

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ АМОРТИЗАЦІЇ: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ ПІДХІД*Визначено етапи організації внутрішнього контролю амортизації.**Висвітлено об'єкти внутрішнього контролю амортизації*

Постановка проблеми. Актуальність дослідження амортизації в сучасних умовах господарювання значно підвищується, так як ринкові відносини вимагають раціонального використання ресурсів, оптимальної структури необоротного майна на підприємстві та їх своєчасної заміни і модернізації. Окрім того, від раціонального використання амортизації підприємства залежать такі показники фінансово-господарської діяльності, як: випуск продукції, її собівартість, рівень рентабельності і фінансовий стан підприємства в цілому. Саме тому контроль амортизації є важливою складовою у системі фінансово-господарського контролю підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Для ефективного облікового відображення та достовірного визначення сум зносу майна на підприємстві має функціонувати ефективна система внутрішнього контролю.

Питаннями внутрішнього контролю на підприємстві займалися провідні вітчизняні: І.В. Велика, В.М. Диба, 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. Paczuła), Е. Теребуха (E. Terebuch). Однак, на даний момент не існує визначеного порядку організації внутрішнього контролю за нарахуванням зносу. Тому, існує необхідність у дослідженні даного питання.

Викладення основного матеріалу дослідження. Щоб зрозуміти значення внутрішнього контролю для суб'єкта господарювання варто з'ясувати його сутність.

Термін "внутрішній контроль" був сформульований М. Клімасом наступним чином: "Внутрішній контроль має бути всесторонньо пов'язаною системою, що охоплює всіх працівників підприємств, які виконують функцію нагляду, працівників, обов'язком яких є контроль певних проблем, а також тих осіб, обов'язки яких у сфері контролю впливають з відповідних положень або з тимчасових розпоряджень керівників". Даний автор підкреслює наскільки важливим є контроль в управлінні фірмою. Значення контролю зростає разом із збільшенням сфери

відповідальності підприємств за результати діяльності. Основою організованого контролю є правильна система утворення і обігу інформації, а також використання, з метою інтерпретації даної інформації, методів, які використовуються (застосовуються) в економічному аналізі [6, с. 11-12].

На думку Ф.Ф. Бутинця, внутрішній контроль – це система заходів відповідності діяльності підприємства поставленим завданням, надання керівництву інформації про стан об'єктів, що перевіряються, а також рекомендацій стосовно цих об'єктів, які сприятимуть прийняттю правильних управлінських рішень [4, с. 107].

Пачула Ч. визначає управлінський (внутрішній) контроль, як систематичну діяльність, яка передбачає визначення рівня ефективності запланованих цілей, проектування інформаційних взаємозв'язків, порівняння отриманих реальних результатів із встановленими нормами, чи є відхилення їх рівня і значення, а також здійснення різних дій, які необхідні для забезпечення оптимального використання засобів організації з метою досягнення цілей підприємства [8, с. 107-108].

Спільним в трактуванні даного поняття різними авторами є те, що контроль надає інформацію керівництву для прийняття ефективних рішень для успішного функціонування підприємства.

Узагальнюючи вищесказане, можна сказати, що під внутрішнім контролем амортизації слід розуміти процес виявлення відхилень, зловживань і безгосподарності, а також усунення та попередження їх появи у майбутньому. Причому даний контроль організовується власником, а здійснюється здебільшого бухгалтерською службою, хоча на великих підприємствах можуть бути присутні цілі підрозділи (відділи) внутрішнього контролю.

Кінцевою метою внутрішнього контролю має бути підвищення правильності відображення амортизації на рахунках бухгалтерського обліку за допомогою усунення неправомірностей, їх причин і джерел.

Необхідність здійснення внутрішнього контролю амортизації визначається рядом обставин, характеристика яких наведена в табл. 1.

