

ОСОБЛИВОСТІ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З РЕМОНТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

*Проаналізовано особливості внутрішнього контролю операцій
з ремонту основних засобів на підприємстві*

Постановка проблеми. Контроль як одна із функцій управління виконується багатьма працівниками апарату управління підприємством, у тому числі і працівниками бухгалтерської служби, які під час здійснення господарських операцій виконують контрольні функції.

Внутрішній контроль є системою безперервного спостереження за ефективним використанням ресурсів і передбачає послідовний процес управління з метою попередження або виявлення порушень, незаконних вчинків у процесі здійснення господарської діяльності.

Здійснення контролю, зокрема внутрішнього, за проведенням ремонту основних засобів на підприємстві набуває значної актуальності за сучасних ринкових відносин, які вимагають раціонального та ефективного використання наявних ресурсів, формування оптимальної структури основних засобів на підприємстві і підтримання їх у постійному робочому стані. Контроль витрат, понесених на ремонт основних засобів, дозволяє покращувати такі показники діяльності підприємства, як обсяги випуску продукції, собівартість готової продукції, продуктивність праці, рівень рентабельності і т.д.

Аналіз сучасних досліджень та публікацій. Питанням контролю присвячено наукові праці Т.А. Бутинець, Ф.Ф. Бутинець, І.А. Белобжецького, М.Т. Білухи, Є.В. Калюги, В.Ф. Максимової, В.М. Мурашко, Б.Ф. Усача, В.О. Шевчука та ін.

Мета дослідження полягає у виявленні особливостей внутрішнього контролю операцій з ремонту об'єктів основних засобів, які безпосередньо мають вплив на систему його організації та методику здійснення внутрішнього контролю на підприємстві.

Викладення основного матеріалу дослідження. У процесі здійснення господарської діяльності основні засоби по-різному приймають участь у створенні готової продукції, а тому під час здійснення контролю обсягів, структури та динаміки основних засобів потрібно враховувати таку специфіку.

Ефективність використання об'єктів основних засобів – одна з головних умов забезпечення підвищення продуктивності праці та зниження витрат виробництва. Раціональне використання основних засобів призводить також до зменшення потреби введення нових виробничих потужностей при заданому обсязі виробництва і, як наслідок, до економії капітальних вкладень. Без здійснення контролю за операціями, що пов'язані з ремонтом основних засобів, відбувається перевитрачання ресурсів, зловживання, крадіжки, безгосподарність і т.д.

Специфіка проведення внутрішнього контролю витрат на ремонт основних засобів безпосередньо залежить від особливостей та характеру ремонтних робіт. Зокрема, ремонт може здійснюватися як власними силами підприємства, так і за допомогою залучення сторонніх організацій та фізичних осіб; може відбуватися заміна зношених окремих частин та деталей, а також реконструкція, модернізація та дообладнання; ремонт також може супроводжуватися повним розбиранням об'єкта, що ремонтується, на окремі частини та деталі. Крім того, ремонт може здійснюватися не лише власних основних засобів, але й тих, що орендовані.

У багатьох випадках капітальний ремонт поєднують з модернізацією обладнання та інших основних засобів. У результаті підвищується продуктивність об'єктів, збільшуються терміни їх служби, покращується якість продукції, що випускається, і знижується її собівартість. Якщо модернізацію здійснюють одночасно з капітальним ремонтом за рахунок амортизаційних відрахувань на капітальний ремонт, то первісну вартість основних засобів не збільшують, а витрати на модернізацію відображають відповідно до загального порядку, встановленому для капітального ремонту. Якщо модернізація здійснюється за рахунок асигнувань на капітальні вкладення або позик банку, на суму цих витрат збільшують первісну вартість об'єктів [3, с. 87].

Що стосується орендованих основних засобів, то у договорі оренди основних засобів повинен бути передбачений порядок проведення робіт з ремонту та поліпшення таких основних засобів, а також застережено, хто саме – орендодавець чи орендар – несе ці витрати. Затрати на технічне обслуговування об'єктів, як правило, несе орендар. У деяких випадках це прямо передбачено законодавством. Наприклад, ст. 801 Цивільного кодексу України визначено, що підтримка транспортних засобів у належному технічному стані є обов'язком орендаря. Якщо інше не передбачено договором оренди, то витрати на поточний ремонт об'єктів основних засобів визначаються так само, як і для власних об'єктів основних засобів. У такому ж порядку здійснюється й оформлення виконуваних робіт [5, с. 69].

