

УДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З НЕРУХОМІСТЮ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД

Досліджено підходи до організації внутрішнього контролю, проаналізовано основні завдання суб'єктів контролю за етапами здійснення господарських операцій з нерухомістю. запропоновано порядок застосування контрольних процедур в ході перевірки операцій з нерухомістю

Постановка проблеми. Ринкові відносини, що формуються в українській економіці, вимагають суттєвого перегляду організаційно-методичних засад внутрішнього контролю циклу використання нерухомості на кожному підприємстві незалежно від його організаційно-правової форми. Будь-яке підприємство має на балансі об'єкт нерухомого майна, причому немає різниці чи має підприємство право власності на такий об'єкт, чи використовує його на правах оренди. Господарські операції з надходження, експлуатації та вибуття нерухомості обов'язково потрібно перевіряти на доцільність, законність та достовірність. Тому контроль є необхідною процедурою у діяльності підприємства, від якості його організації залежить фактично отримані результати від господарської діяльності, зокрема величина отриманих економічних вигод та рентабельність діяльності.

Тому слід створити таку систему внутрішнього контролю, яка б забезпечила отримання об'єктивної і достовірної інформації про господарську діяльність підприємства, виявлення відхилень від заданих параметрів господарської діяльності, здійснення ефективних систематичних перевірок технічного стану, ефективності використання нерухомості.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання щодо порядку організації та методики здійснення внутрішнього контролю розглядаються в працях таких авторів, як: В.В. Бурцев [2], Т.А. Бутинець [3], Ф.Ф. Бутинець [5], Дончук П., В. Рожелюк [4], В.П. Пантелеев [6], Пилипенко А.А. [7], Л.А. Сухарева, І.Н. Дмитренко, М.В. Борисенко [9], Б.Ф. Усач [10]. Контроль операцій з нерухомістю у своїх працях розглядали такі науковці, як Н. Бойко [1], Н.О. Розмислова [8]. Однак незважаючи на значне напрацювання вище зазначених авторів, залишаються невирішеними питання організації та методичного забезпечення внутрішнього контролю операцій з нерухомим майном, яке може обліковуватися як операційна, інвестиційна нерухомість або необоротні активи, утримувані для продажу для встановлення його технічного стану та найефективнішого способу використання окремих складових.

Мета дослідження – удосконалити організаційні засади та методичне забезпечення внутрішнього контролю операцій з нерухомим майном для встановлення його технічного стану та найефективнішого способу використання окремих складових.

Викладення основного матеріалу дослідження. На думку Б.Ф. Усача, "контроль, як економічна категорія являє собою ефективний засіб попередження, виявлення та запобігання порушенням і посяганням на національне багатство країни; складову частину господарського управління, його функцію, метод реалізації управлінських рішень; джерело інформації про позитивні й негативні явища на всіх ділянках виробничої діяльності; систематичну конструктивну діяльність керівників органів управління, спрямовану на наближення фактичного виконання до поставленої мети" [10, с. 45]. Дослідження потребують встановлення суб'єктів та об'єктів внутрішнього контролю, розмежування завдань при попередньому, поточному та наступному контролі, визначення джерел інформації, характеристика етапів контрольного процесу, застосування методичних прийомів документального і фактичного контролю в ході здійснення контрольних процедур та можливі порушення, які можуть бути виявлені. На думку Пантелеева В.П., внутрішній контроль являє собою структуру та сукупність методів і прийомів, які використовуються особами, що виражають інтереси даного підприємства [6, с. 14]. Пантелеев В.П. визначає, що суб'єктами внутрішнього контролю є власник (власники), учасники, посадові особи та працівники підприємства, на яких покладено обов'язки з контролю або до функціональних обов'язків яких входять обов'язки з контролю та які здійснюють контрольні заходи, а також усі працівники підприємства [6, с. 15]. Внутрішній контроль на підприємствах здійснюють суб'єкти ведення бухгалтерського обліку, управлінський персонал, спеціальні служби, створені на підприємстві з метою контролю, загальні збори учасників (акціонерів), спостережна рада, ревізійна комісія, інвентаризаційна комісія, служба внутрішнього контролю (рис 1).



