

## МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ АМОРТИЗАЦІЇ

*Удосконалено методичні прийоми, які використовуються під час проведення внутрішнього контролю амортизації*

**Постановка проблеми.** Для забезпечення ефективної діяльності підприємства необхідним є створення чіткої системи внутрішнього контролю за діяльністю суб'єктів господарювання, яка включає в себе і контроль амортизації. В межах такої системи доцільно виділяти не лише етапи та окремі об'єкти контролю амортизації, а й розробляти ефективну методику його проведення. Так, розробка методики внутрішнього контролю амортизації забезпечить ефективне ведення даних операцій на підприємстві.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питаннями внутрішнього контролю на підприємстві займалися провідні вітчизняні: І.В. Велика, В.М. Діба, П.Ф. Коваль, В.Ю. Ларіков, О.В. Сторожук, А.Л. Шевчук; та

зарубіжні вчені та науковці: К. Вінярська (K. Winiarska), М. Клімас (M. Klimas), А. Кожмінський (A.K. Koźmiński), А. Матчевський (A. Matczewski), Ч. Пачула (Cz. Paczula), Е. Терехуха (E. Terebuchta). Однак, на даний момент не існує визначеного порядку проведення внутрішнього контролю амортизації. Тому, існує необхідність у дослідженні даного питання.

Метою здійснення внутрішнього контролю на підприємстві є уникнення порушень норм законодавства і підвищення ефективності функціонування підприємства з метою запобігання понесення додаткових витрат. На рис. 1 показана динаміка судових рішень щодо відповідності здійснення амортизації протягом 2006-2011 рр.

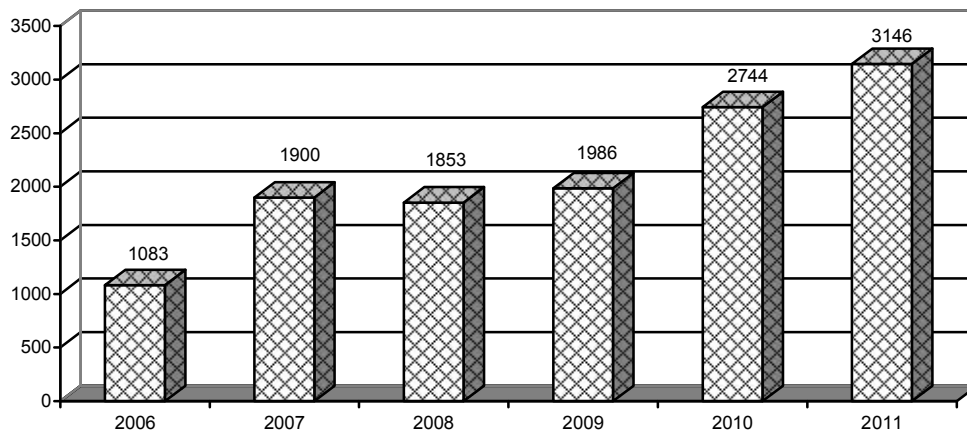


Рис. 1. Динаміка судових рішень щодо правильності проведення амортизації протягом 2006-2011 рр.

З рис. 1 видно, що з кожним роком кількість судових рішень щодо відповідності здійснення амортизації вимогам законодавства зростає. Даний факт може свідчити про неефективне ведення внутрішнього контролю на підприємствах та про необізнаність контролерів щодо норм чинного законодавства.

**Метою дослідження** є обґрунтування методичних прийомів та способів здійснення внутрішнього контролю амортизації, задля уникнення порушень норм законодавства і забезпечення ефективності функціонування підприємства.

**Викладення основного матеріалу.** Методика здійснення внутрішнього контролю амортизації не знайшла широкого відображення в працях як українських, так і російських вчених.

Як зазначає К. Шимчик-Мадей (K. Szymczyk-Madej) взаємозв'язок між системою бухгалтерського обліку і системою внутрішнього контролю є дуже тісним. Дані системи взаємно проникають один в одного і надають взаємні вигоди, сутність яких зводиться до підтвердження того, що:

- внутрішній контроль не може бути добре реалізованим без правильного ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;
- забезпечення поточного, ретельного і правильного ведення бухгалтерського обліку є однією з цілей внутрішнього контролю [5, с. 405-406].

