

**КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ КОМУНАЛЬНОГО МАЙНА ЯК ЗАПОРУКА ЕФЕКТИВНОГО
УПРАВЛІННЯ КОМУНАЛЬНИМ МАЙНОМ УКРАЇНИ: НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ**

*Проведено дослідження напрямів удосконалення організаційно-методичних засад перевірки
стану та використання орендованого комунального майна в Україні*

Ключові слова: *контроль стану та використання орендованого комунального майна,
регламент контролера, організаційно-методична модель внутрішнього контролю операцій
з оренди комунального майна*

Постановка проблеми. Доходи від здачі в оренду державного та комунального майна є одним із джерел поповнення державного та місцевих бюджетів. З іншого боку, орендні платежі є затратними статтями для орендарів, що обумовлює виникнення чисельних судових спорів між суб'єктами таких відносин в Україні (895 спорів за 2007-1-ше півріччя 2012). Крім того, спостерігається погіршення фінансово-бюджетної дисципліни у діяльності бюджетних установ (за 2010 р. тільки Рахунковою палатою України у ході проведених контрольно-аналітичних та експертних заходів було встановлено бюджетних правопорушень на суму більш ніж 37 млрд. грн.²). Для уникнення такого стану актуальним виступає проведення комплексних досліджень щодо підвищення ефективності й дієвості зовнішнього і внутрішнього контролю операцій з оренди комунального майна, що є складовою ефективного управління комунальним майном країни.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питань теорії, методології, організації контролю та муніципального фінансового контролю присвячені праці вітчизняних вчених: В.Д. Андреева [1], І.А. Белобжецького [2], М.Т. Білухи [3], Т.А. Бутинець [4], Ф.Ф. Бутиця [5], Н.Р. Вейцмана [6], Н.Г. Виговської [7], Є.В. Калюги [9], Ю.П. Майданевича [9].

З проблем облікового відображення орендних операцій були захищені дисертації такими вітчизняними науковцями: С.М. Плетенецькою (2001 р.), Л.В. Кондрюк (2004 р.), Л.М. Братчук (2005 р.), О.В. Назаренко (2006 р.), Н.В. Головаченко (2011 р.), Проблематиці орендних операцій у розрізі лізингових відносин присвячені дисертації: С.М. Лайчук (2002 р.), О.О. Ляхова (2002 р.), С.Є. Ткаченко (2003 р.), Т.А. Бондар (2004 р.), І.В. Кошкालда (2004 р.), О.М. Ковалюк (2004 р.), О.В. Годованець (2005 р.), Т.А. Черемисова (2005 р.), Ю.С. Гринчук (2006 р.), Ю.М. Бабак (2009 р.).

При цьому відсутність напрацювань з організації й методики контролю орендних операцій негативно впливає на якість, обґрунтованість і достовірність отриманих результатів контролерами, що призводить до виникнення суттєвих відхилень та порушень в процесі здійснення господарської діяльності. Недостатня розробленість теоретико-методичних підходів до контролю операцій з оренди комунального майна, необхідність розв'язання вищезазначених проблемних питань, визначили актуальність та основні напрями дослідження.

Метою дослідження є вивчення проблемних аспектів організації й методики контрольних процедур за перевіркою стану та використання орендованого комунального майна в Україні.

Викладення основного матеріалу. За результатами практичної діяльності державних фінансових інспекцій України встановлено системні порушення та їх наслідки в розрізі оренди комунального майна, що дозволили розробити класифікатор типових порушень. Класифікатор включає наступні блоки порушень в орендаря: 1) несвоєчасна та неправильне оформлення оприбуткування орендованих об'єктів нерухомого майна; 2) недотримання положень Наказу про облікову політику щодо ведення аналітичного обліку орендованих об'єктів нерухомого майна; 3) невідповідність інформації про наявність орендованих об'єктів нерухомого майна за даними Головної книги, інформації інвентарних карток, що тягне за собою

неправильне нарахування амортизації; 4) неправильне нарахування зносу орендованих об'єктів нерухомого майна; 5) неправильний розрахунок орендних платежів; 6) псування, розкрадання майна. Блоки порушень, типові для орендодавця, наступні: 1) бездіяльність щодо перегляду умов укладених договорів, збільшення орендної плати (у зв'язку зі зміною методики її розрахунку); 2) неперерахування відповідної частини коштів, одержаних з орендної плати та 3) нецільове, незаконне використання доходів від здавання комунального майна в оренду. Розроблений класифікатор типових порушень надає змогу встановити суттєвість типових порушень, а також вжити необхідних заходів щодо попередження їх виникнення в подальшому здійсненні господарської діяльності.

