

## ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ВИБУТТЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

*Розроблено положення щодо організації внутрішнього контролю операцій з вибуття основних засобів, що сприятиме підвищенню ефективності їх використання*

**Актуальність проблеми.** Внутрішньогосподарський контроль як функція управління в сучасних умовах господарювання забезпечує якісну розробку й ефективне досягнення цілей підприємства через реалізацію прийнятих управлінських рішень. В той же час сьогодні в Україні спостерігається недооцінка ролі внутрішньогосподарського контролю в господарській діяльності підприємства, внаслідок чого власники та керівники втрачають здатність впливати на процеси, які відбуваються на їх підприємствах. Така недооцінка негативно впливає на теоретичну дослідженість проблеми, розв'язання якої є нагальним для підприємств всіх форм власності. Внаслідок цього залишаються несформованими і практичні засади організації, забезпечення та здійснення внутрішньогосподарського контролю, які стосуються можливостей вирішення внутрішніх проблем господарювання підприємств.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням організації і методики внутрішнього контролю операцій з основними засобами приділили значну увагу у своїх працях такі науковці, як Ф. Бутинець, Г. Давидов, Н. Дорош, Б. Кругляк, Л. Кулаковська, Ю. Піча, В. Савченко, Б. Усач та багато інших.

**Метою дослідження** є розробка положень щодо організації внутрішнього контролю операцій з вибуття основних засобів, що сприятиме підвищенню ефективності їх використання.

**Виклад основного матеріалу** В нових економічних умовах багато питань, пов'язаних з організацією внутрішньогосподарського контролю є концептуально не обґрунтованими, організаційно та методологічно не розв'язаними й інформаційно не забезпеченими. Тому вирішення проблем організації внутрішньогосподарського контролю в сучасних умовах економічного розвитку стає нагальною потребою.

Внутрішньогосподарський контроль сьогодні, крім завдань безпосередньо контрольного характеру, повинен виконувати роль діагностичного засобу в управлінні результатами господарської діяльності.

В теорії і на практиці не склалося ще стійкого підходу до визначення сутності та поняття внутрішньогосподарського контролю. Це пов'язано, по-перше, з тим, що внутрішньогосподарський контроль має складну структуру і проявляється в різних аспектах, по-друге, з недостатньою розробкою теоретичних питань зазначеного виду контролю.

На думку одних авторів, внутрішньогосподарський контроль – це незалежна оцінка відповідності діяльності підприємства поставленим завданням [1, с. 131], інші вчені-економісти розглядають внутрішньогосподарський контроль як систему спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкту управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених у процесі виконання цих рішень [2, с. 116].

На нашу думку, під внутрішньогосподарським контролем слід розуміти сукупність методів і процедур, які використовують суб'єкти контролю для упорядкування та ефективного здійснення господарської діяльності підприємства шляхом своєчасного виявлення недоліків і помилок в господарюванні та усунення причин їх виникнення.

Поняття "організація" представляє собою чітке впровадження, належне впорядкування будь-чого і розглядається як процес, так і як явище.

Таким чином, під організацією внутрішньогосподарського контролю слід розуміти впорядкування взаємозв'язків системи внутрішньогосподарського контролю, тобто застосування певного порядку та прийомів роботи суб'єктів контролю.

Суб'єктом внутрішньогосподарського контролю виступає особа або група осіб, які володіють відповідними правами та можливостями зі здійснення контрольних функцій над об'єктами контролю.