Рис. 1. Суб'єкти внутрішнього контролю на підприємствах

Отже, суб'єкти внутрішнього контролю аналізують ризикові ситуації на підприємстві, що можуть призвести до банкрутства, вживають заходів, що сприяють збільшенню рентабельності діяльності підприємства.

Пантелеєв В.П. вважає, що об'єктами внутрішнього контролю є працівники та ресурси підприємства, його господарські, трудові, адміністративні та інші відносини, а також виробничі та фінансові процеси, показники діяльності підприємства та його структурних підрозділів [6, с. 15]. Тому об'єктом внутрішнього контролю є обліковий процес циклу використання (надходження, експлуатації та вибуття) нерухомості.

Процес надходження нерухомості включає наступні господарські операції: купівля нерухомості за грошові кошти, будівництво та спорудження об'єктів нерухомості, безкоштовне надходження, отримання у вигляді внесків до статутного капіталу, отримання об'єктів нерухомості в оренду (або повернення із оренди).

Процес експлуатації нерухомості включає наступні господарські операції: нарахування амортизації, ремонт, модернізація, реконструкція, вдосконалення та інші шляхи поліпшення, проведення переоцінки, утримання об'єкта на консервації, іпотека, зменшення корисності, вартості об'єкта в результаті його зносу.

Процес вибуття нерухомості включає наступні господарські операції: реалізація за грошові кошти, продаж за бартером, безкоштовна передача іншому підприємству, передача іншому підприємству в рахунок поповнення статутного капіталу, передача (надання) в оренду, ліквідація об'єкту в результаті повного зносу або інших причин.

Розглянемо принципи, на яких повинна будуватися система контролю. Під принципом організації системи внутрішнього контролю слід розуміти умови реалізації внутрішнім контролем свого призначення в системі управління підприємством [9, с. 84-91].

Призначення внутрішнього контролю полягає в досягненні головної мети і вирішенні поставлених завдань. Принципи організації внутрішнього контролю слід розглядати в розрізі таких напрямів:

- загальні (справедливі для всіх ієрархічних рівнів системи внутрішнього контролю);
- часткові (існування яких обумовлено особливостями кожного із цих ієрархічних рівнів).

Логіка визначення зазначених груп принципів підлегла досягненню головної мети конкретної підсистеми внутрішнього контролю, що забезпечує всеосяжність внутрішнього контролю в просторі та часі.

Поміж загальних принципів організації системи внутрішнього контролю слід відзначити: орієнтацію контролю на кінцеві цілі діяльності підприємства; внутрішню ротацію суб'єктів контролю; матеріальне заохочення виявлення істотних або систематичних відхилень (порушень) та деякі інші.

Щодо часткових принципів організації системи внутрішнього контролю, то найбільш значущим для служби внутрішнього аудиту є її організаційна відокремленість; для внутрішнього бухгалтерського контролю – це розподіл функціональних обов'язків на основі зіткнення інтересів; для керівників функціональних підрозділів актуальним є закріплення об'єктів контролю за посадовими особами несуміжного підрозділу.

Для здійснення внутрішнього контролю необхідні наступні джерела інформації про господарські операції з нерухомістю:

1. Законодавчі та нормативні документи.

2. Установчі документи (статут і установчий договір), засновницький опис майна та організаційні документи (свідоцтво про державну реєстрацію, накази та розпорядження, протоколи загальних зборів засновників (учасників)).

3. Договори купівлі-продажу, дарування, фінансової та операційної оренди (лізингу) нерухомості тощо.

4. Первинні документи, що підтверджують надходження, передачу, реалізацію, нарахування амортизації (зносу), ліквідацію об'єктів нерухомого майна: накладні, акти приймання-передачі основних засобів, акти ліквідації основних засобів, відомості нарахування амортизації (зносу), акти переоцінки, дефектні акти, акти виконаних робіт по ремонту основних засобів, кошториси та угоди на капітальний ремонт, технічне обслуговування основних засобів підрядними організаціями.