Перевірка повноти, доцільності й достовірності операцій з оренди комунального майна повинна будуватися на системному дотриманні наступних етапів: 1) нормативно-правове регулювання проведених операцій, що забезпечують укладання та виконання договорів оренди; 2) перевірка інформації орендаря щодо фінансового стану, платоспроможності, ліквідності, а також бізнес-планів та інших документів, які надаються орендодавцю для укладання договору оренди; 3) встановлення об'єктивної істини щодо доцільності та законності укладених договорів, правильності відображення в обліку орендних операцій, донесення цієї інформації до користувачів; 4) контроль цільового використання орендованого майна; 5) своєчасність та повнота погашення орендних платежів; 6) цільове використання доходів від оренди комунального майна. Відповідно до цього запропоновано програму аудиторської перевірки орендних операцій, що в комплексі служить дієвості контролю як інструменту збереження майна власника (в особі держави).

Необхідність виявлення, попередження та усунення вищенаведених порушень вимагає від управлінського персоналу оптимального застосування науковообґрунтованих форм та методів внутрішнього контролю орендних операцій. Для системного представлення процесу здійснення внутрішнього контролю орендарем та орендодавцем побудовано організаційно-методичну модель внутрішнього контролю операцій з оренди комунального майна, яка враховує основні стадії його здійснення (організаційну, підготовчу, методичну, результативну) (рис. 1). У блоці № 4 за допомогою представлених фактографічних, розрахунково-аналітичних та документальних прийомів реалізуються основні контрольні процедури в наступній послідовності: 1) перевірка наявності та чинності договору оренди, а також договорів про повну матеріальну відповідальність осіб, відповідальних за збереження орендованого майна; перевірка забезпечення належної експлуатації, своєчасного ремонту, модернізації, реконструкції та модифікації об'єктів оренди; перевірка результатів інвентаризації та їх відображення в обліку; правильність та своєчасність нарахування амортизації за об'єкти; перевірка правильності оцінки та своєчасності амортизації за об'єкти; перевірка правильності оцінки та своєчасності переоцінки нерухомого майна; 2) перевірка наявності та правильності заповнення первинних документів з обліку орендованого майна; перевірка належної організації та відображення господарських операцій з орендованим майном на рахунках бухгалтерського обліку в належних аналітичних розрізах; перевірка правильності та своєчасності розрахунків за орендними платежами та комунальними послугами й експлуатаційними витратами; 3) перевірка відповідності даних реєстрів обліку та звітності; встановлення ефективності орендних операцій (відповідність витрат одержаним економічним вигодам, порівняння альтернативних шляхів використання).

¹ За даними Єдиного державного реєстру судових рішень. – Режим доступу: www.reyestr.court.gov.ua

² Оперативні дані діяльності Рахункової палати України за 2010 рік [Електронний ресурс]. – 2011 р. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua>