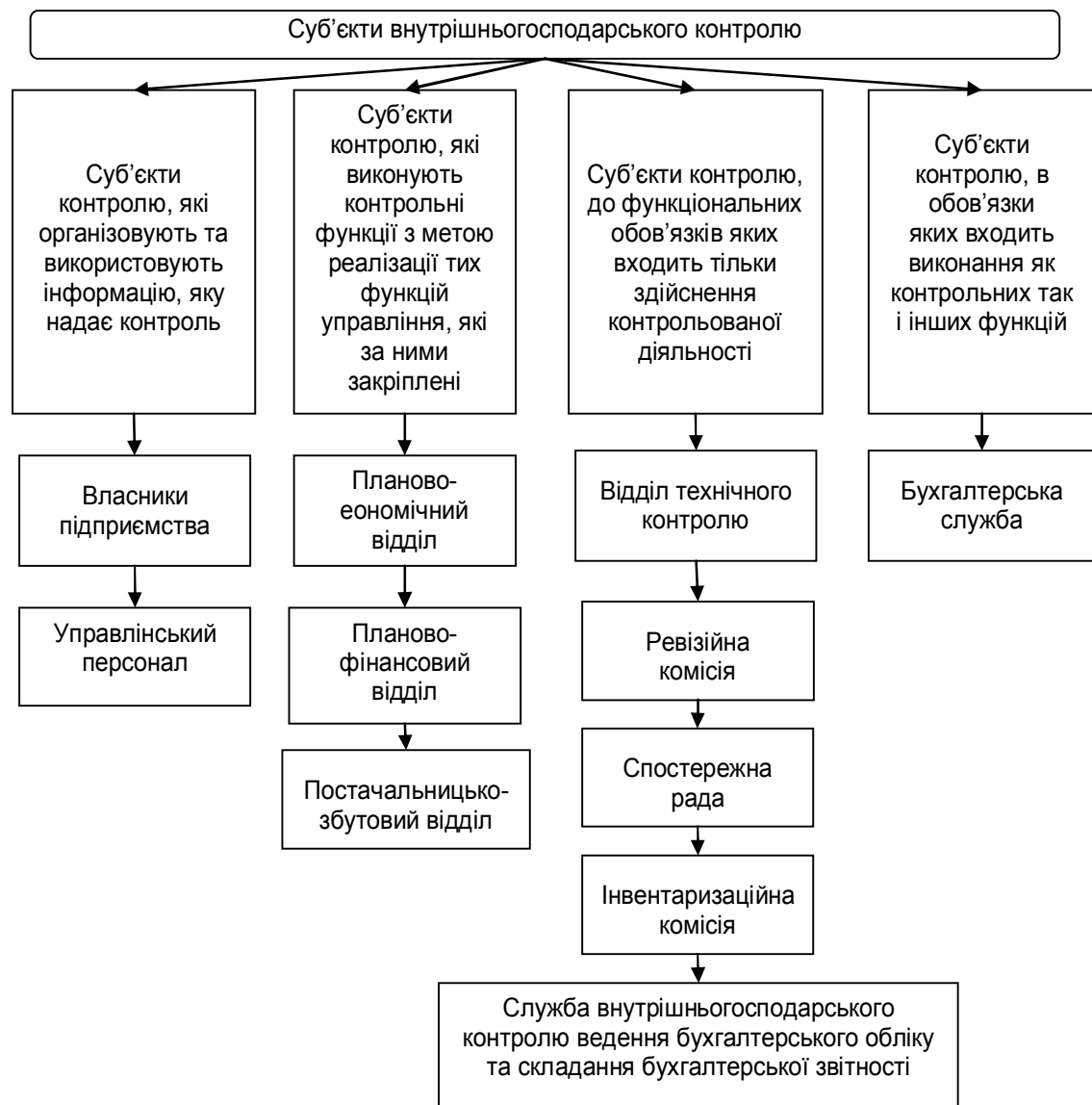
На думку проф. В.О. Шевчука, метою контролю є сприяння зростанню секторів і галузей народного господарства завдяки здійсненню спостереження за досягненням цільових орієнтирів і перевірки дотримання обмежуючих параметрів їх розвитку на мікро- і макроекономічному рівні [3, с. 60]. Проф. Л.В. Нападівська, розглядаючи мету контролю з позиції відповідності запитам управлінців, визначає таку мету як кваліфіковану допомогу менеджерам в організації самоконтролю і ефективного прийнятті рішень, а не встановленні жорсткого контролю з метою покарання. [4, с. 34]

Основні класифікаційні групи суб'єктів внутрішньогосподарського контролю наведені на рис. 1.