5. Наказ (Положення) про облікову політику підприємства, документи, що підтверджують право власності на майно.

6. Обліковий реєстр (журнал 4) і Головна книга.

7. Фінансова звітність містить інформацію про об'єкти нерухомості у складі:

– основних засобів (ф. № 1 "Баланс" ряд. 030, 031, 032; ф. № 2 "Звіт про фінансові результати" ряд. 130, 160; ф. № 3 "Звіт про рух грошових коштів" ряд. 190, 250, ф. № 5 "Примітки до річної фінансової звітності" ряд. 620),

– необоротних активів, утримуваних для продажу (ф. № 1 "Баланс" ряд. 275; ф. № 2 "Звіт про фінансові результати" ряд. 176, 177; ф. № 3 "Звіт про рух грошових коштів" ряд. 190, 250);

– інвестиційної нерухомості (ф. № 1 "Баланс" ряд. 055, 056, 057; ф. № 2 "Звіт про фінансові результати" ряд. 130, 160; ф. № 3 "Звіт про рух грошових коштів" ряд. 190, 250; ф. № 5 "Примітки до річної фінансової звітності" ряд. 105, 620).

8. Аудиторські висновки й інша документація, що узагальнює результати контролю.

9. Інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, акти інвентаризацій.

Для повноти дослідження порядку організації внутрішнього контролю слід розглянути його основні етапи.

Дончук П. пропонує таку послідовність і зміст етапів створення системи внутрішнього контролю:

– створення основи організації шляхом аналізу системи управління і визначення принципів організації, мети і завдань внутрішнього контролю;

– установа ієрархічних рівнів і складу суб'єктів внутрішнього контролю;

– формування системи об'єктів внутрішнього контролю і створення інформаційного (регламентного) забезпечення діяльності;

– апробація, аналіз і коригування системи;

– остаточне ухвалення рішення про впровадження, виявлення резервів системи [4, с. 55-63].

Така послідовність дасть змогу з найбільшою ефективністю провести контрольні дії щодо того чи іншого об'єкта, а саме визначити його поточний стан, витрати, понесені на об'єкт, і відповідно до цього нести рішення щодо його подальшого утримання. Надання своєчасної інформації дає змогу з максимальною ефективністю прийняти управлінське рішення стосовно об'єктів нерухомості, що в свою чергу призводить до отримання позитивного економічного ефекту.

Будь-яку господарську операцію, пов'язану з надходженням, експлуатацією або вибуттям нерухомості відповідно до того, чи є вона майном юридичних і фізичних осіб, об'єктом посередництва, об'єктом будівництва, об'єктом обслуговування і ремонту, об'єктом застави чи об'єктом реєстрації, пропонуємо перевіряти шляхом здійснення попередньої, поточного та наступного контролю.

Дослідження потребують завдання суб'єктів внутрішнього контролю залежно від етапу здійснення господарської операції (рис. 2).