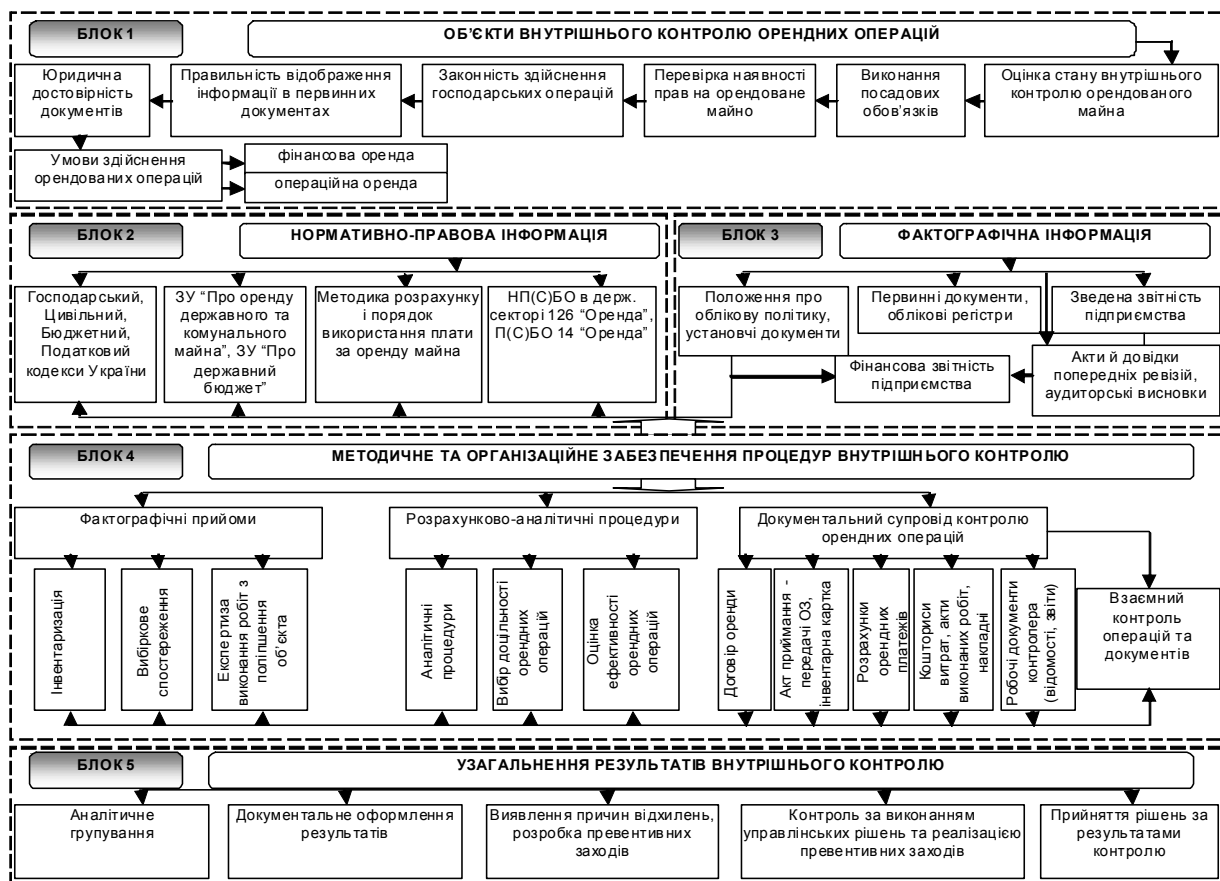


Рис. 1. Організаційно-методична модель внутрішнього контролю операцій з оренди комунального майна

Для удосконалення документального забезпечення використовувати форми робочих документів внутрішнього контролю орендних виплат запропоновано контролера (табл. 1).

Таблиця 1. Пакет робочих документів щодо перевірки операцій з оренди комунального майна

№ з/п	Назва звітної форми	Номер форми	Зміст звітної форми
1	Відомість контролю нарахування та сплати орендних платежів	ВК-1	Відображає показники, що характеризують інформацію про плановий і фактичний розрахунок орендних платежів, термін оплати платежів, встановлені відхилення, наслідки для господарської діяльності підприємства, строки прострочення, суми нарахованих штрафів за прострочення
2	Відомість контролю витрат на утримання орендованого комунального майна	ВК-2	Відображає показники, що характеризують витрати й документ, що підтверджує понесення витрат (номер, дата), фактичну й планову суму витрат орендаря, орендодавця, відхилення, наслідки для господарської діяльності орендаря й орендодавця, суму нарахованих штрафів

Розроблений пакет робочих документів щодо операцій з оренди комунального майна дозволить забезпечити повноту та своєчасність встановлення відхилень у процесі нарахування та сплати орендних платежів, доцільність понесення та витрат на утримання орендованого майна в балансі орендаря згідно з договором оренди, а також обґрунтованість таких витрат (їх документальне підтвердження), що підвищить ефективність використання майна й розробки заходів оптимізації частки витрат на утримання орендованих активів, що тим самим збільшить економічну ефективність процесу господарювання підприємства.

Здійснення внутрішнього контролю із застосуванням запропонованої моделі надає змогу орендарю та орендодавцю виявити та оцінити суттєвість порушень і

відхилень, що забезпечує своєчасне усунення встановлених недоліків, проведення в подальшому їх моніторингу та визначення ефективності впровадження. Положення моделі знайшли відображення в розробленому Регламенті з організації та функціонування системи внутрішнього функціонального контролю в частині перевірки операцій з оренди комунального майна (Зразок 1). Зазначений документ забезпечує високий рівень та якість проведення перевірок щодо орендних операцій, уніфікацію діяльності суб'єктів контролю, зниження трудомісткості контрольних процедур на основі усунення дублювання дій, підвищення ступеня обробки та узагальнення інформаційних даних щодо орендних платежів, оперативне виявлення порушень та відхилень в процесі застосування контрольних процедур.

(назва підприємства)

(уповноважена особа)

(ПІБ, підпис)

“ ” 20__ р.

РЕГЛАМЕНТ З ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО ФУНКЦІОНАЛЬНОГО КОНТРОЛЮ В ЧАСТИНІ ПЕРЕВІРКИ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ КОМУНАЛЬНОГО МАЙНА

1. Загальні положення

Даний регламент з організації та функціонування системи внутрішнього функціонального контролю в частині перевірки операцій з оренди комунального майна (далі – Регламент) розроблений з метою встановлення єдиних вимог та норм до реалізації контрольних процедур суб'єктами внутрішнього контролю різних рівнів системи управління підприємства в частині перевірки операцій з оренди комунального майна, що забезпечить уніфікацію діяльності суб'єктів контролю, зниження трудомісткості контрольних процедур, підвищення ефективності перевірки, запобігання правопорушенням при здійсненні діяльності суб'єктами господарювання.

