

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ МАЙНА КОМУНАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ

Розкрито проблемні аспекти організації й методики проведення внутрішнього контролю операцій з оренди комунального майна в Україні

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання функціонування системи контролю на підприємстві забезпечує раціональність та обґрунтованість використання всіх видів економічних ресурсів. Відповідно взаємоузгоджена та чітка організація контролю для суб'єктів господарювання являється обов'язковою умовою здійснення ефективної господарської діяльності. Необхідність виявлення, попередження та усунення порушень вимагає від управлінського персоналу оптимального застосування науково обґрунтованих форм та методів внутрішнього контролю. Відповідно основними наслідками застосування раціонально організованого внутрішнього контролю на підприємстві є забезпечення збереження майна власника, ефективність використання економічних ресурсів та впровадження заходів їх ресурсозбереження, а також законність та доцільність ведення господарської діяльності підприємства.

Ефективність діяльності суб'єкта господарювання значно залежить від якості управління майновим потенціалом, в тому числі й майном, яке належить підприємству на правах володіння, тобто орендованим. Внутрішній контроль орендних операцій надасть змогу оперативно виявляти відхилення та порушення в процесі відображення орендних виплат. При раціональному розподілі обов'язків щодо застосування контрольних процедур орендних виплат серед посадових осіб можна визначити основні недоліки в управлінні орендними операціями, що забезпечить ефективність процесу експлуатації майна підприємства.

Реалізація внутрішнього контролю орендних операцій є важливим елементом організації ефективної системи внутрішнього контролю орендних витрат, що надасть змогу зменшити трудомісткість контрольних процедур та забезпечить своєчасне реагування управлінського персоналу на виникнення відхилень та порушень в частині витрат на утримання орендованого майна та пошуку шляхів їх усунення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання щодо порядку організації та методики здійснення внутрішнього контролю розглядаються в працях таких авторів, як: М.Т. Білуха [2], В.В. Бурцев [4], Т.А. Бутинець [5], Ф.Ф. Бутинець [10], Л.П. Кулаковська [13], П. Денчук, В. Рожелюк [7], В.П. Пантелєєв [15], А.А. Пилипенко [16], Л.А. Сухарева, И.Н. Дмитренко, М.В. Борисенко [21], Б.Ф. Усач [22]. Контроль операцій з нерухомістю у своїх працях розглядали такі науковці, як Н. Бойко [3], Н.О. Розмислова [19], І.Р. Поліщук та І.А. Юхименко-Назарук [17], основні завдання внутрішнього контролю з майном, що не належить підприємству на правах власності досліджував І.В. Заєць [8]. Однак, не зважаючи на значне напрацювання вищезазначених авторів, недослідженими залишаються питання щодо послідовності виконання контрольних дій суб'єктами контролю з метою перевірки та отримання повної та достовірної інформації про стан експлуатації,

витрати на утримання й нарахування орендних платежів, на основі обробки та узагальнення якої керівництво суб'єкта господарювання приймає обґрунтовані управлінські рішення. Відсутність напрацювань з організації й методики проведення внутрішнього 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.

Метою дослідження є розкриття проблемних аспектів організації й методики проведення внутрішнього контролю операцій з оренди комунального майна в Україні.

Викладення основного матеріалу дослідження. Внутрішній контроль орендних операцій – це процес спостереження та перевірки здійснення господарських операцій, що впливають на структуру майна підприємства без права власності на нього, та які впливають на формування собівартості виробленої продукції, наданих послуг та на фінансовий результат підприємства в цілому, 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.