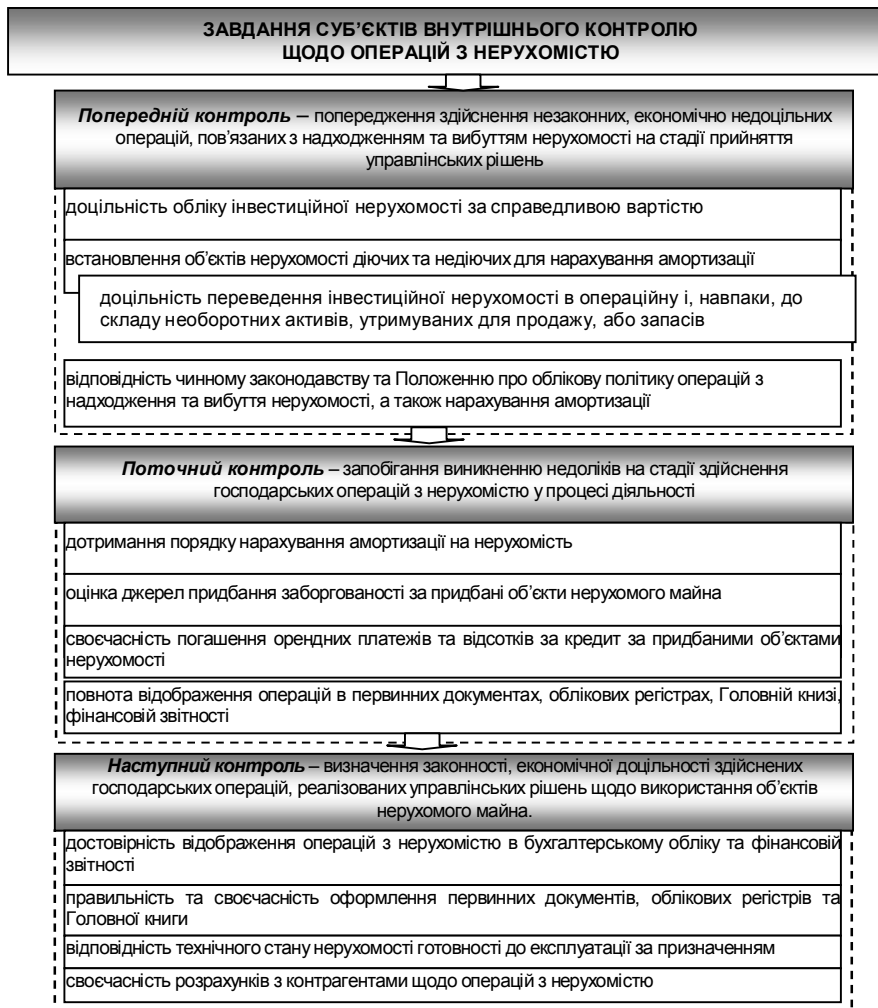


Рис. 2. Завдання суб'єктів внутрішнього контролю операцій з нерухомістю залежно від етапу здійснення господарської операції

З огляду на визначені завдання суб'єктів внутрішнього контролю щодо операцій з нерухомістю з'ясування потребує порядок його організації та методика здійснення.

Погоджуючись з проф. Ф.Ф. Бутинцем, під процесом контролю розуміємо замкнену систему послідовних змін стадій контролю, що відбуваються в установленому порядку [5, с. 13]. Вважаємо, що незважаючи на різну організаційну структуру, різне матеріальне забезпечення процес створення та діяльності системи внутрішнього контролю за об'єктами нерухомості здійснюється в такі стадії:

1) *організаційна* (вибір об'єктів контролю, підготовка Наказу про проведення внутрішньої перевірки, інструктаж членів групи, які будуть здійснювати перевірку, постановка основних завдань, вивчення звіту про попередню перевірку);

2) *підготовча* (розробка плану та програми контролю, визначення алгоритму дій контролерів, вибір методів та прийомів перевірки, розподіл обов'язків, збір необхідної інформації);

3) *методична* (безпосереднє проведення перевірки правильності відображення операцій з нерухомістю на рахунках бухгалтерського обліку, облікових регістрах та фінансовій звітності за допомогою документальних та фактичних методичних прийомів, складання робочих документів контролера);

4) *результативна* (оформлення результатів контролю, розробка заходів щодо виявлених порушень та контроль за виконанням рішень, прийнятих за результатами перевірки).

Більш детально зупинимось на методичній стадії, від ступеня розробки якої залежить підвищення якості внутрішнього контролю, забезпечення результативності, оптимальності, повноти і вирішення завдань, поставлених перед внутрішніми контролерами. Методика контролю операцій з нерухомістю – це сукупність прийомів і способів дослідження господарських операцій з надходження, експлуатації та вибуття нерухомості. Розробка методики внутрішнього контролю операцій з нерухомістю передбачає виділення об'єктів внутрішнього контролю, джерел інформації для перевірки достовірності, повноти і своєчасності відображення операцій з нерухомістю в обліку та звітності, програму суб'єктів внутрішнього контролю, методичні прийоми, оформлення результатів контролю, що забезпечують надання інформації про вплив результатів здійснених операцій, пов'язаних з використанням нерухомості фінансовий стан підприємства для прийняття управлінських рішень.