Взаємозв'язок бухгалтерського обліку з внутрішнім контролем представлено на рис. 2 [5, с. 406].



Рис. 2. Взаємозв'язок системи бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю [5]

Представлений на рис. 2 взаємозв'язок має характер зворотного зв'язку між однією і другою системами. Так, система бухгалтерського обліку створює умови і надає необхідну інформацію для реалізації контролю, а добре організований внутрішній контроль забезпечує правильне функціонування системи бухгалтерського обліку.

Як зазначає Т.А. Бутинець, дієвий контроль можна організувати за умови, що бухгалтерський облік буде постійно забезпечувати управлінців оперативною та достовірною інформацією. Для цього організовується система аналітичного обліку. Її побудувати можна тільки спільними зусиллями всіх управлінців, які зацікавлені мати оперативну інформацію [1].

Отже, аби забезпечити ефективність здійснення внутрішнього контролю амортизації необхідним є правильно організований бухгалтерський облік, а щоб бухгалтерський облік надавав повну, достовірну та правдиву інформацію – контроль має бути дієвим.

Метою контролю є забезпечення достовірного відображення на рахунках бухгалтерського обліку амортизації відповідно до чинного законодавства, а у випадку виникнення відхилень чи порушень, негайного їх виявлення, усунення та притягнення до відповідальності винних осіб.

Бутинець Т.А. під *методом господарського контролю* розуміє сукупність способів і прийомів перевірки законності, достовірності та доцільності операцій господарюючого суб'єкта шляхом документального дослідження, визначення реального стану, порівняння та оцінки результатів перевірки [1, с. 271].

Методикою контролю називають сукупність методів контролю. Методика – це сукупність правил здійснення конкретного дослідження, набір інструментів, предметів, що використовуються за конкретних обставин [2, с. 240]. Методи контролю можна розробляти самому, як у функціональному, так і в інституційному контролі, багаторазово використовуючи під час контролю господарських операцій чи окремих сфер контролю певний спосіб дій, який в даній ситуації дає хороші результати [6, с. 55].

Метод представляє собою сукупність певних прийомів. Прийом контролю – це якісно однорідна контрольна дія ревизора (перевіряючого) спрямована на виявлення, дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання [3]. Прийоми господарського контролю поділяються на документальні і фактичні.

Бутинець Т.А. пояснює, що вивчення документів, тобто документальний контроль – дає можливість визначення рівня ймовірності записів, дотримання принципів економії і інших операцій. Згідно правил виконується на основі оригіналів документів, бухгалтерських книг, статистично-облікових даних і т.п. [1, с. 280].

Методичні прийоми *фактичного контролю* застосовуються коли безпосереднім об'єктом дослідження виступає майно підприємства в натурі або перевірці підлягає дотримання посадовими особами своїх повноважень [1, с. 282].

Отже, можна зробити висновок, що методичні прийоми необхідно застосовувати для дослідження та вивчення сукупності документів, що підтверджують факт здійснення амортизації від моменту відображення підходів до амортизації в положенні про облікову політику до виявлення порушень у веденні обліку амортизації.

Документальний контроль має важливе значення, оскільки, перед початком нарахування зносу на підприємстві має бути оформлено ряд документів на майно, що амортизується, зокрема:

– документи, що є підставою для оприбуткування необоротних активів (Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, інвентарні картки, товарно-транспортні накладні тощо);

– документи, які підтверджують відповідність необоротних активів відповідним технічним характеристикам (технічні паспорти, гарантійні талони тощо).

На рис. 3 представлені джерела інформації, які можуть використовуватися при здійсненні контролю.

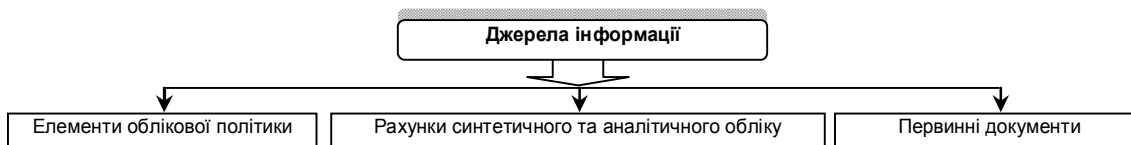


Рис. 3. Джерела інформації для проведення контролю

Носіями первинної інформації для внутрішнього контролю амортизації є законодавчо затверджені чи розроблені на підприємстві форми первинної документації, які оформлюються під час кожного нарахування зносу. Тут повинен здійснюватися

контроль достовірності даних здійснених господарських операцій.