Під об'єктами внутрішньогосподарського контролю слід розуміти господарські процеси та відносини, що виникають в ході здійснення господарської діяльності підприємства, та на які, спрямовані контрольні функції суб'єктів контролю.

У зарубіжній економічній літературі структура внутрішнього контролю трактується як система, що складається з трьох елементів: контрольна сфера; система бухгалтерського обліку; процедури контролю.

Контрольна сфера – це набір характеристик, визначених службовими взаємовідносинами, спрямованими на контроль у підприємстві. Контрольна сфера складається з таких елементів: політика і методи управління; організаційна структура підприємства; діяльність апарату управління; методи розподілу функцій управління та відповідальності; управлінські методи контролю, в тому числі внутрішній аудит; кадрова політика; вплив зовнішнього контролю. Стан контрольної сфери залежить від стилю роботи керівництва підприємства, його філософії та ефективної системи роз'яснення мети контролю і нагляду за діяльністю працівників [2, с. 117].



**Рис. 1.** Класифікація суб'єктів внутрішньогосподарського контролю

Під процедурами контролю автори розуміють спеціальні перевірки, які виконують працівники окремих служб підприємств, спрямовані на попередження, виявлення та виправлення помилок у системі бухгалтерського обліку [2, с. 118].

В теперішній час у багатьох керівників склалася думка, що функції системи внутрішньогосподарського контролю і системи бухгалтерського обліку тотожні або майже тотожні і що ці системи відносяться тільки до бухгалтерської служби підприємства. Ми не погоджуємося з такою думкою та підтримуємо позицію В.П. Суйца, який визначає, що внутрішньогосподарський контроль охоплює всі сфери господарської діяльності колективу підприємства, що пов'язані з відтворювальним процесом [5, с. 3] та охоплює майже всі підрозділи підприємства.

Таку ж думку підтримує Н.Б. Шкляр [6, с. 33-36], який виділяє наступні причини, з яких не слід ототожнювати систему внутрішньогосподарського контролю і систему бухгалтерського обліку:

1) система внутрішнього контролю визначається на етапі створення підприємства і в подальшому удосконалюється в залежності від господарської діяльності підприємства і у відповідності до неї;

2) система бухгалтерського обліку і бухгалтерська служба організовується вже з врахуванням принципів і регламентів, які встановлені керівництвом підприємства за допомогою системи внутрішнього контролю;

3) співробітники підприємства, керуються створеною системою внутрішнього контролю, здійснюють господарські операції, складають первинні документи і передають ці документи до бухгалтерської служби для відображення здійснених господарських операцій в бухгалтерському обліку.

Підхід, в основі якого лежить ідея покладення контрольної функції головним чином на бухгалтерію, є необґрунтованим та виключає можливість створення розширеної системи виявлення відхилень від регламентованого ходу робіт та їх регулювання. Проблема полягає в тому, що процеси використання ресурсів і створення матеріально-речових результатів виробництва здійснюються під впливом всіх основних відділів і служб. Ось чому чисто бухгалтерський підхід до функції контролю є неконструктивним, та таким, який різко знижує в цій галузі відповідальність технічних, комерційних та інших служб.

Централізація планової та облікової роботи суттєво знижує інформаційні, а відповідно, і контрольні можливості не тільки на рівні виробничих підрозділів, але й відділах постачання, збуту і інших, які є центрами прийняття рішень і відповідальності у відповідних сферах діяльності.

Функція контролю недостатньо цілеспрямовано і чітко взаємодіє з іншими функціями управління. З одного боку, несистемне здійснення контролю не дає можливості виявити відхилення у всіх сферах діяльності підприємства. З іншого боку, контроль не здійснює достатнього впливу на стан планування, обліку і економічного аналізу.