Першочерговим та пріоритетним завданням управлінського персоналу підприємства, що стосується контролю витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів, є створення ефективної системи внутрішнього контролю, яка сприятиме своєчасному вирішенню проблем, що виникли під час планування ремонтних робіт та їх здійснення, визначати стратегію перспективної діяльності щодо обсягів матеріальних та фінансових ресурсів, що будуть задіяні та використані під час здійснення ремонту.

Під час організації системи внутрішнього контролю на підприємстві в частині контролю операцій, пов'язаних з ремонтом основних засобів, важливе місце посідає визначення предмету, об'єкта, суб'єкта, мети здійснення такого контролю, основних завдань, його інформаційної бази, форми організації, визначення методів і прийомів здійснення контролю, змісту процедур, особливостей контролю процесу виконання та прийняття рішень відповідно до наслідків контролю.

Предметом внутрішнього контролю витрат на ремонт основних засобів є господарські процеси, що безпосередньо пов'язані з ремонтними роботами, а також операції, які викликані рухом товарно-матеріальних цінностей, що можуть бути використані у процесі здійснення ремонту основних засобів.

В свою чергу, об'єктом внутрішнього контролю операцій з ремонту основних засобів виступають явища, що протистоять суб'єкту такого контролю, тобто основні засоби, що підлягають ремонту, а також пов'язані з виконанням ремонту; економічні відносини, тобто весь комплекс причинно-наслідкових взаємозв'язків і взаємовідносин, що виникають в результаті діяльності економічного суб'єкта.

Суб'єкт внутрішнього контролю – це окрема посадова особа, служби (відділи) або окремі підрозділи підприємства, що перевіряють той або інший об'єкт. Для досягнення оптимального результату від організації системи внутрішнього контролю операцій з ремонту об'єктів основних засобів на рівні окремого суб'єкта господарювання необхідно виходити з особливостей його діяльності та організаційної структури. Найбільш доцільним для великих підприємств із значним

обсягом ремонтних робіт є введення до їх штату окремої посадової особи – бухгалтера-контролера, за яким в посадовій інструкції необхідно закріпити відповідні функціональні обов'язки. Що ж стосується інших підприємств, то такі обов'язки можна покласти на працівника підрозділу, де буде здійснюватись ремонт. Таким чином, конкретний працівник на підприємстві, здійснюючи контроль за виконанням ремонтних робіт основних засобів, у разі виявлення порушень під час проведення таких робіт проінформує управлінський персонал про фактичні дії та їх наслідки з боку тих чи інших осіб.

Мета внутрішнього контролю полягає у виявленні відхилень від встановлених параметрів кошторису виробничих витрат, усуненні та попередженні негативних явищ та тенденцій.

Основними його завданнями є дотримання затвердженого кошторису витрат на виконання ремонтних робіт та раціональне використання матеріальних цінностей відповідно до затвердженого кошторису, а також:

- 1) збереження майна власника підприємства, а саме, тих матеріальних цінностей, що були використані під час проведення ремонту основних засобів;
- 2) забезпечення економічної, юридичної та технічної достовірності інформації про витрати, понесені на ремонт об'єктів основних засобів;
- 3) забезпечення досягнення ефективних показників продуктивності основних засобів на підприємстві в зв'язку з проведеними ремонтними роботами через реалізацію прийнятих управлінських рішень відповідно до запланованих проектів;
- 4) попередження порушень, зловживань та здійснення незаконних дій працівниками підприємства під час здійснення ремонтних робіт.

Для практичного виконання контрольних функцій необхідна їх детальна конкретизація по окремих ділянках контролю. Варто зазначити, що в спеціалізованій літературі, облікові і контрольні завдання не розділені, у зв'язку з чим, не рідко контрольні завдання ототожнюються з обліковими, і навпаки.

Контрольні дії є окремими операціями по контролю за нормами витрат, сприяючі реалізації функції контролю. До контрольних завдань можна віднести контроль за витрачанням запасних частин на ремонтований об'єкт, контроль за розподілом накладних витрат по ремонтованих об'єктах тощо. При цьому розділення контрольних і облікових функцій має відносний характер, оскільки при їх автоматизованій обробці виконуються як облікові, так і контрольні функції. Наприклад, при вирішенні завдань обліку витрат за видами ремонтів автоматизовано складається локальний кошторис на об'єкт, що ремонтується господарським способом. Багато контрольних операцій виконуються при розв'язанні завдань облікового характеру, адже функції обліку і контролю взаємопов'язані, а облікова, як і нормативна, і планова інформації є основною інформаційною базою контролю.