Основні терміни, що використовуються в Регламенті:

Операції з оренди комунального майна – операції, що є наслідком угоди, за якою орендар (фізична, юридична особа) набуває права користування необоротним активом (комунальним майном) за плату протягом погодженого строку з орендодавцем (розпорядником комунального майна);

Доходи та витрати від операцій з оренди комунального майна – доходи та витрати суб'єктів орендних відносин, що виникають в результаті виконання орендної угоди;

Суб'єкти господарювання – організації незалежно від форми власності, організаційно-правової форми, приватні, комунальні підприємства, що здійснюють ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в загальноствореному порядку відповідно до вимог чинного законодавства;

Регламент – розпорядчий документ, що затверджений власником (керівником) суб'єкта господарювання, містить сукупність вимог, обов'язків та прав, що визначають процес здійснення контролю питань, що регламентуються;

Внутрішній контроль операцій з оренди комунального майна – це процес спостереження та перевірки здійснення господарських операцій, що зумовлюють виникнення доходів та витрат від оренди комунального майна направлений на виявлення відхилень та порушень, а також прийняття або коригування управлінських рішень з метою усунення та

попередження в подальшому виникнення даних порушень з метою здійснення ефективної діяльності суб'єкта господарювання;

Внутрішній функціональний контроль операцій з оренди комунального майна – процес здійснення контролю за операціями з оренди комунального майна в межах контролю власника, бухгалтерського контролю, за центрами відповідальності та матеріально-відповідальними особами з метою виявлення та коригування відхилень від заданих цілей в момент їх виникнення.

Суб'єкти контролю – особи, які уповноважені здійснювати контроль з питань, віднесених до їх компетенції.

2. Мета, завдання та джерела інформації функціонального контролю

2.1. *Мета проведення* функціонального контролю операцій з оренди комунального майна полягає у виявленні відхилень та порушень, встановленні ефективності та раціональності використання майнових ресурсів суб'єкта господарювання, законності та достовірності облікового відображення показників доходів та витрат від операцій з оренди комунального майна, що надасть змогу своєчасно прийняти необхідні управлінські рішення щодо усунення недоліків системи управління операціями з оренди комунального майна.

2.2. Завдання функціонального контролю:

1) Достовірність та дотримання вимог складання первинних документів;

2) Перевірка правильності відображення розрахунків із сторонами орендного договору на рахунках бухгалтерського обліку;

3) Перевірка наявності та стану орендного майна (інвентаризація);

4) Перевірка правильності орендних розрахунків (розміру орендної плати, розміру частки від орендних надходжень передбачених до перерахунку в місцевий бюджет).

2.3. У процесі здійснення внутрішнього функціонального контролю за операціями з оренди комунального майна використовуються наступні джерела інформації представлені в табл. 1.

Таблиця 1. Джерела інформації внутрішнього функціонального контролю за операціями з оренди комунального майна

№ з/п	Джерела інформації	Назва документів
1	Нормативно-правові документи	Цивільний кодекс України № 435-IV; Господарський кодекс України № 436-IV; Податковий кодекс України № 2755-VI; Земельний кодекс України від №2768-III; Водний кодекс України №213/95-ВР; ЗУ “Про оренду державного та комунального майна” N 2269-XII; ЗУ “Про самоврядування в Україні” №280/97-ВР; ЗУ “Про оренду землі” N 161-XIV; ЗУ “Про авторське право і суміжні права” №2627-III; Постанова Кабінету Міністрів України № 786 “Про Методику розрахунку орендної плати за державне майно та пропорції її розподілу”
2	Юридичні документи	Договір оренди комунального майна, договір на оцінку комунального майна
3	Розпорядчі документи	Наказ про облікову політику, Наказ про закріплення МВО, Методика розрахунку орендної плати форми №4-1д, 4-1м “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами”
4	Звітність	меморіальний ордер № 4 “Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами”
5	Облікові реєстри та Головна книга	
6	Первинні документи	договір, оформлений належним чином; акт прийому-передачі майна; рахунок, що надається орендодавцем для оплати зазначених послуг; акт прийому-передачі наданих послуг з оренди, банківське платіжне доручення з відміткою про фактичне перерахування коштів (якщо орендар здійснив передоплату до отримання акту прийому-передачі наданих послуг з оренди).
7	Інші документи	Акти та довідки попередніх перевірок, та інша документація, що узагальнює результати контролю

3. Права та обов'язки суб'єктів функціонального контролю

3.1. Суб'єкти здійснення внутрішнього функціонального контролю в частині перевірки операцій з оренди комунального майна мають право:

1) *Власник (керівник) підприємства:*

- доступу до всієї документації та інформації, що становить комерційну і службову таємницю;
- приймати управлінські рішення щодо організації та функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві щодо операцій з оренди комунального майна;
- отримувати звіти про результати здійснення внутрішнього функціонального контролю в частині перевірки операцій з оренди комунального майна.