Перш за все не завжди контролюються обґрунтованість і своєчасність розробки планових завдань. Зосередження всього облікового персоналу і формування даних про фактичні результати економічної діяльності в апараті головного бухгалтера, складність отримання в бухгалтерії цих даних, що є джерелами аналізу для більшості відділів, – все це ускладнює проведення економічного аналізу в функціональних центрах прийняття рішень і створює сприятливе середовище для різного роду роз'яснень, взаємних претензій, а в кінцевому випадку – для нівелювання відповідальності.

Невиправдана диспропорція в організації контрольних функцій бухгалтерських служб, з однієї сторони, і планових, постачальницьких, та інших управлінських служб, з іншої негативно впливає відсутність в положеннях про зазначені служби чіткого визначення відповідальності за здійснення контролю, а в типових бланках форм державної статистичної звітності підписів керівників планово-економічних, фінансових, постачальницьких та інших відділів, які за характером своєї роботи повинні бути основними складальниками цих звітів.

Покладання відповідальності за здійснення попереднього і наступного контролю повністю на головних бухгалтерів послаблює і ускладнює контроль, приводить до викривлення звітних даних про виконання планів, знижує якість обліку.

Внутрішньогосподарський контроль охоплює всі сфери функціонування підприємства, його результати є важливою базою для прийняття управлінських рішень, тому він повинен здійснюватися безперервно та охоплювати всі організаційні структури підприємства.

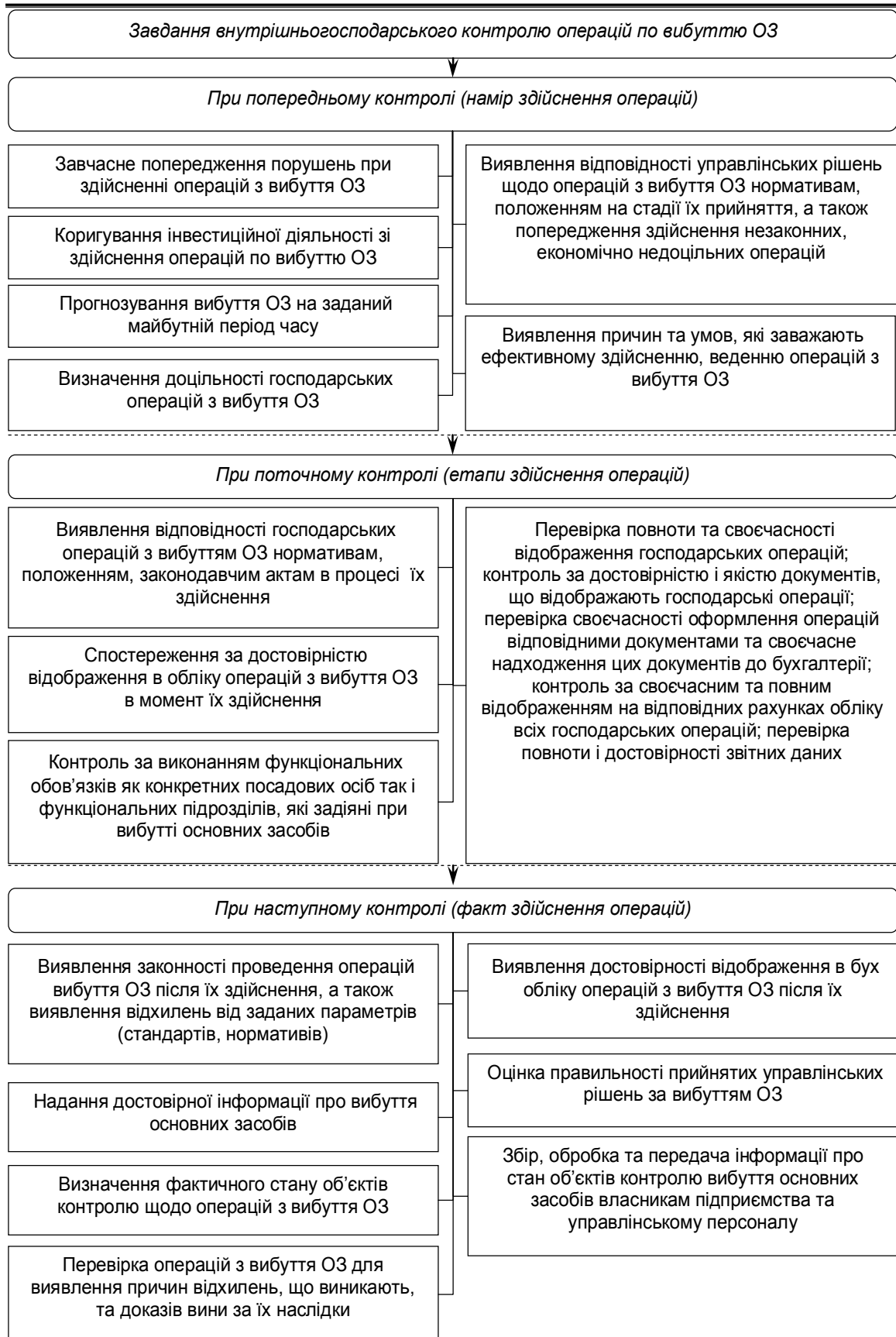
Завданнями внутрішньогосподарського контролю операцій з вибуття основних засобів є наступні: 1) збереження майна власника підприємства, а саме інвестиційних ресурсів, що були вкладені в здійснення капітальних інвестицій; 2) забезпечення якісної розробки й ефективного досягнення цілей діяльності підприємства зі здійснення операцій