На рис. 4 представлені прийоми документального та фактичного контролю, які необхідно здійснювати під час проведення внутрішнього контролю відповідно до його видів.

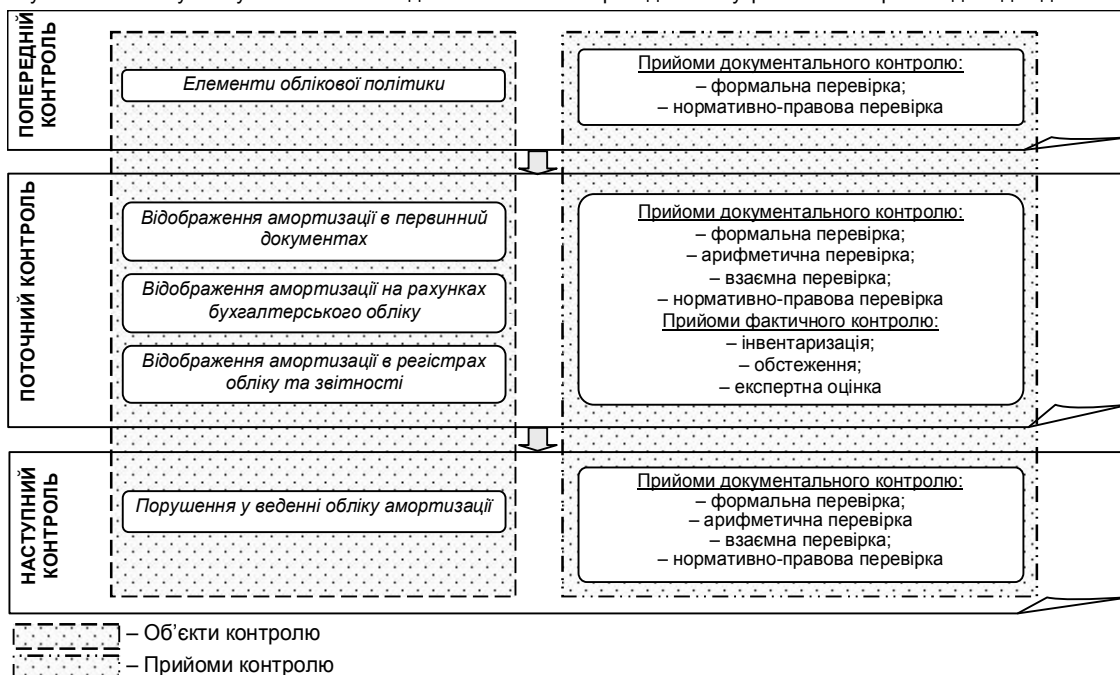


Рис. 4. Внутрішній контроль амортизації відповідно до його видів\*

Як видно з рис. 4, за допомогою виділення об'єктів контролю сформовано методику здійснення внутрішнього контролю амортизації та проаналізовано контрольні дії, які здійснюються по відношенню до цих об'єктів. Метою наведеної методики контролю амортизації є здійснення своєчасної, достовірної та повної перевірки операцій з нарахування амортизаційних відрахувань задля виявлення потенційних порушень і попередження їх здійснення у майбутньому.

Представлена методика внутрішнього контролю є необхідною для здійснення ефективного управління амортизаційними відрахуваннями, амортизаційним фондом та відновленням необоротних активів в цілому.

Як зазначає С. Калужний (S. Kaluzny), *попередній контроль* (ex ante) є контролем запланованих дій або рішень та стосується операцій, які лише мають відбутися [4, с. 28]. Облікова політика є документом, що визначає підходи до нарахування амортизаційних відрахувань, які будуть застосовуватися в майбутньому. Саме тому, попередній контроль амортизації повинен розпочинатися саме з вивчення та перевірки положення про облікову політику.