Таким чином, важливим завданням є контроль за дотриманням правил експлуатації об'єктів основних засобів, своєчасного проведення профілактичних заходів щодо підтримання їх у робочому стані, поточного і капітального ремонтів. Крім негативного впливу на ефективність виробництва, послаблення такого контролю призводить до передчасного зносу об'єктів, чим також завдаються значні збитки підприємствам [2, с. 314].

За умов комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку забезпечується максимальна автоматизація контролю за достовірністю обробки облікових даних. З метою підвищення ефективності контролю операцій з основними засобами на

підприємстві використовуються методи автоматизованого контролю. Саме використання комп'ютерної техніки сприяє оперативному координуванню та контролю роботи фахівців.

Внутрішній контроль за витратами на ремонт основних засобів відповідно до часу його проведення поділяється на попередній, поточний (оперативний) та наступний. Дії, що виконуються під час різних етапів контролю, як з боку контролюючих суб'єктів, так і з боку суб'єктів, які безпосередньо здійснюють ремонт та ведуть його облік, наведені в табл. 1.

Таблиця 1. Характеристика етапів контролю операцій з ремонту основних засобів

Етап контролю	Дії, що здійснюють суб'єкти контролю на підприємстві	Дії щодо фактичного здійснення ремонту
Попередній	Контроль за відповідністю управлінських рішень показникам, що зазначені в нормативах, попередження здійснення незаконних та економічно недоцільних операцій	Підготовка до проведення, закупівля матеріальних цінностей, залучення експертів до формування плану та кошторису, укладання договорів з підрядниками
Поточний (оперативний)	Перевірка своєчасності, правильності та повноти відображення господарських операцій на рахунках, достовірне оформлення первинних документів та їх надходження до бухгалтерії підприємства співставлення даних за документами з реальними обсягами ремонту об'єкта	Проведення ремонтних робіт, списання товарно-матеріальних цінностей зі складу, нарахування заробітної плати, відрахувань на соціальне страхування, перерахунок авансу підряднику
Наступний	Виявлення відхилень від заданих прогнозних параметрів та визначення їх причини, збір, обробка та передача інформації про стан об'єктів контролю власникам підприємства та управлінському персоналу	Повернення на склад невикористаних матеріальних цінностей, виплата заробітної плати працівникам, проведення остаточних розрахунків з фірмою підрядником, введення в експлуатацію об'єкта основних засобів

Зауважимо, що у системі внутрішнього контролю за витратами на ремонт основних засобів, головне місце посідає інформації, яка надається бухгалтерською службою підприємства на вимогу власників підприємства та (або) управлінського персоналу для прийняття рішень щодо планування майбутньої діяльності суб'єкта господарювання. Окрім інформації, що надається обліковими працівниками, необхідна додаткова, контрольна інформація, яка отримується планово-економічними службами, відділом технічного контролю та іншими підрозділами.

Віднесення ремонтних робіт до того або іншого виду повинно бути підтверджено відповідними документами – договором на проведення ремонту, кошторисною документацією, внутрішніми розпорядчими документами підприємства [1, с. 54].

Носіями первинної інформації для контролю витрат на виконання ремонтних робіт є форми первинної документації, які підтверджуються документально по кожній ремонтній операції. В даному випадку повинен здійснюватися контроль достовірності даних про здійснені господарські операції.

При здійсненні контролю за проведенням ремонтних робіт перевіряється правильність оформлення первинних документів, законність і доцільність відображених в них операцій. Тут можливі різного роду порушення і зловживання, що виражаються в необґрунтованому перевищенні кошторису витрат по виконанню

ремонтних робіт, неправильному визначенні виробничої собівартості ремонтних послуг, неправомірному списанні витрат по капітальному ремонту на собівартість виготовленої продукції, правильності формування і списання витрат на поточний ремонт, витрачання засобів на реконструкцію і модернізацію об'єктів основних засобів, не оприбуткування після демонтажу запасних частин та інших комплектуючих частин [4, с. 88-90].

Після здійснення відповідного контролю первинної інформації проводиться її передача по каналах зв'язку на наступний етап, де здійснюється контроль за видами витрат і проводиться аналіз одержаної інформації. Обробка такої інформації дозволяє одержати відповідні дані про вартість ремонтних послуг в результативному вимірі.

