

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЕФЕКТИВНОГО ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Розглянуто складові організації внутрішнього контролю ефективності використання основних засобів: завдання контролю, джерела інформації, порядок здійснення контрольних процедур

Ключові слова: основні засоби, контроль, внутрішній контроль, ефективність використання

Постановка проблеми. Ефективність використання основних засобів, пов'язана з їх своєчасним ремонтом, поліпшенням експлуатаційних характеристик та правильним утриманням. Виходячи з того, що основні засоби є матеріальними активами, які забезпечують безперервний процес виробництва та використовуються у адміністративних і соціально-культурних сферах діяльності підприємства, виникає необхідність правильної організації процесу внутрішнього контролю за використанням основних засобів, що дозволить підвищити ефективність їх участі в діяльності суб'єкта господарювання.

Для можливості правильної організації внутрішнього контролю слід вирішити та уникати наступних проблем, що негативно впливають на розвиток процесів удосконалення контролю ефективності використання основних засобів: недосконалість обраної методики амортизації основних засобів; недостатній рівень інформативності первинних документів з обліку основних засобів, наявність помилок та відхилень даних; відсутність адекватного інформаційного забезпечення управління матеріально-технічною базою підприємства; недосконалість методики аналізу ефективності використання основних засобів, відсутність заходів щодо пошуку можливих резервів тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями організації та методики внутрішнього контролю ефективності використання основних засобів зацікавлені такі вчені як: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, О.М. Голованов, Г. Давидов, Н. Дорош, В.П. Завгородній, Б. Круляк, В.М. Кужельний, В.Г. Лінник, В.Ф. Палій, М.Ф. Олійчук, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Б. Усач, М.Г. Чумаченко та ін.

Мета дослідження полягає у визначенні основних складових організації внутрішнього контролю операцій з основними засобами для можливості забезпечення ефективного системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що, в свою чергу, сприятиме збереженості майна (основних засобів) та підвищить рівень його участі (віддачі) в господарській діяльності.

Викладення основного матеріалу. Контроль походить від латинського слова "controle" і означає контролювати діяльність підприємства. Цей термін можна трактувати як спостереження, нагляд, перевірку з метою протидії чомусь небажаному.

Група вчених (Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко) визначають контроль як систематичне спостереження та перевірку процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів [1, С. 10].

Усач Б.Ф. [2, С. 5] стверджує, що контроль – це повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їх законності та економічної доцільності.

Аналіз наукової економічної та філософської літератури показує, що визначення поняття "контроль" авторами дається по-різному, що зумовлено сферами діяльності, в яких використовуються контрольні процедури, а також цілями проведення контролю.

Однак, якщо мова йде про діяльність окремого суб'єкта господарювання, то слід безпосередньо звернутися до поняття "внутрішній контроль". На нашу думку, найбільш повним є наступне визначення: внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків із забезпечення та здійснення господарських операцій [1, С. 46].

Система внутрішнього контролю – це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення правильного та ефективного ведення господарської діяльності, збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації [3].

Понікаров В.Д., зазначає, що на тих підприємствах, де налагоджено поточний внутрішній контроль, інвентаризаційну діяльність, забезпечується ощадливістю і збереження цінностей. Також особливе значення має щоденний контроль за переміщенням цінностей на окремих об'єктах (ділянках, відділах, цехах) підприємства [4, С. 92].

Отже, можна зробити висновок, що внутрішній контроль основних засобів має превентивний характер та сприяє збереженню засобів, зниженню рівня витрат (необхідних для їх утримання, підтримки в робочою стані, поліпшення, модернізації тощо), формуванню достовірного інформаційної забезпечення для управління ефективністю використання основних засобів у господарській діяльності підприємства. Окрім забезпечення функції збереженості внутрішній контроль також сприяє виявленню недоліків у системі бухгалтерського обліку, що дозволяє уникнути негативних наслідків недостовірності інформаційних ресурсів про основні засоби суб'єкта господарювання (їх стан, рівень зносу, місце знаходження тощо).

У сучасних умовах господарювання необхідно приділяти особливу увагу контролю основних засобів, оскільки ефективність їх використання є одним із першочергових елементів оцінки виробничого потенціалу підприємства. Необхідність посилення контролю за основними засобами обумовлюється зростанням нестабільності зовнішнього середовища господарювання, ускладненням управлінських процесів, стрімким розитком стратегічних планів суб'єкта господарювання, необхідністю безперервного відстеження змін виробничого потенціалу підприємства, потребою мінімізації господарських ризиків в управлінні основними засобами та оцінки основних засобів для визначення особливостей амортизаційної політики.