Таблиця 1. Причини необхідності проведення внутрішнього контролю амортизації

Передумови внутрішнього контролю	Значення контролю
Недостовірність інформації, що надається обліковому персоналу щодо вартості об'єктів, які підлягають амортизації	– встановлення фактичної вартості об'єктів, які підлягають амортизації; – виявлення відхилень між фактичною та реальною вартістю об'єктів, що дозволить уникнути подальших помилок
Недостовірність інформації, що надається обліковому персоналу щодо виду та якості об'єктів, які підлягають амортизації	– встановлення реальних якісних характеристик об'єкта, з метою недопущення завищення його вартості

Необхідність здійснення контролю за амортизацією посилюється ще у зв'язку з тим, що амортизація та прибуток є єдиними внутрішніми джерелами фінансування підприємства, а отже нехтувати ними неможна. Відповідно внутрішній контроль за даним процесом повинен здійснюватися за наступними напрямками:

1) контроль на стадії придбання об'єктів амортизації (попередній контроль);

2) контроль на стадії вибору методів амортизації та здійснення самого процесу нарахування зносу (поточний контроль);

3) контроль за результатами нарахування зносу та використанням накопиченого амортизаційного фонду (наступний контроль).

Для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю амортизації необхідною є її належна організація. Тому, розглянемо сутність поняття організації та організації внутрішнього контролю.

В найбільш загальному трактуванні організація – це упорядкування, налагодження певної системи. Визначення сутності організації як процесу формування певної системи обумовлено тим, що створення будь-якої організації займає відповідний проміжок часу та є послідовністю певних дій [5, с. 69].

У прикладному розумінні організація передбачає впорядкування та узгодження цілеспрямованої діяльності учасників процесів і систем для забезпечення їх ефективного функціонування і розвитку, що передбачає:

– підготовку до здійснення певного заходу;

– визначення програми дій;

– наділення повноваженнями учасників заходу, який проводиться, забезпечення необхідною інформацією і технічними засобами;

– контроль за реалізацією визначених заходів [5, с. 70].

Отже, можна сказати, що під організацією внутрішнього контролю амортизації слід розуміти набір дій, які здійснюються власником та спрямовані на

підвищення правильності відображення процесу нарахування зносу в бухгалтерському обліку, усунення неправомірностей та зловживань і постійне удосконалення внутрішнього контролю на підприємстві.

На думку Ч. Пачули [8, с. 18-19], у складі внутрішнього контролю на підприємстві виділяють:

- самоконтроль;
- функціональний контроль;
- інституційний контроль.

Аналізуючи трактування даних форм контролю, нами було визначено, що під *самоконтролем* слід розуміти таку організацію внутрішнього контролю на підприємстві, яка полягає в тому, що кожен працівник здійснює контроль власних дій та контроль власної роботи.

Функціональний контроль – це контроль, який здійснює керівник будь-якої ланки в межах своїх посадових обов'язків та своєї компетенції, аби забезпечити ефективне виконання поставлених перед ним завдань.

Кожмінські А. [9, с. 217] також виділяє функціональний контроль та пропонує ділити його на вертикальний та горизонтальний. В свою чергу можемо сказати, що під вертикальним функціональним контролем слід розуміти контроль керівника безпосередньо за підлеглими йому працівниками. Горизонтальний контроль полягає у тому, що керівники різних підрозділів, окрім контролю безпосередньо за своїми підлеглими, здійснюють контроль ще й за іншими підрозділами.

Інституційний контроль реалізовується окремими організаційними ланками або особами, які є частиною апарату управління і безпосередньо призначені для виконання саме контрольних функцій.

Поняття інституційного контролю пов'язане з спеціальними організаціями або організаційними підрозділами, які створені винятково для здійснення контролю. Це є їх основне і єдине завдання, звичайно в розмірах і сфері, які виникають з функцій і завдань контролю загалом [9, с. 217].

Різниця, яка виникає між функціональним та інституційним контролем наведена в табл. 2.

Таблиця 2. Ознаки функціонального та інституційного контролю [7, с. 24]

Функціональний контроль	Інституційний контроль
– контроль здійснюється керівником (управляючим), – відбір найкращих індивідуальних рішень, узагальнення подібних, – обов'язковий характер, – здійснюється в основному поточний контроль	– здійснення контролю за допомогою створеного спеціально для цієї мети, відділу або колективу, – визначений згори і формально взятий порядок дій, – обов'язковий і однозначний для всіх характер контролю, – оперування головне наступним контролем (ex post)

Функціональний контроль характеризується тим, що він здійснюється на всіх організаційних рівнях. У свою чергу інституційний контроль здійснюється за допомогою створеного спеціально для цієї мети, відділу або колективу, які виконують виключно формальні контрольні дії, що не попереджують помилки, а виявляють їх лише тоді, коли вони вже відбулись.