*Поточний контроль* – це контроль, який здійснюється під час фактичного виконання дій і операцій з метою встановлення правильності їх проведення і відповідності встановленим вимогам чинного законодавства (мінімальним строкам корисної експлуатації, методам амортизації тощо). Поточному контролю також підлягає реальний стан майна, що амортизується та його складових, а саме шляхом проведення інвентаризації, а також правильність збереження об'єктів від крадіжок, знищення чи пошкодження. Поточний контроль має виявляти відхилення, помилки, недоліки вже в ході реалізації завдань і цим самим стати причиною їх усунення і забезпечити правильність ведення подальшої діяльності і виконання завдань. Поточний контроль належить до обов'язків експертної комісії з проведення амортизаційної політики та бухгалтера, який безпосередньо здійснює розрахунок сум зносу (функціональний контроль). Хоча поточний контроль може також проявлятися і у вигляді інституційного контролю.

*Наступний контроль* (ex post) є найпоширенішим видом контролю, який здійснюється спеціально створеними службами контролю (інституційний контроль). Він застосовується до операцій, які вже виконані (проведені). Перевагою даного виду контролю є те, що результатом його проведення може бути розробка рекомендацій по усуненню помилок і неправомірностей, для того, щоб запобігти їх виникненню у майбутньому.

*Формальна перевірка* передбачає перевірку документів:

– положення про облікову політику – під час попереднього контролю;

– первинні документи бухгалтерського обліку щодо амортизації – під час поточного контролю (первинні документи (внутрішні та затверджені законодавчо), регістри обліку, головна книга, звітність тощо);

– документи, що підтверджують виявлені контролером порушення у веденні обліку амортизації – під час наступного контролю.

Формальна перевірка здійснюється для виявлення фактів підробки та дописувань в первинних документах, досліджується правильність заповнення реквізитів (перевірка справжності підписів, наявність печатки, штампів та ін.).

Таблиця 1. Особливості застосування методичних прийомів фактичного контролю під час перевірки правильності здійснення амортизації

№ з/п	Прийоми контролю	Характеристика
1.	Інвентаризація	перевірка фактичної наявності та стану майна, що амортизується та порівняння фактичних даних з обліковими
2.	Обстеження	фактичне вивчення майна, що амортизується з фіксацією інформації про особливості об'єкта дослідження здійснюється з метою підтвердження достовірності якісних характеристик об'єкта (перевірка заводських та інвентарних номерів тощо)
3.	Експертна оцінка	залучення експерта для надання правової, достовірної та об'єктивної оцінки майна, що амортизується для визначення об'єктивної вартості об'єкта

*Арифметична перевірка* застосовується для визначення правильності підрахунків та виявлення невідповідностей, прихованих арифметичними діями.

Під час нарахування амортизаційних відрахувань на підприємстві необхідно передбачити ряд контрольних дій, які застосовуються під час арифметичної перевірки. Отже, під час нарахування зносу перевіряється правильність розрахунку суми зносу (виявлення завищення чи заниження сум амортизаційних відрахувань, що призводить до спотворення собівартості продукції).

*Нормативно-правова перевірка* – це перевірка операцій з нарахування амортизаційних відрахувань для визначення їх відповідності різним нормативним документам, інструкціям, положенням тощо.

Дана перевірка здійснюється під час формування положення про облікову політику (перевірка дотримання вимог законодавства, щодо вибору методів амортизації, визначення строків використання майна, що амортизується тощо); при відображенні амортизації в бухгалтерському обліку (перевірка правильності застосування рахунків бухгалтерського обліку та правильності обчислення сум зносу тощо); під час виявлення порушень в обліку амортизації (перевірка дотримання правильності записів у робочій документації контролера щодо амортизації).

Даний прийом документального контролю дозволяє внутрішнім контролерам виявляти випадки завищення собівартості продукції та, як наслідок, завищення витрат підприємства за рахунок застосування методів амортизації не передбачених в обліковій політиці. Також нормативно-правова перевірка здійснюється для запобігання виявленню порушень зовнішніми органами контролю (податкова інспекція тощо).

*Взаємна перевірка* дозволяє перевірити різні за характером документи, в яких знаходить своє відображення одна й та сама операція, на предмет їх достовірності та відповідності показників амортизації.

При проведенні поточного контролю амортизації взаємна перевірка застосовується для виявлення невідповідності у застосуванні методів амортизації, виявлення неправильних бухгалтерських проводок або проводок, що не підтверджені первинними документами тощо.

Даний вид перевірки є найбільш трудомістким на підприємстві. Адже часто виникають порушення під час розрахунку сум амортизаційних відрахувань, що призводить до заниження чи завищення витрат підприємства тощо.