Мета внутрішнього контролю орендних операцій з об'єктами державного та комунального нерухомого майна полягає у встановленні достовірності первинних даних щодо формування розміру орендних платежів, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах і облікових регістрах, правильності ведення обліку орендних операцій з об'єктами нерухомого майна та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо даних операцій у фінансовій звітності [6, с. 386]

Завданнями внутрішнього контролю орендних операцій з оренди об'єктів нерухомого державного та комунального майна у орендодавця виступають:

- 1) оцінка обґрунтованості та своєчасності розробки планових показників доцільності залучення орендованого майна;
- 2) перевірка правильності щомісячного нарахування зносу за об'єктами нерухомого майна, наданих в оперативну оренду;
- 3) перевірка дотримання підприємством податкового законодавства щодо операцій, пов'язаних з об'єктами нерухомого майна, наданими в оперативну оренду;
- 4) перевірка повноти та правильності нарахування орендної плати орендарю;
- 5) перевірка повноти та своєчасності надходження орендної плати від орендаря;
- 6) перевірка правильності відображення на відповідних рахунках обліку операцій з оперативної оренди;
- 7) перевірка правильності нарахування доходу і витрат (зносу), а також визначення фінансового результату від операцій з оперативної оренди.
- 8) забезпечення економічної, юридичної та технічної достовірності інформації про витрати на утримання орендованого майна в розрізі відхилень, винних осіб, причин, місць виникнення, центрів відповідальності;

9) контроль організаційного та методологічного взаємозв'язку та взаємообумовленості планової та облікової інформації;

10) контроль використання матеріалів для ремонту орендованих об'єктів;

11) виявлення та діагностика проблем, що виникають при зміні внутрішнього і зовнішнього середовища та коригування планів діяльності.

При проведенні внутрішнього контролю оперативної оренди державного та комунального майна в системі бухгалтерського обліку орендаря завданнями виступають:

1) оцінка організації синтетичного й аналітичного обліку об'єктів нерухомого майна у бухгалтерії підприємства і за матеріально відповідальними особами в місцях експлуатації орендованих основних засобів у порядку оперативної оренди (позабалансовий рахунок 01);

2) перевірка правильності нарахування орендних платежів та витрат на утримання й поліпшення об'єктів оренди, а також визначення фінансового результату від операцій з оперативної оренди;

3) перевірка повноти та своєчасності перерахування орендної плати від орендаря орендодавцю;

4) перевірка дотримання підприємством податкового законодавства щодо операцій, пов'язаних з основними засобами, наданими в оперативну оренду;

5) перевірка своєчасного списання в обліку з позабалансового рахунку основного засобу, прийнятого в оперативну оренду.

Отже, мета проведення внутрішнього контролю орендних операцій для орендаря полягає у виявленні відхилень та порушень, встановленні ефективності та раціональності використання орендованого державного та комунального майна, законності та достовірності облікового відображення нарахування та сплати орендних платежів, витрат на утримання орендованого майна тощо, що надасть змогу своєчасно прийняти необхідні управлінські рішення щодо усунення недоліків системи управління майном підприємства.

Відповідно завдання внутрішнього контролю орендних операцій нададуть змогу побудувати алгоритм контрольних дій суб'єктів здійснення контролю, що забезпечить швидкий збір, обробку та узагальнення отриманих інформаційних даних щодо формування показників діяльності підприємства.

Після поставлених завдань внутрішнього контролю орендних операцій визначаються методи, прийоми та способи здійснення контрольних процедур, які будуть застосовувати суб'єкти здійснення контролю та за допомогою яких будуть формуватися результати здійснення внутрішнього контролю.

Для системного представлення процесу організації внутрішнього контролю побудовано організаційну модель внутрішньогосподарського контролю операцій з оренди державного та комунального майна (рис. 1).

Перший блок передбачає окреслення повноважень суб'єктів контролю, кола завдань та ідентифікацію питань, на які слід звернути увагу в ході перевірки суб'єктам внутрішнього контролю та обґрунтування об'єктів внутрішньогосподарського контролю орендних операцій, який включає законність здійснення господарських операцій, правильність їх відображення у документах, способи взяття на облік орендованого майна та стан внутрішньогосподарського контролю витрат на його утримання.

