявлення, припинення та упередження фінансових правопорушень на ревізованому об'єкті щодо усіх аспектів його фінансово-господарської діяльності, виявлення резервів підвищення її ефективності [21, с. 39].

Завдання ревізії: виявлення господарських і фінансових порушень, зловживань, фактів безгосподарності, розкрадання, марнотратства; визначення причин та умов, які цьому сприяли; виявлення винних у цьому осіб; ужиття заходів до відшкодування завданого збитку; розроблення заходів з усунення недоліків і порушень; притягнення до відповідальності (адміністративної чи кримінальної) осіб, які допустили правопорушення; контроль над виконання заходів з усунення недоліків і порушень ревізованим об'єктом; виявлення резервів підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності ревізованого об'єкта. Більш конкретно завдання ревізії залежать від об'єкта, в якому проводиться ревізія, від виду ревізій.

До принципів ревізії можна віднести такі (за матеріалами [7; 10; 15]):

– принцип законності – полягає у здійсненні ревізії тільки на законних підставах;

– принцип плановості – план роботи ревізійних комісій органів державного фінансового контролю різних рівнів заздалегідь затверджується (за винятком позапланових ревізій);

– принцип сконцентрованості дій, який передбачає зосередження діяльності кожного члена ревізійної комісії в єдиній системі на досягнення цілей ревізії;

– принцип раптовості полягає в тому, що ревізію проводять у момент, коли підконтрольні особи цього не чекають. Раптовість має важливе значення для досягнення цілей ревізії;

– принцип активності полягає в тому, що ревізор прагне застосовувати кращі наукові прийоми і способи, свій практичний досвід для виконання поставлених перед ревізією завдань, готовий взяти на себе відповідальність за прийняті рішення;

– принцип всеосяжності полягає в охопленні ревізією усіх аспектів діяльності підконтрольних установ, що включені до програми ревізії;

– принцип безперервності передбачає, що розпочаті ревізійні дії повинні вестися безперервно до повної перевірки об'єкта ревізії;

– принцип послідовності – наступна ревізія починається з моменту закінчення попередньої;

– принцип гласності: з одного боку – після початку ревізії ревізор широко оголошує про місце і час прийому осіб, які бажають надати інформацію, що відноситься до мети ревізії; з іншого боку – оприлюднюються результати ревізії;

– принцип оцінки факторів, виявлених ревізією, – ревізор має можливість вільно висловлювати свою думку щодо причин виявлених недоліків, дотримуючись правил етики і конфіденційності;

– принцип ревізійної незалежності: полягає, з одного боку, у функціональній, організаційній, персональній та фінансовій незалежності органів державного фінансового контролю та їхніх посадових осіб від підконтрольних об'єктів; з іншого – у тому, що в основі висновків про розглянуті за сутністю факти лежать дані, які особисто сприймаються і документально встановлюються ревізором.

– принцип виховної дії – результати ревізії мають сприяти недопущенню у майбутньому виявлених фактів порушень та помилок, що можливе внаслідок виховного ефекту;

До функцій ревізії можна віднести такі:

– методична – полягає у розробленні та впровадженні в практику передових способів та прийомів ревізії;

– контрольна – полягає у контролі за виконанням рекомендацій за результатами ревізії;

– інформаційна – полягає в тому, що одержана під час проведення контролю інформація є підставою для прийняття адекватних рішень і проведення коригуючих дій, завдяки чому забезпечується нормальне функціонування підконтрольного об'єкта;

– мобілізуюча – полягає у виявленні не тільки недоліків, а й позитивних явищ у діяльності підприємств, що як передовий досвід можуть використовувати і на інших підприємствах;

– профілактична – полягає у сприянні ліквідації явищ, які породжують безгосподарність з боку підприємств і їхніх працівників та випадки недотримання ними вимог чинних нормативних документів у майбутньому;

– викривальна – полягає у викритті фактів порушень та винних осіб;

– каральна – полягає у притягненні до відповідальності (адміністративної чи кримінальної) осіб, які допустили правопорушення;

Дослідження літературних джерел щодо поняття «контрольно-ревізійна робота», тобто стосовно об'єкта цього дослідження, показало, що автори в основному визначення цього поняття не формулюють. Таке визначення надане лише такими авторами, як Є.М. Романів, Р.Л. Хом'як, А.С. Мороз, В.В. Гресік у [22, с. 15]. Отже, під контрольно-ревізійною роботою розуміється сукупність трудових процесів, пов'язаних із виконанням контрольно-ревізійних процедур, а також із створенням необхідних умов для їх здійснення.