На всіх етапах розвитку суспільного виробництва контроль за нерухомістю відіграв істотне значення, адже саме наявність попереднього, поточного та наступного контролю за здійсненням будь-якої господарської операції щодо надходження, експлуатації та вибуття нерухомості забезпечує достовірність даних бухгалтерського обліку. Розроблену послідовність здійснення внутрішнього контролю операцій, пов'язаних з надходженням, експлуатацією та вибуттям нерухомості в кінці року перед складанням фінансової звітності наведено на рис. 3.

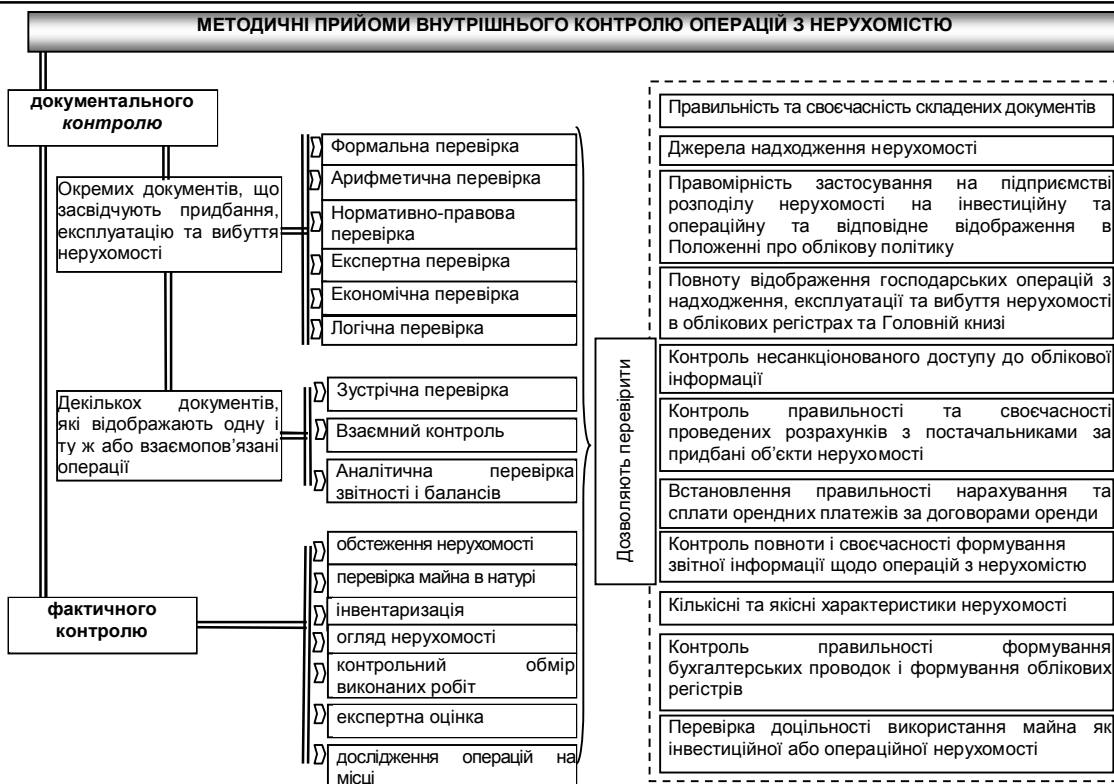


Рис. 3. Послідовність реалізації контрольних процедур під час здійснення внутрішнього контролю операцій з нерухомістю

Під час реалізації контрольних процедур щодо циклу використання нерухомості слід використовувати методичні прийоми документального та фактичного контролю.