У подальшому формується інформація необхідна для управління, а також здійснюється зведений облік і зводяться дані для фінансової звітності. В цілях вдосконалення контролю за ремонтними витратами доцільно розширити перелік контрольних функцій, більшість яких в умовах інформаційних технологій здійснюватиметься безпосередньо на комп'ютеризованих робочих місцях.

Інформаційною базою внутрішнього контролю операцій з основними засобами є файлова система, яка містить дані про всі об'єкти, що ремонтуються, або підлягають ремонту, а також дані щодо джерел фінансування таких ремонтних робіт, тобто міститься вся необхідна для контролю інформація: облікова, планова, нормативна і фактична.

Ведення бухгалтерського обліку підприємствами України на основі загальноприйнятих принципів обліку, що ґрунтуються на міжнародних стандартах обліку, а також можливість вільного, самостійного вибору методики управлінського обліку посилюються роль контролю, як гаранта достовірності інформації, що надається підприємствами зовнішнім та внутрішнім користувачам. Внутрішній контроль є важливим та необхідним елементом управління підприємством, який покликаний здійснюватися в інтересах самого підприємства.

Основні елементи процесу здійснення внутрішнього контролю операцій з ремонту основних засобів та їх складові представлено в табл. 2.

Таблиця 2. Складові процесу здійснення внутрішнього контролю операцій з ремонту основних засобів

Джерела інформації для здійснення контролю	Нормативно правові акти	
	Договори підряду, купівлі-продажу	
	Кошториси	
	Первинні документи (оз-2, оз-6, кб-3, кб-2в)	
	Облікові реєстри (журнал 4, 5, відомість 4.1, 5.1)	
Об'єкти контролю операцій з ремонту основних засобів	Фінансова (ф. 1, 2, 5) та податкова (декларація з податку на прибуток) звітність	
	Операції з проведення поточного ремонту	
	Операції з проведення капітального ремонту	
	Операції з проведення модернізації	
	Операції з проведення дообладнання	
Прийоми контролю операцій з ремонту основних засобів	Документальні	Перевірка за формулю, по суті, нормативно-правова, арифметична, експертна, економічна, взаємна, зустрічна, аналітична, хронологічна, зворотне обчислення, контрольне порівняння
	Фактичні	Інвентаризація, спостереження, обстеження, огляд, опитування, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, контрольний обмір виконаних робіт, хіміко-лабораторний аналіз

Продовження табл. 2

1	2	3
Форми отриманих результатів від здійснення контролю	Документування результатів контролю	
	Розрахунок аналітичних показників на основі отриманих даних	
	Надання інформації управлінському персоналу для прийняття рішень	

Для забезпечення належного контролю за здійсненням профілактичних заходів, які дають змогу підтримувати основні засоби в робочому стані, на підприємстві має бути розроблений план-графік проведення технічних доглядів машин і механізмів, їхніх ремонтів. Профілактичні заходи потрібно здійснювати і щодо пасивної частини основних засобів, будівель і споруд. Однак для цих об'єктів таких планів-графіків не складають, оскільки інтенсивність їхнього зносу менша, ніж активної частини основних засобів.

Важливою умовою належного контролю за понесеними витратами є дотримання кошторисів (бюджетів) витрат на технічні догляди і ремонти. Щодо перших типових первинних документів не встановлено, тому такі кошториси можна визначити за довільною формою відповідно до переліку операцій, які здійснюються за конкретними об'єктами основних засобів і вартості матеріалів, потрібних для цього, а також затрат праці та тарифних розцінок.

Ремonti основних засобів – будівель і споруд – здійснюються за кошторисами, складеними інженерами-будівельниками чи проектними установами, залежно від їхньої складності. В будь-якому випадку на основі огляду об'єкта визначається потреба в будівельних та інших матеріалах, необхідних для виконання ремонту, затратах праці, робіт і послуг як підрядників, так і власних допоміжних виробництв, відтак підраховується загальна кошторисна вартість. За цими кошторисами контролюють дотримання лімітів витрат матеріалів, оплати праці тощо.

Разом з тим, бухгалтерський облік формує більш загальну інформацію про витрати на ремонти. Важливе значення для ефективного використання основних засобів має дотримання термінів проведення ремонтів. З цією метою даних кошторисів недостатньо і доцільно розробляти графіки (мережеві графіки) проведення ремонтів. Це дасть змогу зіставляти за документами на отримання матеріалів, нарахування оплати праці фактичні дати виконання ремонтних робіт, що посилює контроль за їх проведенням. У цьому ж випадку досягається його висока оперативність, оскільки він здійснюється безпосередньо в момент виникнення витрат.