Слід зазначити, що об'єктами внутрішнього контролю, в нашому випадку, є господарські операції (процеси), пов'язані з основними засобами підприємства – як самі основні засоби (майно), так і облікова документація (первинна, зведена) про ці об'єкти.

Суб'єктами внутрішнього контролю є окремі посадові особи і працівники структурних та функціональних підрозділів підприємства, на яких покладено функції та обов'язки проведення внутрішнього контролю ефективності використання основних засобів. До функціональних обов'язків суб'єктів контролю належать: збір та обробка аналітичної інформації про основні засоби в розрізі центрів відповідальності (місць знаходження), матеріально-відповідальних осіб, систематизація й узагальнення результатів контролю, контроль дотримання нормативів витрат на поліпшення, ремонт, модернізацію тощо, аналіз відхилень, контроль правильності визначення зносу основних засобів та доцільності обрання тієї чи іншої методики нарахування амортизації, складання управлінської звітності про стан та рівень використання основних засобів, виявлені та розробка рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку операцій з основними засобами; порядку їх утримання, експлуатації та ін.

Таким чином, можна виокремити наступні групи завдань внутрішнього контролю ефективного використання основних засобів підприємства:

1) перевірка правильності віднесення матеріальних активів до об'єктів основних засобів:

– перевірка застосування вартісної межі віднесення активу (2500 грн.);

– перевірка застосування критеріїв визнання згідно П(С)БО та Податкового кодексу України (право власності, достовірність оцінки активу, можливість отримання економічних вигод від його використання, строк експлуатації тощо);

2) перевірка своєчасності та правильності документального оформлення та облікового відображення операцій з основними засобами чинному законодавству:

– застосування типових форм первинних документів "ОЗ", звітності;

– дотримання Методичних рекомендацій Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку основних засобів;

– правильність представлення інформації про основні засоби у бухгалтерській звітності підприємства;

3) перевірка доцільності здійснення та правильності проведення переоцінки основних засобів;

– наявність документального підтвердження необхідності переоцінки основних засобів, їх оцінки (визначення справедливої вартості);

– перевірка правильності відображення в обліку (регістрах, журналах) та звітності (в частині формування та змін додаткового капіталу) результатів дооцінки/уцінки основного засобу;

4) перевірка правильності нарахування амортизації (формування зносу) основних засобів:

– своєчасність проведення розрахунків за обраною в обліковій політиці методикою нарахування амортизації; правильність застосування норм амортизації;

– своєчасність формування відповідної документації та облікового відображення сум нарахованої амортизації;

– повнота включення сум амортизації основних засобів у витрати виробництва, витрати для цілей оподаткування;

5) оцінка доцільності та своєчасності ремонту/поліпшення основних засобів:

– визначення економічної доцільності ремонту, поліпшення, модернізації основних засобів;

– перевірка правильності включення витрат при поточних та капітальних ремонтах, модернізації та ін. до витрат господарської діяльності або до вартості об'єктів основних засобів відповідно;

– перевірка величини витрат на ремонт і поліпшення, включених до витрат при визначенні фінансових результатів, згідно ПКУ;

6) перевірка правильності організації бухгалтерського обліку і контролю основних засобів:

– дотримання внутрішніх документів щодо регулювання питань обліку та використання основних засобів підприємства: положень амортизаційної політики, облікової політики, інструкцій тощо;

– своєчасність проведення планових інвентаризацій та правильності документального оформлення й облікового відображення її результатів.

Виділення вищезазначених груп завдань дозволить підвищити ефективність контрольних процедур та забезпечити достовірність системи інформаційного забезпечення управління основними засобами підприємства.

До основних джерел інформації для внутрішнього контролю операцій з основними засобами, які є основою для перевірки достовірності облікових даних, можна віднести наступні:

1) Податковий кодекс України, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, Методичні рекомендації Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку основних засобів, іншії нормативно-правові акти, що регулюють питання бухгалтерського обліку основних засобів;

2) Наказ про облікову політику підприємства, Положення про облікову політику підприємства, внутрішні інструкції;

3) первинні документи (акт приймання-передачі основних засобів ф. ОЗ-1; акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів ф. ОЗ-2, акт на списання основних засобів ф. ОЗ-3, акт на списання автотранспортних засобів ф. ОЗ-4, акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини ф. ОЗ-5, інвентарна картка обліку основних засобів ф. ОЗ-6, опис інвентарних карто обліку основних засобів ф. ОЗ-7, картка обліку руху основних засобів ф. ОЗ-8, інвентарний список основних засобів ф. ОЗ-9, розрахунок амортизації основних засобів для промислових підприємств ф. ОЗ-14, розрахунок амортизації основних засобів для будівельних організацій ф. ОЗ-15, розрахунок амортизації автотранспорту ф. ОЗ-16, акти інвентаризації, інвентаризаційні описи, порівнювальні відомості, розрахунки та довідки бухгалтерії, інше);

4) реєстри обліку (відповідно до форм ведення бухгалтерського обліку), управлінська, фінансова, податкова та статистична звітність.