Реалізація методичних прийомів документального та фактичного контролю при перевірці операцій з нерухомістю наведено на рис. 4.



Рис. 4. Реалізація методичних прийомів документального та фактичного контролю операцій з нерухомістю

Документальний контроль операцій з нерухомістю полягає в документальній перевірці наявності та правильності оформлення договорів купівлі-продажу, дарування, фінансової та операційної оренди (лізингу) та права здійснення статутних видів діяльності, структури і управління підприємства. Об'єктом документального контролю є здійснені господарські операції та

господарські відносини, які при цьому виникають. Використання методичних прийомів документального контролю дозволяє перевірити своєчасність, повноту, правильність відображення циклу використання нерухомості в первинних документах, записів в облікових регістрах, Головні книзі та фінансовій звітності. При здійсненні контролю широко застосовуються методи

нормативної перевірки на відповідність операцій з вибуття основних засобів чинному законодавству та їх узгодженість щодо правил оцінки майна, умов реалізації, документального оформлення процесу купівлі-продажу, дарування, оренди (лізингу), спадкування тощо. Застосування методичних прийомів фактичного контролю дозволяє виявити фактичний технічний стан активів, що входять до складу нерухомості шляхом проведення інвентаризації. Суб'єкт внутрішнього контролю повинен уважно вивчити матеріали попередніх інвентаризацій, особливу увагу звертаючи на своєчасність їх проведення та оформлення, відображення результатів у обліку. Зустрічаються випадки формального проведення інвентаризації, коли дані про об'єкти інвентаризації переносяться в інвентаризаційні описи з інвентарних карток чи минулорічних інвентаризаційних описів. Повноту об'єктів інвентаризації встановлюють порівнянням інвентарних описів з даними аналітичного обліку в оборотних відомостях. Під час проведення інвентаризації одночасно здійснюється обстеження умов зберігання, використання, технічного стану окремих об'єктів основних засобів як власних, так і орендованих, особливо тих, які не використовуються, підлягають реалізації, перебувають у запасі, консервації у зв'язку з припиненням виробничої діяльності підприємств. Обстеження об'єкту є досить важливим, адже нерухомість як будівля або споруда має технологічну властивість з часом змінювати свої характеристики, а саме: зношуватись, просідати, руйнуватись, занепадати. Виявлення всіх цих змін на ранній стадії дасть змогу вчасно провести ремонт або змінити цільове призначення об'єкта.

В ході здійснення внутрішнього контролю можуть бути виявлені наступні порушення: 1) заниження або завищення оцінки об'єктів нерухомого майна при надходженні, вибутті і переоцінці; 2) заниження обсягів та оцінки матеріальних цінностей від ліквідації об'єктів нерухомості; 3) необґрунтованість списання, заниження вартості нерухомості; 4) неправильне визначення податків при реалізації об'єктів; 5) невідповідність фактичного використання об'єкта нерухомого майна як інвестиційної та операційної нерухомості його відображенню в бухгалтерському обліку; 6) виправлення записів у первинних документах та фінансовій звітності без необхідних підстав; 7) заниження тарифів орендної плати та обсягів приміщень, що здаються в оренду іншим підприємствам тощо.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

На підставі проведених досліджень питань організації та методики внутрішнього контролю операцій з нерухомістю встановлено наступне:

1. Організація внутрішнього контролю забезпечує збереження нерухомого майна у належному стані, раціональне використання матеріальних і фінансових ресурсів на ремонт та модернізацію, надання інформації про господарські зміни, які відбулися з наявною нерухомістю; надання допомоги в прийнятті певних управлінських рішень щодо продажу, зміни цільового використання нерухомості; оцінку правильності прийнятих рішень, своєчасності та результативності їх виконання; своєчасне виявлення та усунення умов і факторів, які заважають ефективній діяльності підприємства; коригування діяльності суб'єкта господарювання та його структурних підрозділів та інформаційну безпеку при прийнятті управлінських рішень у ринкових умовах, перетворюючись на визначальний фактор зростання ефективності господарської діяльності підприємства, зокрема – його успішного розвитку.