Для визначення вартості ремонтів машин та обладнання складають відомість дефектів, де на основі ретельного огляду техніки спеціалістами визначають ступінь зносу окремих деталей, потребу в запасних частинах, обсяг робіт і затрати праці на їх проведення, складність ремонту.

Як зазначає Н.В. Абрамова, дефектна відомість складається на передбачуваний обсяг робіт, в якій зазначаються роботи, що підлягають виконанню, терміни початку та закінчення ремонту, заплановані до заміни деталі, кошторисна вартість ремонту відповідно до статейного розрізу. При виконанні капітального ремонту господарським способом на підприємстві, що має ремонтну базу, на основі дефектної відомості виписується наряд-замовлення у трьох примірниках: для бухгалтерії, ремонтній службі і відділу механіки. Саме на його основі оформляються витратні документи на запасні частини і матеріали зі складу підприємства [1, с. 54].

Слід зазначити, що за даними відомості дефектів оперативність контролю недостатня, оскільки витрати вже здійснені і вони в ній лише зафіксовані. Тому оперативний контроль за витратами в обліку доцільно здійснювати за даними інших документів, що виписуються на основі відомості дефектів. Поряд з відхиленнями витрат контролюють терміни виконання робіт, оскільки відхилення від нормативів у бік їх перевищення інколи відчутніші в негативному плані для економіки підприємств, ніж перевитрати у вартісному вираженні. Тому, за даними відомості дефектів необхідно здійснювати оперативний контроль за ходом ремонту з таким розрахунком, щоб фактичне встановлення деталей, вузлів тощо відбувалось своєчасно з дотриманням розрахункових термінів завершення ремонту, вказаного в книзі замовлень на ремонт.

Завершується облік і контроль витрат на ремонт основних засобів узагальнюючими записами у виробничому звіті або у книзі обліку витрат виробництва, де відображають відповідно до статей витрати окремого центру відповідальності загалом за всіма об'єктами основних засобів, які ремонтувались упродовж кожного місяця. Згідно з лімітами витрат, визначеними за даними всіх відомостей дефектів, здійснюють контроль відхилення фактичних витрат за статтями обліку. Хоча такий контроль є ретроспективним і узагальненим, проте надає можливість здійснювати комплексну оцінку діяльності ремонтної майстерні.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Внутрішній контроль є одним із найважливіших способів попередження порушень та незаконних дій, що пов'язані з проведенням ремонту об'єктів основних засобів. Такі порушення можуть бути спричинені помилками в складанні та оформленні документації, неправильним відображення даних операцій в бухгалтерському обліку та під час здійснення податкових розрахунків, відхиленнями від встановлених норм та нормативів, неналежною організацією ремонтних робіт на підприємстві або невідповідним виконання своїх обов'язків підрядниками.

Лише ефективна система внутрішнього контролю на підприємстві забезпечить усунення та попередження порушень і незаконних дій, а також сприятиме зниженню собівартості продукції, підвищить рентабельність діяльності підприємства, покращить використання необоротних і оборотних активів суб'єкта господарювання.

У процесі дослідження встановлено, що особливості здійснення ремонтних робіт об'єктів основних засобів мають безпосередній вплив на порядок проведення внутрішнього контролю на підприємстві, зокрема, основною метою такого контролю є запобігання перевитрачання ресурсів, зловживанням, крадіжкам та незаконним діям.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Абрамова Н.В.* Учет расходов на содержание автомобиля / Н.В. Абрамова. – М.: Главбух, 2002. – 160 с.
2. *Бабаев Ю.А.* Учет и контроль в общественном питании: учеб. пособие / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. – М.: Омега-Л, 2006. – 695 с.
3. *Безруких П.С., Вербов Г.Д., Кашаев А.Н.* Курс бухгалтерского учета / Под ред. П.С. Безруких. Учебник для техникумов. М., "Финансы", 1977. – 360 с.
4. *Ларіков В.Ю.* Основні етапи проведення контрольних процедур за витратами на ремонт основних засобів / В.Ю. Ларіков // Вісник східноукраїнського національного університету ім. Володимира Даля. – 2009. – № 7 (137). – С. 88-92.
5. *Олексенко Т.* Утримання та експлуатація основних засобів / Т. Олексенко // Бібліотека "Баланс". – 2006. – №4. – 224 с. – С. 59-70

САМЧИК Максим Юрійович – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 19.08.11 р.