з вибуття основних засобів через реалізацію прийнятих управлінських рішень; 3) забезпечення економічної, юридичної та технічної достовірності інформації про вибуття основних засобів; 4) попередження порушень в діяльності підприємства зі здійснення вибуття основних засобів та виявлення причин, що їх породжують. Деталізацію завдань внутрішньогосподарського контролю операцій з вибуття доцільно проводити за етапами господарського контролю (попередній, поточний та наступний) (рис. 2).

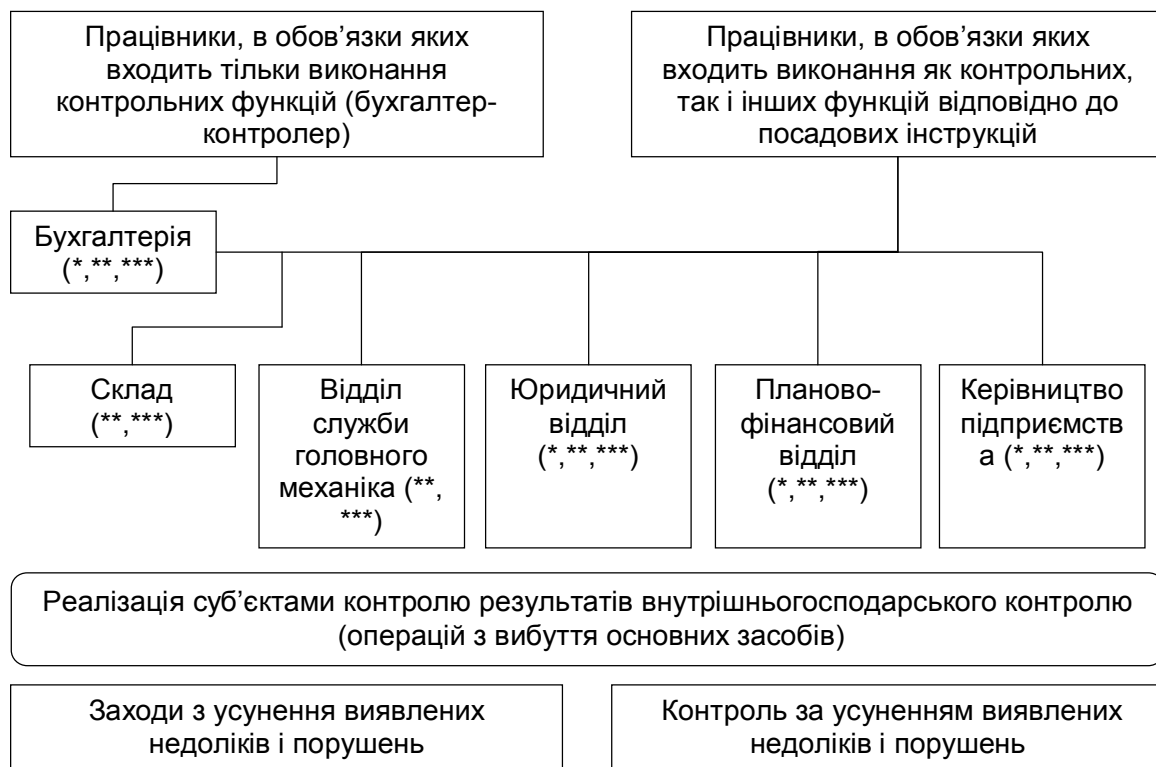
При попередньому контролі до основних завдань внутрішньогосподарського контролю доцільно відносити: завчасне попередження порушення при здійсненні операцій з вибуття основних засобів; коригування інвестиційної діяльності зі здійснення операцій по вибуттю основних засобів; прогнозування вибуття основних засобів на заданий майбутній момент часу; виявлення відповідності управлінських рішень щодо операцій з вибуття основних засобів нормативам, положенням на стадії їх прийняття, а також попередження здійснення незаконних, економічно недоцільних операцій; визначення доцільності господарських операцій з вибуття основних засобів; виявлення причин та умов, які заважають ефективному веденню, здійсненню процесів з вибуття основних засобів капітальних інвестицій. При поточному контролі серед основних завдань слід виділяти: виявлення відповідності господарських операцій з вибуття основних засобів нормативам, положенням, законодавчим актам в процесі їх здійснення; спостереження за достовірністю відображення в обліку операцій з вибуття основних засобів в момент їх здійснення; контроль за