Формування інформаційної бази для можливості проведення внутрішнього контролю ефективності використання основних засобів дозволяє окреслити методи контролю, що формують відповідну методику внутрішнього контролю основних засобів. Зауважимо, що в даній статті розглянемо лише послідовність та порядок проведення внутрішнього контролю основних засобів без детального вивчення та удосконалення методики такого контролю.

Отже, до методів внутрішнього контролю ефективності використання основних засобів відносяться як методи документального, так і методи фактичного контролю, серед яких: обстеження, спостереження, зокрема хронологічні та вибіркові, перевірки (комплексні, тематичні), інвентаризація, прийомом вивчення документів (прийоми документального контролю – формальна, арифметична, зустрічна, взаємна, нормативно-правова перевірка) тощо. Окрім цього, контролер здійснює контроль за виконанням прийнятих рішень (запропонованих заходів поліпшення, удосконалення бухгалтерського обліку, умов утримання та експлуатації тощо), аналізує результати контролю за фактичними та документальними процедурами вивчення основних засобів підприємства.

Отже, як бачимо, основним завданням внутрішнього контролю основних засобів є забезпечення належного бухгалтерського обліку і контролю за збереженням відповідних засобів, їх ефективним використанням. З цією метою кожному інвентарному об'єкту в момент надходження на підприємство присвоюється відповідний інвентарний номер, який зберігається за об'єктом весь період перебування його на даному підприємстві (проводиться шляхом прикріплення металевих жетонів, нанесення номерів незмиваною фарбою, клеймування, випалювання або в інший спосіб).

Розпочинаючи проведення внутрішнього контролю основних засобів слід прослідкувати чи має окремий об'єкт основних засобів інвентарний номер, який повинен проставлятися в актах, накладних та інших первинних документах, які є підставою для облікового відображення операцій з надходження, руху або вибуття основних засобів. Поряд з цим необхідно з'ясувати, чи всі основні засоби за місцями зберігання й експлуатації закріплені за конкретними матеріально-відповідальними особами (МВО).

Внутрішній контроль ефективності використання основних засобів слід розпочинати з перевірки правильності відображення в системі бухгалтерського обліку (облікових реєстрах синтетичного та аналітичного обліку, фінансовій звітності). Паралельно з даною перевіркою вивчаються первинні документи на предмет встановлення законності й доцільності здійснення господарських операцій з основними засобами. Це дозволяє виявити винних осіб, які допускають порушення і зловживання.

Суб'єкт внутрішнього контролю повинен перевірити правильність ведення карток обліку руху основних засобів (ф. ОЗ-8), наявність всіх реквізитів, своєчасність заповнення карток обліку на підставі даних інвентарних карток основних засобів, співставність з даними синтетичного обліку основних засобів. При перевірці операцій з ліквідації основних засобів вивчаються акти про списання основних засобів (ф. ОЗ-3). Контролер також перевіряє, чи застосовується для пооб'єктного обліку основних засобів у місцях їх знаходження/експлуатації інвентарний список основних засобів (ф. ОЗ-9) за МВО; з'ясовується факт проведення звірки інвентарних списків (не рідше ніж два рази на рік) із записами в інвентарних картках обліку основних засобів (ф. ОЗ-6).

Контролеру слід звернути увагу і на орендовані основні засоби, для виявлення ситуацій включення орендарем об'єкта основних засобів до власного балансу та відповідного викривлення інформації про основні фонди підприємства. В даному випадку перевіряється відомість позабалансового обліку.

Внутрішній контроль ефективності використання основних засобів невід'ємно пов'язаний з інвентаризацією. Її проведення дозволяє виявити проблемні моменти в: організації використання, утримання, руху та експлуатації основних засобів; наявності та стані облікової (картки, книги, описи, акти тощо) та технічної (технічні паспорти, акти, інші документи) документації. Під час інвентаризації комісією перевіряються дані про наявність основних засобів, вивчаються записи про рух і технічний стан окремих об'єктів в інвентаризаційних картках або інших документах. При цьому слід дотримуватись наступних правил проведення інвентаризації: перевіряється не лише фактичний стан основних засобів, але і їх технічна документація; на підприємстві повинна проводитись інвентаризація не лише власних основних засобів, а й орендованих, чи отриманих на зберігання або у тимчасове користування; перевірка нерухомого майна повинна проводитись раз на три роки.

