

**ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ**

*Розглянуто теоретичні основи контролю, а також погляди авторів щодо трактувань понять "контроль" та внутрішній контроль. Проведена структуризація цілей контролю необоротних активів. Розглянуто особливості та послідовність здійснення внутрішнього контролю необоротних активів*

**Постановка проблеми.** Нові умови розвитку економіки, зміна організаційних структур щодо підвищення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання зумовлюють реорганізацію стилю та методів управління, зокрема, зміну організаційної системи внутрішньогосподарського контролю. Саме внутрішньогосподарський контроль сприяє збереженню ресурсів та зниженню витрат, формуванню надійної інформаційної основи для прийняття управлінських рішень.

Необхідність посилення контролю за необоротними активами обумовлюється зростанням нестабільності зовнішнього середовища та ускладненням управління необоротними активами, що потребують механізму координації внутрішнього контролю; переміщенням акценту з контролю минулого на аналіз майбутнього; необхідністю безперервного відстеження змін виробничого потенціалу підприємства; необхідністю мінімізації ризиків в управлінні необоротними активами та оцінки необоротних активів для визначення амортизаційної політики.

Вирішення вказаних завдань обумовлюють створення ефективної системи внутрішнього контролю необоротних активів.

**Стан вивчення проблеми.** Результати існуючих досліджень в сфері контролю та оцінки використання необоротних активів [1-7] дозволили встановити такі недоліки: багатогранність завдань щодо оцінки управління необоротними активами ускладнює проблему їхнього дослідження; існуючі підходи до оцінки використання необоротних активів не враховують сучасні вимоги формування амортизаційної політики; будь-яка методологія повинна бути системною.

Необхідність у внутрішньому контролі зростає з багатьох причин: по-перше, розвиток підприємства і ринку капіталу; по-друге, прагнення підприємств до самоврядування, по-третє, неефективна організація економічної роботи на підприємствах України.

**Мета дослідження.** Метою статті є обґрунтування теоретичних засад організації внутрішнього контролю необоротних активів на підприємстві і розробка практичних рекомендацій щодо окремих елементів організаційної побудови контрольних процедур.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблемам розвитку внутрішнього контролю в Україні присвятили свої праці багато авторів, зокрема: Белік В.Д. [1], Дрозд І.К. [2], Корінко М.Д. [3], Сопко В.В. [4], Філозоф О.В. [5], Фірсова С.М. [6], Яценко В.М. [8], та інші, але деякі проблеми залишаються недостатньо розкритими.

Аналіз наукової та економічної літератури показав, що визначення внутрішнього контролю науковцями дається по-різному, але, на нашу думку, найбільш повним є таке: внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій [3, с. 46]. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для даного підприємства.

Головною проблемою дослідники називають неузгодженість в термінології, що породжує плутанину в застосуванні тих чи інших понять, яка призводить до непорозуміння при розгляді сутності внутрішнього контролю. Так, автори розглядаючи проблеми внутрішнього контролю не звертають уваги на внутрішньогосподарський контроль, вважаючи їх різними поняттями. Ми погоджуємося із Белік В. [1], який пропонує уніфікувати термінологію і використовувати

поняття внутрішній контроль, тому що воно в достатній мірі розкриває сутність контрольного процесу в діяльності підприємства, забезпечуючи ефективне ведення бізнесу, захист активів, попередження помилок, своєчасне надання фінансової інформації та запобігає кризовим ситуаціям.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Основною проблемою внутрішньогосподарського контролю є те, що він обмежується інформацією, зібраною бухгалтерським обліком. Ведення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах покладено як на головного бухгалтера, так і на всю бухгалтерію в цілому.

Внутрішньогосподарський контроль поділяється на: попередній; поточний; наступний [8, с. 3].

Попередній контроль передують фінансово-господарській операції або процесу, діє до їх здійснення. Це дає можливість заздалегідь обґрунтувати економічну доцільність та вірогідність тієї чи іншої операції, своєчасно усунути недоліки, запобігти недоцільним витратам, безгосподарності і марнотратству.

Поточний контроль на підприємствах здійснюється на стадії завершення тих чи інших господарських чи фінансових операцій на певних ділянках виробництва, зберігання та реалізації продукції.

Наступний контроль здійснюється відповідно до Закону України "Про контрольно-ревізійну службу в Україні" шляхом проведення ревізій і тематичних перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств. На відміну від попереднього і поточного, наступний контроль передбачає перевірку господарських операцій після їх здійснення [8, с. 4].