Як зазначає польський вчений С. Калужний функціональний контроль носить індивідуальний характер контролю (а, отже, спосіб і період контролю визначається контролером), а інституційний контроль, у свою чергу, носить обов'язковий і загальний характер для всіх видів контролю, відповідно до визначеного і формально прийнятого порядку контрольних дій, який відображений в Положенні про організацію внутрішнього контролю на підприємстві. Він здійснюється на різних фазах контролю, однак в основному як поточний контроль, а інституційний контроль, у свою чергу, – в основному лише як наступний контроль (ex post), хоча може бути і попереднім контролем (ex ante), а також поточним [7, с. 24].

Найбільш ефективним внутрішній контроль на підприємстві буде в тому випадку, коли всі три форми контролю будуть поєднані.

Отже, можна зробити висновок, що внутрішній контроль існує на будь-якому підприємстві, хоча й не завжди ефективний.

Так, Ч. Пачула зазначає, що для організації успішної системи контролю має виконуватися ряд умов. Позитивно оцінюючи підхід вказаного автора, вважаємо, що для здійснення ефективного контролю за нарахуванням зносу необхідно дотримуватись таких умов:

а) працівник, що видає розпорядження не може одночасно бути їх виконавцем;

б) організація праці на підприємстві має бути побудована таким чином, аби справ, що підлягають внутрішньому контролю, переходили від одного працівника до іншого, при чому кожен наступний працівник повинен визначити правильність виконання даної справи;

в) повноваження, обов'язки та відповідальність кожного працівника повинні бути чітко встановлені контролем;

г) контроль повинен діяти самостійно, ґрунтуючись на принципах самоконтролю відповідних осіб окремої організаційної ланки.

Дослідивши підходи авторів пропонуємо виділяти наступні етапи організації внутрішнього контролю та їх документальне забезпечення (рис. 1).

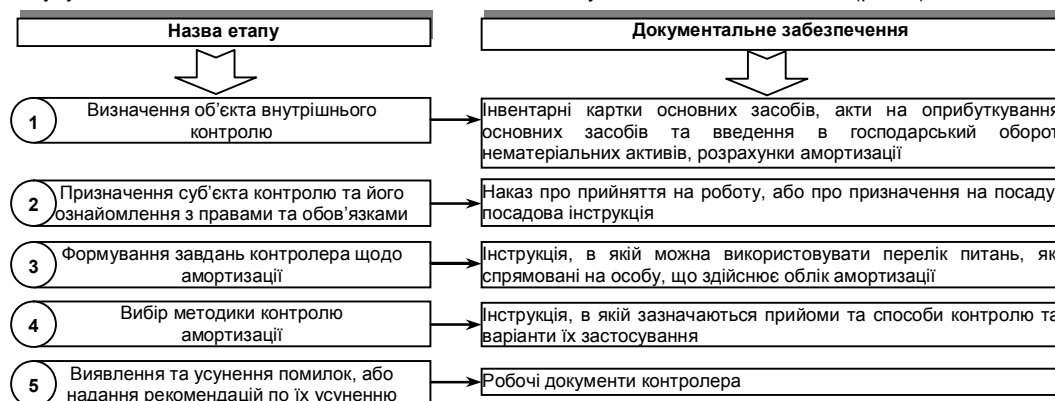


Рис. 1. Етапи організації внутрішнього контролю амортизації

Важливе значення при здійсненні організації внутрішнього контролю має підбір персоналу, який реалізовуватиме функції контролю. Призначаючи суб'єкта контролю, доцільно враховувати складність роботи, наявність спеціальних навичок (наприклад, у сфері комп'ютеризованого обліку), компетентність тощо.

Контролер повинен бути ознайомлений із загальним планом перевірки, цілями та строками роботи, колом своїх обов'язків [3, с. 142-143].