Об'єктами внутрішнього контролю операцій з оренди об'єктів державного та комунального майна виступають елементи облікової політики, господарські операції, записи в первинних документах, облікових реєстрах, звітності щодо орендованих об'єктів нерухомого майна та інформація про порушення у веденні обліку таких операцій, а також недостачі, зловживання, які знайшли документальне відображення в актах ревізії та перевірок, висновках аудиторів, постановах правоохоронних органів. Виокремлення даних об'єктів внутрішнього контролю операцій з оренди державного та комунального майна надасть змогу отримати своєчасну та повну інформацію щодо майнового забезпечення підприємства, а також витрат, що впливатимуть на фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Важливою складовою об'єктів внутрішнього контролю орендних операцій є визначення елементів облікової політики, що забезпечать законність ведення бухгалтерського обліку орендних операцій. Елементи облікової політики в частині орендних виплат повинні встановлюватися на рівні підприємства з дотримання усіх норм та положень чинного законодавства, що забезпечить єдність підходу щодо організації та методики облікового відображення операцій з оренди державного та комунального майна.

Впровадження внутрішнього контролю на підприємстві забезпечують суб'єкти його здійснення.

Кочерін Є.А. зазначає, що суб'єкти внутрішнього контролю – це частина даної організації [12, с. 152]. У свою чергу, М.Д. Корінько [11, с. 16] та Т.Ю. Серебрякова [20, с. 29-30] до основних суб'єктів внутрішнього контролю відносять, крім посадових осіб та органів контролю, що функціонують на підприємстві, фахівців, запрошених зі сторони з метою внутрішнього контролю.

Пропонуємо розглянути рівні та зміст загальних функцій суб'єктів внутрішнього контролю на рівні підприємства (табл. 1). Запропонований поділ суб'єктів внутрішнього контролю на рівні забезпечить координацію дій щодо здійснення контрольних процедур в частині орендних виплат.