Суто контрольний спосіб здобуття контрольної інформації відрізняється від попередніх тим, що цей процес виокремлюють у самостійну функцію (роботу за технічним прийомом). Ця контрольна інформація є результатом спеціальної контрольної роботи, для виконання якої спеціально готують контрольні реєстри – відомості, таблиці, що містять нормативні дані (планові, кошторисні, фактичні, відхилення, коефіцієнти, проценти, різні розрахунки тощо).

Для більш достатнього уявлення щодо внутрішнього контролю необоротних активів розглянемо його три функції: контроль повноважень, контроль збереження документального оформлення, контроль збереження.

Контроль повноважень – це контроль, що забезпечує виконання лише тих операцій з необоротними активами, які дійсно сприяють розвитку організації. Такий контроль повинен запобігати зловживанням і попереджувати проведення операцій з необоротними активами, в яких відсутня доцільність. При цьому відслідковуються зміни та виправлення облікових записів на предмет обов'язкової наявності необхідних дозволів.

Контроль документального оформлення – контроль, що забезпечує відображення всіх дозволених операцій з необоротними активами в облікових реєстрах. Цей вид контролю створює умови, при яких операції з необоротними активами правильно оформляють обліковими записами і не виправляються без відповідного дозволу.

Контроль збереження – контроль, що сприяє тому, щоб прийняті до обліку необоротні активи не могли бути неправильно використані (наприклад, незаконно привласнені, украдені, залишені без догляду тощо).

В сучасних умовах внутрішній контроль набуває дедалі більшого значення. І питання це не лише теоретичне, оскільки за ним стоїть практична діяльність із розробки законодавства у сфері контролю [8, с. 4]. Структуризація цілей контролю необоротних активів узагальнена в табл. 1.

Таблиця 1. Структуризація цілей контролю необоротних активів

Якісний аспект	Контрольні процедури	П(С)БО
Існування або наявність	Одержання або підготовка переліку необоротними матеріальними активами, із вказівкою за кожним об'єктом: первісної вартості; зносу; залишкової вартості. Огляд активів, з особливою увагою до активів з високою вартістю й активів, що надійшли в поточному році. Одержання доказів того, що перевірені активи: є в наявності; використовуються в підприємницьких цілях; знаходяться в гарному стані; мають інвентарні номери. Перевірка даних про активи, що приносять дохід, - зіставлення даних про основні засоби (на початок і на кінець періоду в кількісному і вартісному вираженні)	П(С)БО № 2 П(С)БО № 16 П(С)БО № 19 П(С)БО № 20 П(С)БО № 25
Права й обов'язки	Перевірка права володіння необоротними матеріальними активами шляхом вивчення: документів про право володіння; договорів фінансової оренди. Перевірка реєстраційних документів транспортних засобів. Підтвердження, що всі транспортні засоби, використовуються в підприємницькій діяльності підприємства. Вивчення документів на право володіння іншими активами (включаючи рахунки-фактури закупівель, сертифікати архітекторів, контракти, договори про продаж з розстрочкою платежу і договору про оренду)	П(С)БО № 1 П(С)БО № 3 П(С)БО № 4 П(С)БО № 16 П(С)БО № 25
Повнота	Перевірка відображення всіх операцій з необоротними матеріальними активами в бухгалтерському обліку: повноти оприбуткування, відображення в реєстрах бухгалтерського обліку, правильність відображення й оформлення операцій по надходженню, руху, вибуттю і ремонту необоротних активів. Виявлення випадків наявності невикористання устаткування, незаконного надання працівникам у користування об'єктів необоротних активів без стягнення орендної плати. Виявлення наявності капітальних інвестицій, по яких не очікується одержання майбутніх економічних вигод. Перевірка санкціонування операцій з необоротними матеріальними активами	П(С)БО № 1 П(С)БО № 2 П(С)БО № 8 П(С)БО № 9 П(С)БО № 10 П(С)БО № 15 П(С)БО № 16
Вартісна оцінка	Розгляд обґрунтованості оцінки, проведеної фахівцем з обліку: досвіду оцінювача; сфери роботи; використовуваних методів і допущень. Перевірка правильності розрахунку результатів переоцінки необоротними матеріальними активами. Перевірка, щодо постійного зменшення вартості необоротних матеріальних активів	П(С)БО № 1 П(С)БО № 2 П(С)БО № 3 П(С)БО № 4 П(С)БО № 5
Представлення і розкриття	Перевірка правильності і повноти розкриття інформації про необоротні матеріальні активи у фінансових звітах відповідно до вимог П(С)БО. Відповідність вимог до розкриття інформації в примітках до фінансової звітності. Перевірка віднесення відповідних активів до об'єктів основних засобів або інших необоротних активів (за формою, вартістю, змістом тощо).	П(С)БО № 1 П(С)БО № 2 П(С)БО № 3 П(С)БО № 4