Предметом цього дослідження визначено організацію контрольно-ревізійної роботи. Це поняття також потребує окремого розгляду. В основному автори, що присвячують свої праці контролю, ревізії, державному фінансовому контролю, як правило, не уточнюють це поняття.

Організація з погляду менеджменту – науки управління – є його функцією [23, с. 7]. Організація як функція менеджменту спрямована на формування керуючих та керованих систем, а також зв'язків і відносин між ними, забезпечуючи найбільш раціональне поєднання в просторі й часі окремих елементів цих систем для досягнення цілей управління [24]. Раціональна організація праці з матеріально-технічними елементами будь-якого процесу дає можливість людям ефективно працювати разом для досягнення спільної мети. Організації потребує кожен об'єкт управління: робітники, їхні засоби праці [23, с. 7]. Під час визначення об'єктів управління неважливо, що саме є предметом праці: якась речовина (що характерно для виробничих підрозділів підприємства) або інформація (що характерно для ревізійної служби), і що є результатом праці, оскільки завжди є виконавець – робітник, його знаряддя або засоби праці, визначений технологічний процес перетворення предмета праці в готову продукцію його праці. Причому технологічний процес є визначальним фактором, який впливає на трудовий процес, оскільки трудовий процес є сукупністю дій, методів і засобів доцільного за технологічним процесом впливу на предмет праці за допомогою знарядь праці або впливів контрольованого (керованого) людиною знаряддя праці на предмет праці з метою випуску матеріального або нематеріального продукту, що здійснюється в певних природних або штучних умовах [23, с. 9].

У зв'язку з цим організація як вид управлінняського впливу передбачає не тільки визначення підпорядкування і функціональних зв'язків між

робітниками, а і встановлення послідовності виконання виробничих завдань, видів знарядь праці, їх розташування, часу, послідовності та характеру впливу на предмети праці, а також інформаційного забезпечення процесу, що організується, тощо [23, с. 10].

Інформаційне забезпечення можна поділити на методологічне і методичне. Методологічне забезпечення контрольно-ревізійної роботи являє собою концептуальні засади її ведення, основоположні принципи, викладені в законах держави, постановках кабінету міністрів про здійснення державного фінансового контролю у формі ревізії, а методичне забезпечення містить у собі тлумачення законів і положень про органи фінансового контролю, методичні вказівки, рекомендації, інструкції щодо їх застосування під час виконання контрольно-ревізійної роботи. Через постійне удосконалення методологічного і методичного забезпечення державного фінансового контролю організація контрольно-ревізійної роботи є такою, що постійно розвивається [23, с. 11].

Постійний розвиток організації контрольно-ревізійної роботи також зумовлений удосконаленнями засобів праці ревізорів, способів передачі інформації та програмного забезпечення, а також удосконаленням методів та способів організації трудових і технологічних процесів.

Організація контрольно-ревізійної роботи є видом діяльності, оскільки здійснюється для забезпечення досягнення мети ревізії. Зокрема, метою ревізії, як вказувалося вище, є виявлення, припинення та попередження фінансових правопорушень на ревізованому об'єкті щодо усіх аспектів його фінансово-господарської діяльності, виявлення резервів підвищення її ефективності [22, с. 39].

У зв'язку з цим поняття «організація контрольно-ревізійної роботи», тобто предмет дослідження, може бути сформульовано як встановлення найбільш раціонального співвідношення у просторі й часі праці ревізорів із матеріально-технічними елементами ревізійного процесу задля виявлення, припинення та попередження фінансових правопорушень на ревізованому об'єкті щодо усіх аспектів його фінансово-господарської діяльності, виявлення резервів підвищення її ефективності.