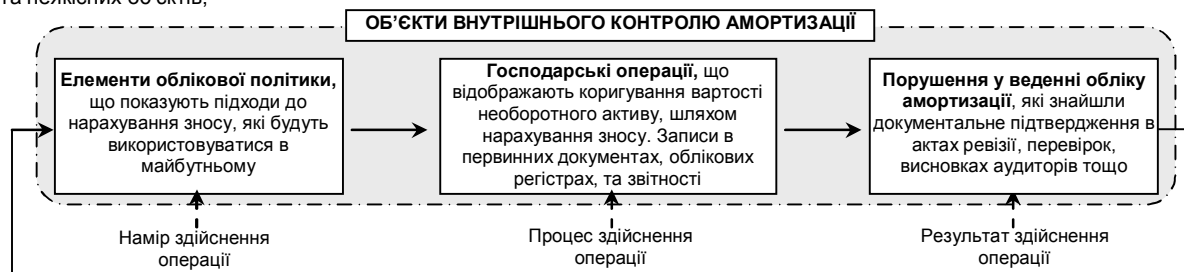
Кінцевою метою кожного контролю є підвищення правильності відображення операцій підприємства за допомогою усунення неправомірностей, їх причин і

джерел. Найважливішою функцією внутрішнього контролю є забезпечення дотримання працівниками підприємства своїх посадових обов'язків. Права та обов'язки працівників підприємства, що здійснюють внутрішній контроль амортизації встановлюються посадовими інструкціями. Бухгалтерська служба здійснює контроль за:

- правильністю формування первісної вартості об'єктів, що підлягають амортизації;
- виявленню та попередженню отримання підробок та неякісних об'єктів;

– вибором методів нарахування зносу та ін.

Об'єктами внутрішнього контролю можуть бути усі без винятку господарські факти і операції, що формують господарські процеси, сукупність яких представляє господарську діяльність суб'єкта, який перевіряється [3, с. 31]. Об'єкти внутрішнього контролю амортизації відповідно до логіки проведення внутрішнього контролю, в свою чергу, можна поділити на складові, що відображені на рис. 2.



Нагляд за виправленням помилок, порушень та, якщо це необхідно, за зміною підходів до нарахування зносу

Рис. 2. Об'єкти внутрішнього контролю амортизації

Важливою складовою об'єктів внутрішнього контролю амортизації є визначення елементів облікової політики, що забезпечують законність ведення бухгалтерського обліку амортизації. Елементи облікової політики в частині амортизації повинні встановлюватися на рівні підприємства з дотриманням усіх норм та положень чинного законодавства, що забезпечить єдність підходу до організації та методики ведення бухгалтерського обліку амортизації. До основних елементів облікової політики, які підлягають внутрішньому контролю на підприємстві відносять:

- визначення відповідальних осіб за ведення бухгалтерського обліку амортизації;
- встановлення складу об'єктів, що підлягають амортизації;
- визначення методів амортизації;
- визначення первісної та ліквідаційної вартості об'єктів, що підлягають амортизації;
- встановлення форм внутрішньої звітності за операціями з нарахування зносу;
- строк подання внутрішньої звітності з обліку амортизації управлінському персоналу.

Внутрішньому контролю підлягає не тільки підходи до нарахування зносу, а й безпосередньо процес нарахування зносу, записи в первинних документах, облікових регістрах та звітності.

Не менш важливим об'єктом внутрішнього контролю є порушення, які виникають в процесі здійснення господарської операції. Дані порушення ми можемо виявити під час проведення інвентаризації, тобто фактичної перевірки реального майна, адже реальні наявність та стан майна можуть відрізнятися від задокументованої. Дані розбіжності призводять до недонарахування або надмірного нарахування зносу. Контроль має встановити реальний стан майна, а не обліковий.

Найбільш типовими випадками недотримання законодавства в частині нарахування амортизації є порушення з боку особи, яка здійснює облік операцій з нарахування амортизації (табл. 3). Дані порушення можуть бути як навмисними, так і випадковими, наслідком зловживань посадовими обов'язками і некомпетентності або неуважності особи, що здійснює операції з обліку таких розрахунків.

Таблиця 3. Типові порушення в частині здійснення операцій з нарахування зносу та їх наслідки

№ з/п	Вид порушення	Наслідки
1.	Амортизація основних засобів під час їх перебування на реконструкції, модернізації, в добудові, дообладнанні та консервації	Призводить до завищення амортизаційних відрахувань та, як наслідок, занижує податок на прибуток, що призведе до понесення підприємством в майбутньому штрафів
2.	Амортизація основних засобів щоквартально	
3.	Амортизація основних засобів з дати надходження основних засобів на підприємство	
4.	Амортизація основних засобів після дати вибуття основного засобу	
5.	Амортизація основних засобів протягом календарного року (підприємствами з сезонним виробництвом)	
6.	Неправильне відображення в обліку суми нарахуваного зносу	
7.	Неправильне визначення строку корисного використання	

Даний перелік порушень норм законодавства дасть змогу контролеру вчасно уникнути помилок, як в процесі здійснення операції, так і під час вибору підходів до нарахування зносу та запобігти понесенню підприємством додаткових витрат.