2) *Суб'єкти здійснення бухгалтерського контролю:*

- доступу до інформаційної бази облікових та звітних даних в активному режимі, тобто з правом внесення коригувань;
- запитувати від структурних підрозділів відомості, необхідні для здійснення бухгалтерського контролю операцій з оренди комунального майна;
- вносити пропозиції управлінському персоналу щодо вдосконалення процедур і методів внутрішнього функціонального контролю, зміни системи контролю та політики управління суб'єкта господарювання в частині операцій з оренди комунального майна.

3) *Центри відповідальності (керівники структурних підрозділів):*

- здійснювати розробку планових заходів реалізації внутрішнього функціонального контролю в частині перевірки операцій з оренди комунального майна;
- брати участь у підготовці та реалізації програм і проектів щодо виробничої діяльності суб'єкта господарювання;
- запитувати та одержувати матеріали, проекти документів, що виносяться на затвердження власником (керівником) суб'єкта господарювання та отримувати всі накази / протоколи зазначеного органу управління;
- доступу до інформаційної бази облікових даних на постійній основі в пасивному режимі, тобто без права введення і коригування;
- координувати діяльність працівників з метою уникнення виникнення суттєвих порушень та відхилень в процесі виробництва продукції (робіт, послуг);
- отримувати від працівників ділянок, що перевіряються, усні та письмові пояснення з питань, що виникають в ході проведення перевірки;
- надавати рекомендації щодо поліпшення діяльності підрозділу.

4) *Матеріально-відповідальні особи (працівники):*

- брати участь в програмах, спрямованих на навчання, перепідготовку, підвищення кваліфікації працівників суб'єкта господарювання;
- своєчасно та професійно виконувати план діяльності та надавати керівникам структурних підрозділів звіти про обсяги орендних операцій;
- вносити пропозиції щодо удосконалення орендного процесу та заходів системи ресурсозбереження суб'єкта господарювання.

3.2. Обов'язки суб'єктів здійснення внутрішнього функціонального контролю в частині перевірки операцій з оренди комунального майна полягають в наступному:

1) *Власник (керівник) підприємства:*

- організувати і координувати проведення контролю операцій з оренди комунального майна;
- проводити періодичну оцінку актуальності завдань та функцій внутрішнього функціонального контролю щодо операцій з оренди комунального майна для досягнення основних цілей діяльності суб'єкта господарювання;

- складати плани діяльності, визначати об'єкти здійснення контролю, приймати рішення про частоту реалізації перевірок суб'єктами;

- ухвалювати рішення з питань усунення виявлених відхилень та порушень щодо операцій з оренди комунального майна.

2) *Суб'єкти здійснення бухгалтерського контролю:*

- вивчати та оцінювати документи на критерій достовірності та повноти відображення інформації щодо операцій з оренди комунального майна;

- вносити пропозиції керівництву суб'єкта господарювання щодо ефективності організації здійснення внутрішнього функціонального контролю щодо перевірки операцій з оренди комунального майна;

- надавати зацікавленим користувачам необхідну узагальнену інформацію щодо результатів реалізації контролю затрат на оплату праці.

3) *Центри відповідальності (керівники структурних підрозділів):*

- своєчасно здійснювати збір інформації, необхідної для оцінки ефективності системи внутрішнього контролю щодо операцій з оренди комунального майна;

- забезпечувати належне документування процесу внутрішнього функціонального контролю щодо перевірки операцій з оренди комунального майна відповідно до вимог локальних нормативних актів, що регулюють діяльність суб'єкта господарювання;

- надавати управлінському персоналу суб'єкта господарювання інформацію про виявлені порушення та відхилення в процесі здійснення внутрішнього функціонального контролю щодо перевірки операцій з оренди комунального майна;

- уміти працювати з формами робочих документів з контролю;

- вживати необхідні заходи щодо підвищення рівня професійної підготовки працівників суб'єкта господарювання;

- забезпечення представлення управлінському персоналу Звіту про здійснення внутрішнього функціонального контролю щодо перевірки операцій з оренди комунального майна.

4) *Матеріально-відповідальні особи (працівники):*

- дотримуватися вимог трудової дисципліни;
- керуватися вимогами чинного законодавства, цим Регламентом, внутрішніми документами суб'єкта господарювання щодо здійснення операцій з оренди комунального майна.