виконанням функціональних обов'язків як конкретних посадових осіб так і функціональних підрозділів, які задіяні при вибутті основних засобів. Серед основних завдань при наступному контролі доцільно виділяти: виявлення законності проведення операцій вибуття основних засобів після їх здійснення, а також виявлення відхилень від заданих параметрів (стандартів, нормативів); надання достовірної інформації про вибуття основних засобів; визначення фактичного стану об'єктів контролю щодо операцій з вибуття основних засобів; перевірка операцій з вибуття основних засобів для виявлення причин відхилень, що виникають, та доказів вини за їх наслідки; виявлення достовірності відображення в бухгалтерському обліку операцій з вибуття основних засобів після їх здійснення; оцінка правильності прийнятих управлінських рішень щодо вибуття основних засобів, своєчасності і результативності їх виконання; збір, обробка та передача інформації про стан об'єктів контролю вибуття основних засобів власникам підприємства та управлінському персоналу.

Головним для підприємства є не створення системи контролю, яка гарантувала б повну відсутність відхилень, помилок в роботі, а побудувати систему, яка б допомагала їх своєчасно виявляти та усувати, сприяючи підвищенню ефективності діяльності підприємства. Особливе значення для побудови такої системи відіграє її раціональна організація. Для досягнення оптимального результату від організації системи внутрішньогосподарського контролю операцій з вибуття основних засобів на рівні окремого господарюючого суб'єкта необхідно виходити з особливостей його діяльності та організаційної структури.