Таким чином, об'єктами внутрішнього контролю амортизації є елементи облікової політики, господарські операції, записи в первинних документах, облікових регістрах, звітності щодо амортизації та порушення у веденні обліку амортизації. Виокремлення даних об'єктів внутрішнього контролю надасть змогу отримати своєчасну та повну інформацію щодо накопичення та використання нарахуваного зносу.

З метою раціонального проведення внутрішнього контролю важливе значення має її правильне документальне оформлення.

Документальне оформлення процесу контролю складається з двох видів документації – робочої та підсумкової. Контролер зобов'язаний вести документацію, яка стосується прийнятих рішень за результатами проведеної перевірки і буде покладена в основу висновку перевірки (звіту контролера) [2, с. 21].

Робоча документація контролера полегшує його роботу, фіксує інформацію про проведене дослідження та відповідні висновки щодо нього. Робоча документація може формуватися як на паперових носіях, так і в електронному вигляді.

Результатом діяльності контролера є його звіт. Даний звіт може складатися в довільній формі та застосовується лише у внутрішніх цілях. В звіті контролер відображає результати контролю, виявлені помилки, відхилення у відображенні операцій з нарахування зносу на рахунках бухгалтерського обліку та в звітності суб'єкта господарювання. Разом з цим контролер має надати рекомендації по усуненню виявлених недоліків.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, дотримання вищенаведених етапів організації внутрішнього контролю на підприємстві дасть змогу сформувати ефективну систему внутрішнього контролю амортизації.

На основі проведеного дослідження запропоновано під організацією внутрішнього контролю амортизації розуміти набір дій, які здійснюються власником та спрямовані на підвищення правильності відображення процесу нарахування зносу в бухгалтерському обліку, усунення неправомірностей та зловживань і постійне удосконалення внутрішнього контролю на підприємстві.

Оскільки об'єкти контролю є різноманітними та мають свої характерні особливості для цілей дослідження розподілено їх на три групи: елементи облікової політики, що показують підходи до нарахування зносу, як будуть використовуватися в майбутньому і означають наміри здійснення операції; господарські операції, записи в первинних документах, облікових регістрах та звітності щодо амортизації, що складають процес здійснення операції; порушення у веденні обліку амортизації, які є результатом відхилення у здійсненні операцій.

Список використаної літератури:

1. Алборов Р.А. Практический аудит (курс лекций): [учеб. пособие] / Р.А. Алборов, С.М. Концевая. – М: Дело и Сервис, 2011. – 304 с. 2. Аудит: теорія і практика: [навчальний посібник] / Загородній А.Г., Корягін М.В., Єлісеєв А.В., Полякова Л.М. та ін. – [2-е вид., перероб. і

доп.]. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2004. – 456 с. 3. *Бутинець Ф.Ф.* Аудит: [підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – [4-е вид., перероб. та доп.]. – Житомир: ПП. “Рута”, 2002. – 672 с. 4. Контроль і ревізія: [підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності “Облік і аудит”] / Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Н.Г. Виговська та ін.; за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 560 с. 5. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за редакцією д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 528 с. 6. *Kazimiera Winiarska.* Kontrola finansowo-księgową. Poradnik dla księgowych, właścicieli i pracowników urzędów skarbowych, Gdańsk. – 1996. – 147 s. 7. *Kałużny S.* Kontrola wewnętrzna: teoria i praktyka: podręcznik akademicki / S. Kałużny. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2008. – 299 s. 8. *Paczuła Cz.* Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu przedsiębiorstwem (w warunkach reformy gospodarczej) / Cz. Paczuła. – Warszawa, 1983. – 96 s. 9. Zarządzanie, teoria i praktyka / pod red. naukową Andrzeja K. Koźmiński, Włodzimierza Piotrowski. – Warszawa: Wydawnictwo naukowe PWN, 2009. – Wydanie piąte, zmienione. – С. 792.

ЩИРСЬКА О.В. – здобувач Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 24.10.11 р.