4. Відповідальність суб'єктів функціонального контролю

Суб'єкти здійснення контролю операцій з оренди комунального майна несуть відповідальність за своєчасне і якісне виконання покладених на них функцій і завдань в межах адміністративного, кримінального та цивільного чинного законодавства України.

4.1. Власник (керівник) в установленому порядку несе персональну відповідальність за організацію внутрішнього функціонального контролю операцій з оренди комунального майна, застосування заходів щодо підвищення рівня професійної компетенції працівників суб'єкта господарювання та прийняття управлінських рішень.

4.2. Суб'єкти здійснення бухгалтерського контролю несуть відповідальність за достовірність відображення в обліку та звітності показників доходів та витрат від операцій з оренди комунального майна, а також за своєчасність та повноту надання інформації зацікавленим користувачам.

4.3. Центри відповідальності (керівники структурних підрозділів) у відповідності до своїх функціональних обов'язків несуть відповідальність за розробку, документування, впровадження, моніторинг та розвиток внутрішнього функціонального контролю у підпорядкованих їм ділянках діяльності суб'єкта господарювання.

4.4. Матеріально-відповідальні особи (працівники) в установленому порядку несуть персональну відповідальність за якість і своєчасність виконання покладених на них функцій, відповідно до посадових інструкцій, трудовим та колективним договорами.

5. Внутрішній функціональний контроль формування та списання доходів та витрат від операцій з оренди комунального майна

5.1. Внутрішній функціональний контроль формування та списання доходів та витрат від операцій з оренди комунального майна здійснюється за допомогою проведення наступних контрольних процедур:

- виявлення та аналіз потенційних та існуючих ризиків в процесі формування та списання доходів та витрат від операцій з оренди комунального майна, які можуть перешкодити досягненню цілей діяльності суб'єкта господарювання;
- визначення критеріїв та оцінки ефективності системи внутрішнього контролю операцій з оренди комунального майна;
- визначення критеріїв та оцінки ефективності використання майна, що передається в оренду, орендується;
- перевірка ефективності застосування заходів ресурсозбереження;

– перевірка правомірності віднесення доходів та витрат від операцій з оренди комунального майна до валових доходів та витрат поточного періоду;

– розробка рекомендацій за результатами здійснення процедур з метою підвищення економічної ефективності діяльності суб'єкта господарювання та управління ризиками;

– організація системи збору, обробки і передачі інформації, у тому числі формування звітів і повідомлень щодо операцій з оренди комунального майна;

– оцінка раціональності розподілу обов'язків та прав суб'єктів контролю;

– належне документальне оформлення процедур внутрішнього контролю.

5.2. При проведенні процедур внутрішнього контролю операцій з оренди комунального майна застосовуються методичні прийоми наведені в табл. 2.

Таблиця 2. Методичне забезпечення внутрішнього контролю операцій з оренди комунального майна

Напрямок контролю	Методичні прийоми контролю
Достовірність та дотримання вимог складання первинних документів	Формальна, арифметична, логічна, нормативно-правова, взаємна, хронологічна перевірки
Перевірка правильності відображення орендних розрахунків на рахунках бухгалтерського обліку	Формальна, арифметична, логічна, хронологічна перевірки, інвентаризація дебіторської заборгованості за орендне майно
Перевірка орендного майна	Арифметична перевірка, оцінка дотримання правил експлуатації та технічних вимог, оцінка стану майна
Перевірка правильності орендних розрахунків	Формальна, арифметична, логічна, нормативно-правова, взаємна, хронологічна перевірки, контрольне порівняння

6. Класифікатор типових порушень

Типові порушення та відхилення операцій з оренди комунального майна – це помилки, що допускаються в процесі формування доходів та витрат від операцій з оренди комунального майна та наступного їх віднесення на

собівартість продукції (робіт, послуг). Типові порушення та відхилення в частині операцій з оренди комунального майна можна класифікувати за двома групами: типові порушення в орендаря комунального майна; типові порушення в орендодавця комунального майна (табл. 3).

Таблиця 3. Класифікатор типових порушень та відхилень операцій з питань оренди комунального майна