Наступною ділянкою перевірки в ході внутрішнього контролю ефективності використання основних засобів є питання своєчасності та правильності нарахування амортизації, визначення зносу основних засобів. Амортизаційні відрахування є важливим елементом витрат на виробництво, основним джерелом капітальних вкладень, об'єктом, що зменшує базу оподаткування податком на прибуток підприємства. Тому правильність нарахування амортизації впливає на розмір прибутку, суму податкових платежів, собівартість продукції та цінову політику підприємства. Основним на даному етапі перевірки, на що повинен звернути увагу контролер, повинно бути правильність: визначення вартості, що амортизується, та встановлення строку корисної експлуатації об'єктів основних засобів; розрахунків річної та місячної сум амортизації; дотримання протягом звітного періоду одного і того ж методу нарахування амортизації для окремої групи об'єктів основних засобів, визначеного обліковою політикою підприємства; визначення початку та закінчення нарахування амортизації; облікового відображення у складі витрат підприємства амортизації основних засобів.

Для подовження строку експлуатації й підвищення ефективності використання основних засобів велике значення має своєчасне проведення ремонтних робіт (як поточних, так і капітальних), а також поліпшення основних засобів та їх модернізація. Перевіряючи операції з капітального ремонту, поліпшення, модернізацію тощо, слід починати з перевірки правильності складання плану і кошторису капітального ремонту і реальності їх

показників. Контролеру слід виявити/спростувати факти завищення вартості робіт, або їх безпідставного збільшення, шляхом зіставлення фактично виконаних робіт і даних первинної документації (рахунки, акти приймання-здавання відремонтованих об'єктів, кошториси, калькуляції, договори, наряди-замовлення). Поряд з цим перевіряється правильність застосування норм витрачання матеріалів, норм виробітку, дотримання кошторисних розцінок та показників тощо.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже, можна зробити висновки, що власники підприємств не завжди розуміють необхідності проведення, мети і завдань внутрішнього контролю ефективності використання основних засобів, що спричиняє неефективність управлінських рішень.

Удосконалення складових організацій внутрішнього контролю основних засобів сприятиме ефективному управлінню основними фондами підприємства, що дозволить підвищити аналітичність даних бухгалтерського обліку, підвищить контрольні функції та оперативність інформації про стан, рух, утримання та використання основних засобів, необхідної для своєчасного та якісного реагування на господарські процеси (зокрема, виробництво), в яких беруть участь основні засоби, забезпечуючи їх безперейсність.

В результаті проведеного дослідження також встановлено, що проведення внутрішнього контролю господарських операцій з основними засобами є беззаперечно обов'язковою складовою системою внутрішнього контролю підприємства, так як від правильності утримання, експлуатації, відображення відповідних операцій в системі бухгалтерського обліку залежить ефективність господарської діяльності підприємства та розмір його економічних вигід, очікуваних від використання основних засобів у майбутньому.

Перспективами подальших досліджень є вивчення сучасного стану методичних положень внутрішнього контролю ефективності використання основних засобів та виявлення напрямів їх удосконалення для підвищення ефективності управлінських рішень щодо оновлення основних фондів суб'єкта господарювання, перегляду строків їх експлуатації, вибору способів поліпшення та інше з метою отримання високого рівня прибутку підприємства, що залежить від участі основних засобів в господарських процесах підприємства.

Список використаних літературних джерел:

1. *Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малуго Н.М., Петренко Н.І.* Контроль і ревізія. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с. 2. *Усач Б.Ф.* Контроль і ревізія. – К.: Ін Юре, 1998. – 352 с. 3. *Пронь Н.О., Яценко В.М.* Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи вирішення. [Електронний ресурс] / Пронь Н.О., Яценко В.М. / Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. Випуск 22. Режим доступу: www.nbu.gov.ua/portal/soc.../contents.html. 4. *Понікаров В.Д.* Контроль і ревізія. Теорія економічного контролю. навч. посібник. – Харків: Вид. ХДЕУ, 1999. – 92 с.

МЕЛЬНИК Ерна Георгіївна – кандидат економічних наук, завідувач комерційно-технологічного відділення Вінницького кооперативного інституту.

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку і контролю витрат діяльності суб'єкта господарювання.

Стаття надійшла до редакції: 18.10.2012 р.