Перші три способи дають змогу одержати обмежене коло контрольної інформації, оскільки така інформація є важливою, але недостатньою для прийняття управлінських рішень. Тому основну частину контрольної інформації дістають у процесі спеціальної контрольної роботи. Виходячи з особливостей формування інформації про необоротні матеріальні активи, розглянемо процес внутрішнього контролю в розрізі наступних етапів (табл. 2):

Таблиця 2. Внутрішній контроль в управлінні необоротними матеріальними активами підприємства

Етапи	Напрями контрольної роботи
1	Контроль дотримання встановлених обліковою політикою елементів стосовно необоротних активів
2	Аналіз стану та структури необоротних активів
3	Аналіз джерел формування необоротних активів
4	Контроль за доцільністю утримання об'єктів необоротних активів підприємства
5	Контроль за цільовим використанням необоротних активів підприємства
6	Контроль потреб в прирості необоротних активів
7	Контроль за своєчасним оновленням необоротних активів підприємства
8	Аналіз ефективності використання необоротних активів

1. Контроль дотримання встановлених обліковою політикою елементів стосовно необоротних активів передбачає оцінку їх доцільності та повноту використання в обліковому процесі.

2. Аналіз стану та структури необоротних активів підприємства передбачає оцінку динаміки їх загального обсягу і складу, ступеню їх придатності, інтенсивності оновлення і ефективності використання. Аналіз здійснюється з метою виявлення можливих резервів підвищення потенціалу ефективності використання необоротних активів в перспективі. Для оцінювання резервів підвищення ефективності необоротних активів необхідно, насамперед, знати реальний рівень їх використання й конкретні можливості його підвищення. Поліпшення використання основних фондів може бути забезпечене двома шляхами: інтенсивним та екстенсивним.

Інтенсивний шлях характеризується підвищенням завантаження устаткування та збільшенням рівня використання їх потужності (удосконалення технологій та організації виконання робіт; правильний вибір устаткування; упровадження сучасних технологій).

Екстенсивний шлях полягає у збільшенні тривалості роботи, скороченні цілозмісних і внутрішньозмісних втрат робочого часу, підвищенні коефіцієнта змінності (безперебійне постачання підприємствам сировини, матеріалів, палива, електроенергії; своєчасне усунення намічених диспропорцій у галузі й на підприємствах, усередині окремих цехів, що дасть змогу запобігти перервам у роботі підприємства; усунення причин нерівномірної роботи підприємства, що призводить до невикористання устаткування в цілому, й у часі, тобто до його простоїв).

3. Аналіз джерел формування необоротних активів проводиться з метою визначення їх цільової структури, яка задовольняє підприємство за умов певного компромісу за різних критеріїв оптимізації. Якщо сформований обсяг фінансування із різних джерел відповідає цільовій структурі, то підприємство може переходити до безпосереднього залучення таких джерел до інвестиційного процесу, наслідком якого стане збільшення необоротних активів. Якщо сформований обсяг фінансування не відповідає цільовій структурі, то необхідно повертатись до етапу вибору та пошуку джерел фінансування та відповідно до цільової структури вибрати джерела, використання яких задовольнить умови цільової структури джерел фінансування. У разі неможливості знайти такого співвідношення джерел фінансування підприємству залишається три варіанти: на власний ризик знехтувати вимогами цільової структури, пожертвувати фінансовою стійкістю підприємства, але отримати потрібні необоротні активи; частково поліпшити існуючу структуру джерел шляхом можливої часткової заміни деяких джерел більш прийнятними, тим самим зменшивши можливі наслідки погіршення фінансової стійкості; продовжити пошук джерел фінансування, які відповідали б цільовій структурі, але у цьому випадку доведеться відкласти придбання необхідних необоротних активів, що матиме наслідком можливу втрату підприємством очікуваних вигод від невикористання в діяльності запланованих необоротних активів або навіть втрати конкурентних переваг.

4. Контроль за доцільністю утримання об'єктів необоротних активів підприємства проводиться з метою виявлення "зайвих" активів, які не використовуються протягом операційного циклу для прийняття рішення щодо їх списання, перепродажу або консервації.