№ з/п	Можливі порушення	Характеристика порушення
В орендаря комунального майна		
1	Несвоєчасне та неправильне оформлення оприбуткування орендованих об'єктів нерухомого майна	Несвоєчасне оприбуткування об'єктів нерухомого майна призводить до недонарахування амортизації, що в свою чергу, впливає на неправильний розрахунок собівартості готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг і в кінцевому підсумку призводить до викривлення фінансових результатів. Крім того, до таких порушень відносяться: оприбуткування орендованих об'єктів нерухомого майна за ціною іншою, ніж ціна придбання, включення до складу первісної вартості об'єктів нерухомого майна витрат з оплати відсотків за кредитами, відсутність документів, які підтверджують віднесення орендованих об'єктів до об'єктів нерухомого майна
2	Недотримання положень Наказу про облікову політику щодо ведення аналітичного обліку орендованих об'єктів нерухомого майна	В обліковій політиці підприємства може бути зазначено, що аналітичний облік орендованих об'єктів нерухомого майна повинен вестись в інвентарних картках. Однак на практиці інвентарні картки можуть не заводитись, вважаючи ведення таких карток зайвим, при цьому можуть бути наявні посилання на копії інвентарних списків, які є в бухгалтерії. Якщо ж підприємство і веде картки, не завжди дотримується вимог до їх заповнення
3	Невідповідність інформації в облікових документах	Порушенням також є невідповідність інформації про наявність орендованих об'єктів нерухомого майна за даними Головної книги, інформації інвентарних карток, що тягне за собою неправильне нарахування амортизації
4	Неправильне нарахування зносу орендованих об'єктів нерухомого майна	Нарахування зносу необоротних активів відбувається один раз на квартал. Підприємство продовжує нараховувати знос на об'єкти, за якими вийшов строк корисної експлуатації. Крім того, підприємство неправомірно використовує прискорене нарахування зносу об'єктів нерухомого майна
5	Неправильний розрахунок орендних платежів	Неправильне обчислення сум амортизації майна, що передано в оренду. Відсутність документального підтвердження понесених витрат, що відшкодовуються за рахунок орендодавця. Помилки при нарахуванні ПДВ на розмір орендних платежів
6	Псування, розкрадання	Недобросовісне користування орендарем орендованого майна призводить до його псування, інколи це непоправні ушкодження. Також досить часто спостерігаються випадки розкрадання функціональних частин орендованого майна
В орендодавця комунального майна		
7	Бездіяльність щодо перегляду умов укладених договорів	Найпоширенішими порушеннями законодавства про оренду державного (комунального) майна з боку посадових осіб державних (комунальних) підприємств, установ, організацій та органів Фонду державного майна є їх бездіяльність щодо перегляду умов укладених договорів, збільшення орендної плати (у зв'язку зі зміною методики її розрахунку)
8	Неперерахування відповідної частини коштів, одержаних з орендної плати	При зміні розміру орендної плати не проводиться перерахунок частки грошових коштів, що необхідно відраховувати до місцевого бюджету
9	Нецільове, незаконне використання доходів від оренди	Доходи, одержані від здавання комунального майна в оренду, повинні використовуватись для забезпечення виконання муніципальними організаціями функцій, що покладені на відповідні громади, проте присутні випадки використання доходів від оренди у приватних цілях уповноваженими посадовими особами

Суб'єктами здійснення контролю операцій з оренди комунального майна до проведення перевірки досліджується інформація, предствлена в даному розділі Регламенту, що надає змогу своєчасно встановити

найбільш суттєві порушення та відхилення в частині операцій з оренди комунального майна, які негативно впливають на діяльність суб'єкта господарювання.

7. Оформлення результатів перевірки

За результатами здійснення внутрішнього функціонального контролю операцій з оренди комунального майна, в ході якого виявлено порушення та відхилення норм господарської діяльності та вимог чинного законодавства складається Звіт контролера про результати проведення внутрішнього функціонального контролю в частині перевірки операцій з оренди комунального майна (далі – Звіт контролера). Результати перевірки, в ході якої не виявлено порушень та відхилень, оформлюються довідкою.

Звіт контролера складається суб'єктами здійснення контролю. Даний документ містить дані щодо виробничої діяльності суб'єкта господарювання, а також вказуються відхилення в процесі формування показників доходу та витрат від операцій з оренди комунального майна, порушення вимог чинного законодавства в частині відображення доходів та витрат від операцій з оренди комунального майна в системі бухгалтерського обліку та недотримання вимог трудової дисципліни.

У Звіті контролера визначаються основні результати перевірки. У даному Звіті коротко викладається суть порушень та відхилень, зазначених в проміжних формах робочих документів, на які у Звіті контролера робляться посилання. Відповідно у робочих документах контролера зазначаються факти порушень та відхилень в частині недоцільного використання орендного (орендованого) майна, понесення нецільових витрат, нецільового використання коштів, отриманих як доходи від орендних операцій та недоліку у веденні бухгалтерського обліку, звітності та ін.

Звіт контролера складається з трьох основних частин: вступної, основної та заключної.

У вступній частині вказується:

- строки подання Звіту контролера;
- підстава призначення перевірки, дата і номер розпорядження на її проведення, посади, прізвища та ініціали суб'єктів здійснення контролю;
- дати початку і закінчення перевірки (у разі призупинення перевірки вказується його період).