2. Запропоновано наступний порядок застосування контрольних процедур в ході перевірки операцій з нерухомістю: 1) перевірка наявності та чинності державної реєстрації прав на нерухомість, договорів купівлі-продажу, дарування, фінансової, операційної оренди (лізингу) тощо; 2) перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, які відповідальні за збереження нерухомого майна; 3) перевірка забезпечення безпечної та надійної їх експлуатації об'єктів нерухомості, встановлення своєчасності і якості капітального і поточного ремонту для запобігання виникненню аварійних ситуацій; модернізації, реконструкції та модифікації об'єктів, якщо вони не

відповідають сучасним вимогам або виникла необхідність використовувати їх за новим призначенням; 4) правильність нарахування амортизації на об'єкти нерухомості відповідно до чинного законодавства; 5) перевірка повноти і своєчасності проведення інвентаризації нерухомості та відображення її результатів у обліку; 6) перевірка правильності оцінки та порядку переоцінки нерухомості; 7) перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів, пов'язаних з надходженням та вибуттям нерухомості; 8) перевірка правильності відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку; 9) перевірка організації та ведення аналітичного обліку операцій з операційною, інвестиційною нерухомістю та необоротними активами, утримуваними для продажу; 10) перевірка правильності проведення розрахунків з контрагентами по операціях з нерухомістю; 11) перевірка відповідності даних реєстрів синтетичного і аналітичного обліку операцій з нерухомістю; 12) перевірка відповідності показників облікових реєстрів та фінансової звітності.

3. Ефективно організований контроль та налагоджена його методика здійснення дають змогу своєчасно отримати інформацію про технічний стан об'єктів нерухомості управлінському персоналу для підвищення економічної вигоди від його експлуатації, утримання або вибуття. Перспективами подальших досліджень є удосконалення відображення інформації про нерухомість у звітності підприємства.

Список використаної літератури:

1. *Бойко Н.* Проблеми контролю будівництва складської нерухомості / Н. Бойко // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – 2009. – № 2. – С. 80. 2. *Бурцев В.В.* Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. – М.: "Экзамен", 2000. – 320 с. 3. *Бутинець Т.А.* Класифікація господарського контролю: міф чи реальність? / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки.- Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 1(55). – С. 12-17. 4. *Денчук П.* Організаційно-структурні особливості побудови служби внутрішнього аудиту на підприємстві / П. Денчук, В. Рожелюк // Аудитор України. – 2003. – № 15 (33). – С. 30-32. 5. Контроль і ревізія: [підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів]. / Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – [3-тє вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с. 6. *Пантелеев В.П.* Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [Моногр.] / Пантелеев В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП Інформ.-аналіт. агенство, 2008. – 491 с. 7. *Пилипенко А.А.* Організація обліку і контролю: [підручник]. –Х.: ВД "ІНЖЕК", 2004. – 424 с. 8. *Розмислова Н.О.* Контроль операцій з інвестиційною нерухомістю в умовах предметної цілісності об'єкту / Н.О. Розмислова // Науковий вісник Ужгородського університету / Серія: Економіка. – 2010. – випуск 29 (частина 1). – С. 186-189. 9. *Сухарева Л.А.* Внутренний финансовый контроль: история исследования, состояние, перспективы / Л.А. Сухарева, И.Н. Дмитренко, М.В. Борисенко // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів, 2004. – С. 84-91. 10. *Усач Б.Ф.* Контроль і ревізія: [підручник] / Б.Ф. Усач. – [5-тє вид.]. – К.: Знання-Прес, 2004. – 253 с.

ПОЛІЩУК Ірина Романівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- обліково-аналітичне забезпечення прогнозування розміру корпоративних прав учасників;
- методика обліку складових нерухомості.

ЮХИМЕНКО-НАЗАРУК Ірина Анатоліївна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- методика бухгалтерського обліку нерухомості.

Стаття надійшла до редакції 02.11.11 р.