Для запобігання даних порушень на підприємстві має бути створена система внутрішнього контролю, яка б своєчасно запобігала, виявляла та усувала вказані невідповідності.

Щодо прийомів фактичного контролю, то під час здійснення внутрішнього контролю амортизації застосовується інвентаризація, обстеження, експертна оцінка. Як зазначає Т.А. Бутинець, методичні прийоми фактичного контролю застосовуються, коли безпосереднім об'єктом дослідження виступає майно підприємства в натурі або перевірі підлягає дотримання посадовими особами своїх повноважень [1, с. 282]. В табл. 1 наведено методичні прийоми фактичного контролю, які використовуються під час перевірки правильності облікового відображення амортизації.

Отже, наведена методика контролю амортизації здійснюється для забезпечення своєчасності, достовірності та повноти відображення на рахунках бухгалтерського обліку нарахування зносу, а також для попередження виникнення відхилень, порушень та неправомірностей.

З метою досягнення раціонального внутрішнього контролю операцій з нарахування амортизаційних відрахувань, нами запропоновано використовувати нижче

Зразок 1 Відомість результатів перевірки процесу нарахування зносу, формування та використання амортизаційного фонду

Нарахування амортизаційних відрахувань			Формування амортизаційного фонду			Використання амортизаційного фонду				Примітки
Облікові дані	Фактичний розрахунок	Відхилення	Облікові дані	Фактичний розрахунок	Відхилення	Облікові дані	Фактичний розрахунок	Відхилення	Підтверджуючий документ	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1000,00	1000,00	0,00	800,00	900,00	-100,00	500,00	400,00	100,00	Акт виконаних робіт, виписка банку	
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

Документ склав

Наведена форма робочого документу використовуються внутрішніми контролерами, які перевіряють правильність нарахування амортизаційних відрахувань, що надає змогу визначити недоліки в організації бухгалтерського обліку на підприємстві, наслідки та їх вплив на діяльність підприємства. За складання даної форми відповідальний внутрішній контролер, який визначає причини виникнення відхилень та приймає рішення щодо їх усунення.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

Запропонована методика контролю амортизації забезпечує проведення своєчасної, достовірної та повної перевірки операцій з нарахування зносу, формування та використання амортизаційного фонду для виявлення неправомірностей та порушень і попередження їх повторення у майбутньому.

#### Список використаної літератури:

1. *Бутинець Т.А.* Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: монографія / Т.А. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 772 с. 2. Контроль і ревізія: [підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності "Облік і аудит"] / Бутинець Ф.Ф., Бондар В.П., Виговська Н.Г., Петренко Н.І.; [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 560 с. 3. Контроль і ревізія: [підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"] / Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. – [Вид.2-е, перероб. і доп.]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с. 4. *Kałużny S.* Kontrola wewnętrzna: teoria i praktyka: [podręcznik akademicki] / S. Kałużny. – Warszawa:

наведену форму робочого документу "Відомість результатів перевірки процесу нарахування зносу, формування та використання амортизаційного фонду" (зразок 1). Дана відомість надасть можливість визначити доцільність та оптимальність використання амортизаційного фонду, що в свою чергу, забезпечить управлінський персонал повною та достовірною інформацією щодо раціонального використання амортизаційного фонду.

Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2008. – 299 s. 5. *Katarzyna Szymczyk-Madej.* Kontrola ogólna i kontrola aplikacji w systemie informatycznym rachunkowości / Katarzyna Szymczyk-Madej // Prace naukowe akademii ekonomicznej we Wrocławiu. Rachunkowość a controlling – Wrocław 2006. – Nr 1139. – s. 405-414. 6. *Paczuła Cz.* Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu przedsiębiorstwem (w warunkach reformy gospodarczej) / Cz. Paczuła. – Warszawa, 1983. – 96 s.

ЩИРСЬКА Ольга Василівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

#### Наукові інтереси:

- дослідження змін в системі оподаткування;
- аналіз застосування різних методів амортизації;
- вплив застосування різних методів списання запасів у виробництво на собівартість готової продукції;
- напрямки розвитку та формування системи внутрішнього аудиту в Україні.
- питання неузгодженості застосування Міжнародних стандартів аудиту на практиці та невизначеність (незрозумілість) тлумачення окремих термінів, що застосовуються в МСА.