5. Контроль за цільовим використанням необоротних активів підприємства проводиться з метою підвищення ефективності використання наявних об'єктів необоротних активів (визначається ступінь задіяності потужностей об'єкта в господарській діяльності суб'єкта господарювання).

6. Контроль потреб в прирості необоротних активів для визначення цієї потреби. У випадку їх розширеного відтворення аналізуються: необхідні додаткові площі та потужності для збільшення обсягів господарської діяльності; залишок необоротних активів на початок планового періоду; планове вибуття необоротних активів у зв'язку з їх фізичним та моральним зносом. Визначення розміру потреб в прирості необоротних активів здійснюється лише у вартісних показниках з використанням формул, де береться до уваги загальна потреба у необоротних активах підприємства відповідно до запланованого обсягу його господарської діяльності; їх наявність на початок звітної періоду; запланований обсяг вибуття необоротних активів у зв'язку з їх моральним та фізичним зносом. Визначення форм задоволення потреб в прирості необоротних активів може проводитись наступними способами: шляхом придбання нових видів основних засобів у власність підприємства; шляхом укладання договору оренди або лізингу.

7. Контроль за своєчасним оновленням необоротних активів підприємства здійснюється з метою визначення рівня інтенсивності оновлення окремих груп необоротних активів; загальний рівень активів, що підлягають оновленню в майбутньому періоді; форми і вартість оновлення різних груп активів.

8. Аналіз ефективності використання необоротних активів полягає в розробці системи заходів, спрямованих на підвищення коефіцієнтів рентабельності і виробничої віддачі необоротних активів. На основі контрольної інформації визначаються резерви ефективного використання необоротних активів – зниження потреб в них за рахунок підвищення коефіцієнтів їхнього використання в часі і по потужності, оскільки між цими двома показниками існує зворотна залежність. Критеріями ефективності використання необоротних активів є: рентабельність (відношення суми прибутку до середньої вартості необоротних активів) та фондівіддача (відношення обсягу зробленої або реалізованої продукції до середньої вартості основних засобів). Звідси ефективність використання основних засобів є важливим фактором оптимізації собівартості продукції, що впливає на фінансовий результат діяльності підприємства. Отже, контроль за ефективним використанням необоротних активів можна розглядати як заходи щодо скорочення потреби в обсязі

їхнього фінансування і підвищення темпів економічного розвитку підприємства за рахунок раціонального використання власних фінансових ресурсів.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Узагальнюючи результати дослідження зазначимо, що головною метою контролю використання необоротних активів є формування обліку аналітичної інформації для оцінювання окупності необоротних активів з метою розробки раціональної амортизаційної політики оцінки ефективності.

Застосування у практиці структуризації цілей контролю та наведеного підходу проведення внутрішнього контролю необоротних активів дозволяє послідовно та об'єктивно підходити до прийняття рішень під час здійснення господарської діяльності суб'єкта підприємництва, що буде сприяти підвищенню ефективності діяльності в цілому.

#### Список використаної літератури:

1. *Белік В.Д.* Внутрішній контроль: проблеми трактування в науковій літературі / Белік В.Д. // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 4(50). – с. 12-14.
2. *Дрозд І.К.* Контроль економічних систем / Дрозд І.К. – К.: Імекс, 2004. – 348 с.
3. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: [Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів] / За ред. к.е.н. проф. М.Д. Корінька. – Фастів: "Поліфаст", 2006. – 440 с.
4. *Солко В.* Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: [Підручник] / В. Солко, В. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.
5. *Філозоп О.В.* Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять / Філозоп О.В. // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 4(50). – с. 177-181.
6. *Фірсова С.М.* Особливості внутрішнього контролю використання необоротних активів підприємства / С.М. Фірсова, О.В. Гарасюта // Науковий вісник НЛТУ України, 2006. – вип. 16.6. – с. 184-187.
7. *Чорна М.В.* Особливості здійснення політики фінансування необоротних активів / М.В. Чорна, С.О. Зубков // ВІСНИК ДонДУЕТ – 2005. – № 3 (27). – с. 145-153.
8. *Яценко В.М.* Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення / В.М. Яценко, Н.О. Пронь // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. – 2009. – № 22. – с. 3-7.
9. *Швець В.Г.* Теорія бухгалтерського обліку: [Навч. посіб.] – К.: Знання-Прес, 2008. – 553 с.

БОРИСЮК Оксана Сергіївна – аспірант кафедри обліку і аудиту Київський національний університет імені Тараса Шевченка