Найбільш доцільним для великих підприємств є введення до їх штату окремого працівника (бухгалтера-контролера), за яким в посадовій інструкції необхідно закріпити відповідні функціональні обов'язки. На середніх та малих підприємствах здійснення контрольних функцій слід закріпити в посадових інструкціях за працівниками відділів, які пов'язані зі здійсненням господарських операцій з вибуття основних засобів.



**Рис. 2.** Деталізація завдань внутрішньогосподарського контролю операцій з капітальними інвестиціями за етапами господарського контролю



\*попередній контроль  
\*\*поточний контроль  
\*\*\*наступний контроль

**Рис. 3.** Організація внутрішньогосподарського контролю

На рис. 3 суб'єкти внутрішньогосподарського контролю об'єднані в дві групи: 1) працівники, в обов'язки яких входить тільки виконання контрольних функцій (бухгалтер-контролер); 2) працівники, в обов'язки яких входить виконання як контрольних так і інших функцій відповідно до посадових інструкцій.

До складу об'єктів внутрішньогосподарського контролю слід відносити господарські процеси (сукупність певних економічно однорідних операцій) та відносини, що виникають в ході проведення господарської діяльності підприємства зі здійснення капітальних інвестицій.

В системі бухгалтерського обліку господарські процеси та відносини, які виникають внаслідок їх проведення знаходять відображення у документах, які є юридичною підставою для їх здійснення. Таким чином, дослідження об'єктів контролю операцій з вибуття основних засобів доцільно проводити при перевірці певних груп документів, які заповнюються при здійсненні операцій з вибуття основних засобів (документи, що засвідчують договірні відносини (договори купівлі-продажу); бухгалтерська документація, пов'язана з обліком вибуття основних засобів тощо).

Договори необхідно вивчати з точки зору законності їх укладання та дотримання зобов'язань. Загальною ознакою для договорів, що передбачають передачу майна (договори постачання, купівлі-продажу) є наявність матеріального об'єкту. В них поряд з дотриманням умов договорів слід перевіряти повноту оприбуткування майна за найменуванням, кількістю та асортименту, правильність цін та своєчасність оплати.

Порядок перевірки бухгалтерської документації, пов'язаної з обліком вибуття основних засобів, безпосередньо залежить від методики проведення внутрішньогосподарського контролю операцій з вибуття основних засобів.

Реалізація суб'єктами контролю результатів проведених досліджень операцій з капітальними інвестиціями передбачає розробку заходів з усунення виявлених недоліків та порушень та контроль за їх усуненням. Такі заходи включають усунення виявлених недоліків при перевірці документів, вказівки щодо усунення недоліків та порушень, обговорення недоліків з керівництвом та розробку відповідних управлінських рішень. Контроль за усуненням виявлених недоліків і порушень передбачає вивчення виконання рішень, прийнятих за результатами контролю працівниками відділів, в яких були допущені порушення та недоліки, а також вивчення усунення недоліків і порушень при проведенні наступних перевірок.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Такий підхід дозволяє побудувати раціональну систему внутрішнього контролю основних засобів, що дає можливість, по-перше, сформувати ефективну амортизаційну політику; по-друге, своєчасно виявляти резерви ефективності використання основних засобів.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І.* Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с.

2. *Гончарук Я.А., Рудницький В.С.* Аудит: Навч. посібник. – Львів: Світ, 2002. – 296 с.

3. *Шевчук В.О.* Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою. Проблеми теорії, організації, методології / В.О. Шевчук – К., 1998. – 371 с.

4. *Нападовська Л.В.* Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці [Текст]: монографія / Л.В. Нападовська – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

5. *Суйц В.П.* Внутрипроизводственный контроль. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с.

6. *Юцковская И.Д.* Учетная политика на 2002 год: Бухгалтерський учет. Налоговый учет/ Под ред. и с предисл. И.Д. Юцковской. 3-е изд., пересмотр. и расшир. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 248 с.

ПИРИЖОК Стела Євгеніївна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 18.08.11 р.