Висновки і перспективи подальших розвідок. Отже, у статті розглянуті певні теоретичні категорії організації контрольно-ревізійної роботи. Визначений об'єкт дослідження (контрольно-ревізійна робота) та його предмет (організація контрольно-ревізійної роботи). Окремо і більш детально розглянуті складники об'єкта дослідження: «контроль» і «ревізія». Докладно уточнені теоретичні категорії ревізії, такі як об'єкт ревізії, її предмет, суб'єкти, принципи, функції. Перспективами подальших розвідок є уточнення таких наукових категорій, як суб'єкти організації контрольно-ревізійної роботи, її принципи, функції, методи.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення 05.03.2019).
2. Король Г.О., Акімова Т.В. Теоретичні засади інформаційного забезпечення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. 2016. № 11. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5285>. (дата звернення 15.02.2019).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 № 163 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (дата звернення 15.02.2019).
4. Шпанковська Н.Г., Білова О.С., Канська О.І. Внутрішньогосподарський контроль : навчальний посібник. Дніпропетровськ : НМетАУ, 2012. 154 с.
5. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. Москва : ИНФА-М, 2011. 496 с. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_67315/7ef8aa6a336b4a7122031d713f383ffbbe5fac93/ (дата звернення 16.02.2019).
6. Контроль і ревізія : підручник / Ф.Ф. Бутинець та ін. Житомир : ПП «Рута», 2006. 560 с.
7. Дікань Л.В. Контроль і ревізія : навчальний посібник 2-е вид., перероб. і доп. Харків : Вид. ХНЕУ, 2006. 394 с. URL: <https://finlit.online/ukrajini-reviziya-kontrol/kontrol-reviziya-navchalniy-posibnik-vid.html> (дата звернення 20.02.2019).
8. Месарович М. Основы общей теории систем: пер. с англ. Москва : Мир, 1966. 187 с.
9. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль : навчальний посібник. Київ : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. 304 с.
10. Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Коцупатрий М.М. Державний фінансовий контроль : навчальний посібник для студ. вищих навчальних закладів. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 424 с.
11. Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р.В. Історія обліку та контролю господарської діяльності: навчальний посібник. Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 223 с.
12. Робоча програма, методичні вказівки та індивідуальні завдання до вивчення дисципліни «Організація контрольно-ревізійної роботи» для студентів спеціальності 071 – облік і оподаткування / укл.: Р.Б. Сокольська, Т.В. Акімова, Т.В. Кравченко. Дніпропетровськ : НМетАУ, 2016. 35 с.
13. Великий тлумачний словник сучасної української мови / укл. і голов. ред. В.Т. Бусел. Київ : ВТФ «Перун», 2009. 1736 с. URL: <https://archive.org/details/velykyislovnuk> (дата звернення 01.02.2019).
14. Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник. Київ : Українська академія оригінальних ідей, 2005. 888 с.
15. Прийдак Т.Б., Сіренко О.В. Планування контрольно-ревізійної роботи – основні аспекти для прийняття управлінських рішень на підприємстві. URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/3.2/240.pdf> (дата звернення 15.02.2019).
16. Белов Н.Г. Контроль і ревізія у сільськогосподарських підприємствах. Київ : Статистика, 1976. 124 с.
17. Шпиг А.А. Ревизия и контроль в торговле. Харків : Экономика, 1982. 232 с.
18. Жила В.Г. Ревізія та аудит. Київ : МАУП, 1998. 96 с.
19. Воронко Р.М. Удосконалення ревізійної роботи на різних рівнях управління. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 4. С. 968-974.
20. Положення про Державну фінансову інспекцію України : Постанова Кабінету Міністрів України від 06 серпня 2014 р. № 310 / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/310-2014-p> (дата звернення 15.02.2019).
21. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія : підручник. Київ : Знання-Прес, 2008. 263 с.
22. Контроль і ревізія : навчальний посібник: нормативно-практичні матеріали / Є.М. Романів та ін. Львів : Львівська політехніка, 2001. 200 с.
23. Труш Ю.Т., Король Г.О., Потрус Н.П. Організація обліку. Частина 1. Основи організації обліку: навчальний посібник. Дніпропетровськ : НМетАУ, 2015. 69 с.
24. Завадський Й.С. Менеджмент: Management / Київ : Укр. фін. ін-т менеджменту і бізнесу, 1997. Т. 1. 543 с. URL: https://pidruchniki.com/17910211/ menedzhment/organizatsiya_funktsiya_upravlinnya (дата звернення 20.02.2019).