В основній частині вказується:

- опис факту порушення чи відхилення, місце і час його виникнення;
 - порушені акти законодавства та вимоги розпорядчих документів;
 - розмір заподіяної шкоди (при його наявності) та інші наслідки виявлених порушень та відхилень;
 - посади, прізвища та ініціали осіб, дії (бездіяльність) яких спричинили порушення та відхилення у процесі здійснення господарської діяльності.
- У заключній частині викладаються:*
- факти виконання рішень за результатами попередньої перевірки, а також інших законодавчих актів з питань оренди комунального майна;
 - пропозиції про усунення виявлених порушень та відхилень.

Звіт контролера підписується відповідальними особами за проведення внутрішнього функціонального контролю операцій з оренди комунального майна та передається управлінському персоналу суб'єкта господарювання.

8. Прикінцеві положення

8.1. Даний Регламент, а також усі доповнення і зміни до нього, затверджуються власником (керівником) суб'єкта господарювання.

8.2. Питання, не розглянуті даним Регламентом, регулюються чинним законодавством, рішеннями власника (керівника) та іншими внутрішніми розпорядчими документами суб'єкта господарювання.

8.3. Якщо в результаті зміни законодавства або нормативно-правових актів України, Статуту суб'єкта господарювання окремі статті даного Регламенту вступають у протиріччя з ними, ці статті втрачають силу, і до моменту внесення змін до Регламенту керуються законами та підзаконними нормативно-правовими актами України, чинними положеннями Статуту суб'єкта господарювання.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Ефективним засобом боротьби із шахрайством в господарській діяльності суб'єктів орендних відносин є

аудит. Удосконалено методичні засади проведення аудиту операцій з орендованим комунальним майном та розвинуто дане питання шляхом розробки аудиторських процедур. Отримані результати дослідження дозволяють проводити послідовне здійснення перевірок та уникати дублювання дій суб'єктами державного контролю в цілях збереження державного й комунального майна.

Численні порушення законодавства про оренду державного та комунального майна в частині бездіяльності відповідальних осіб щодо перегляду умов укладених договорів, збільшення орендної плати та неперерахування коштів (відповідної їх частини), одержаних від оренди цих об'єктів, до державного чи місцевих бюджетів, призводять до ненадходження значних сум коштів до цих бюджетів. Нами розроблено класифікатор типових порушень в орендних відносинах, що дасть змогу контролерам проводити перевірку на більш високому рівні та в короткі строки.

За умов відсутності єдиного підходу до організації внутрішнього контролю орендних операцій виникає необхідність удосконалення організаційно-методичної моделі внутрішнього контролю операцій з оренди комунального майна. Запропонований модель та Регламент внутрішнього контролю орендних операцій надають змогу вдосконалити контрольні процедури за підконтрольними об'єктами, описати модель дій суб'єктів контролю, що оптимізує витрати їх часу та удосконалює контрольний процес в цілому, дана методика в основу якої покладено використання договору оренди як норми контролю, зорієнтована на оперативну мобілізацію виявлених відхилень від нормативно закріплених виплат та прийняття відповідних заходів щодо їх попередження у наступних періодах діяльності.

Для посилення значимості запропонованих методичних процедур у роботі розроблено зразки робочих документів контролера, які надають можливість суб'єктам здійснення внутрішнього контролю в частині орендних операцій. визначити перелік необхідних дій щодо реалізації перевірки таких операцій, а також достовірно та кваліфіковано представити результати здійснення контролю орендних платежів, що забезпечить своєчасність та повноту інформаційних даних представлених зацікавленим користувачам.

Список використаних літературних джерел:

1. Андреев В.Д. Практический аудит (Справочное пособие) / В.Д. Андреев. – М.: Экономиче, 1994. – 366 с.
2. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И.А. Белобжецкий. – М.: "Финансы и статистика", 1989. – 256 с.
3. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту / М.Т. Білуха. – Підручник. – К.: ПП "Влад і Влада", 1996. – 320 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-е вид., доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малуґа. – Ж.: ПП "Руга", 2002. – 544 с.
5. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль виробничої діяльності підприємства: управлінський підхід / Т.А. Бутинець. – Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 1 (43). – С. 28-32.
6. Вейцман Н.Р. Контроль и учет – всенародное дело / Н.Р. Вейцман. – Бухгалтерский учет. – 1982. – № 2.
7. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
8. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, 2002. – 360 с.
9. Майданевич Ю.П. Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємствах молочної промисловості / Ю.П. Майданевич. – Вісник ЖДТУ. – 2007. – № 2(4). – С. 118-129.

КИРИК Тетяна Вавилівна – здобувач Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- облік і контроль орендних операцій
- проблеми управління комунальним майном в Україні.

Стаття надійшла до редакції: 12.08.2012 р.