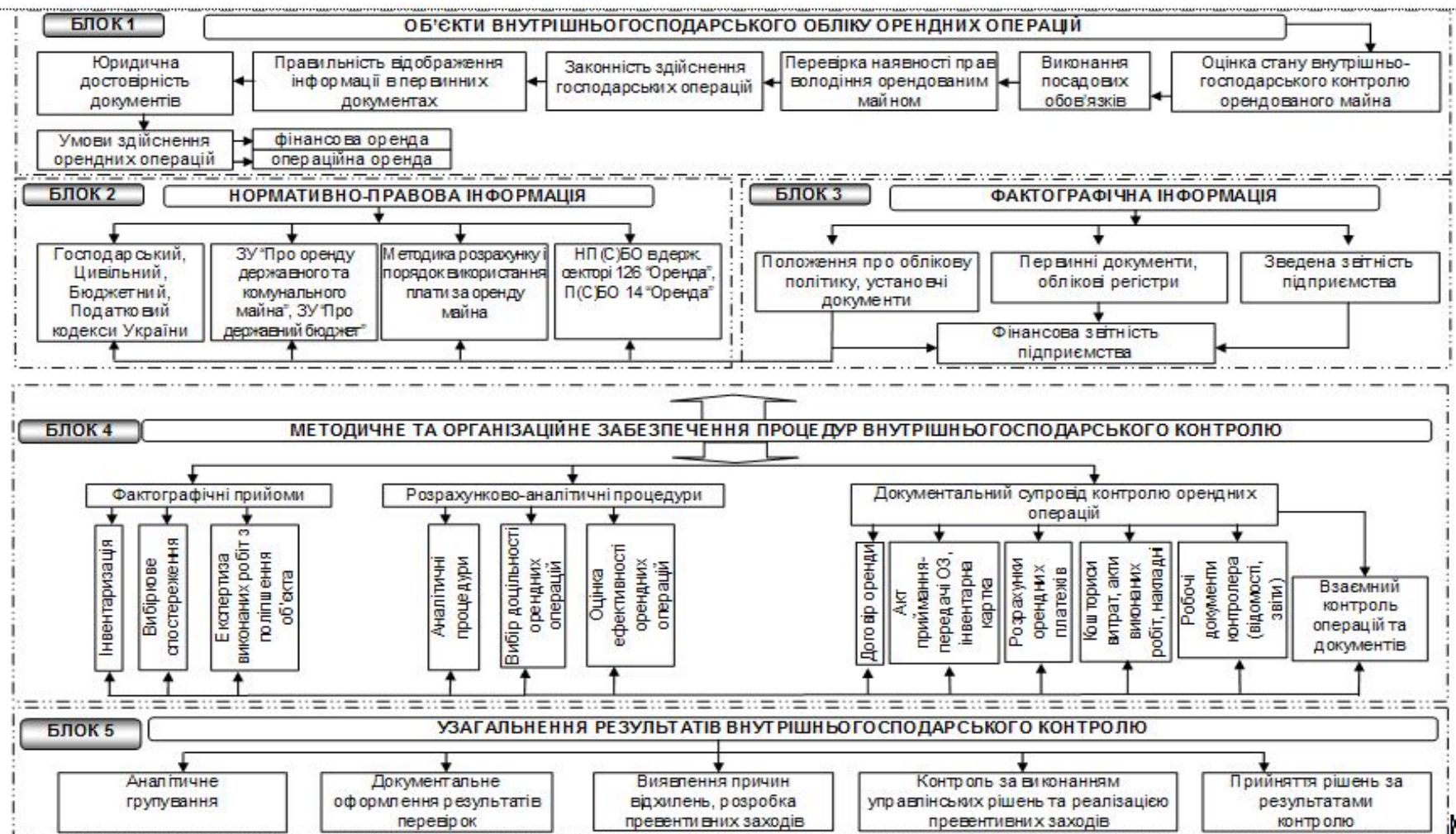


Рис. №1. Організаційна модель внутрішньогосподарського контролю операцій з оренди державного та комунального майна

Таблиця 1. Суб'єкти здійснення внутрішнього контролю орендних операцій

<i>Рівні суб'єктів контролю</i>	<i>Зміст загальних функцій</i>
I. Власник (керівник) підприємства	Контроль за дотриманням господарського та податкового законодавства (в частині укладання договорів оренди), ефективності функціонування системи внутрішнього контролю орендних виплат та прийняття управлінських рішень щодо застосування заходів профілактики відхилень та порушень
II. Бухгалтерський контроль	Контроль за достовірністю та своєчасністю документального забезпечення відображення в системі бухгалтерського обліку господарських операцій з оренди державного та комунального майна (постановка на облік орендованого майна, нарахування орендних платежів, графік їх виплат, відображення витрат на утримання орендованого майна), їх відповідність положенням облікової політики
III. Центри відповідальності	Контроль в межах певного структурного підрозділу за виконанням обов'язків підлеглих, доцільністю понесення орендних витрат; визначення недоліків організації утримання орендованих основних засобів праці на підприємстві, визначення доцільності споживання орендованих матеріальних ресурсів
IV. Центри виникнення витрат	Контроль на робочому місці (самоконтроль) за дотриманням норм та нормативів в процесі експлуатації орендованого майна, а також виконанням розпоряджень управлінського персоналу

Погоджуємося з твердженням І.В. Зайця, що “правильно розподілені обов'язки між суб'єктами здійснення контролю за операціями з майном, що не належить підприємству на правах власності, дозволить ефективно використовувати час працівників служби внутрішнього контролю, забезпечити послідовність і логічність здійснюваних контрольних операцій. Взаємодія різних центрів відповідальності із службою внутрішнього контролю на усіх стадіях процесу, дозволить своєчасно виявити недоліки, які допускаються під час приймання майна в оренду, на добудову за договором концесії та на відповідальне зберігання від покладавця. Така залежність забезпечить ефективне зберігання чужого майна, оскільки відповідальність за його збереження несе підприємство, яке отримало майно за відповідним договором” [8, с. 157].

Необхідною умовою для ефективної реалізації внутрішнього контролю орендних витрат є зацікавленість суб'єктів внутрішнього контролю в отриманні достовірних та повних даних щодо процесу формування показників даних витрат на всіх стадіях контролю (попередній, поточний та наступний стадіях), що забезпечить своєчасність застосування необхідних превентивних заходів з метою збереження економічних ресурсів підприємства.

Внутрішньогосподарський контроль стану розрахунків між орендодавцем та орендарем має бути націлений на попередження наявних та можливих відхилень від заданих критеріїв. Цю вимогу можна забезпечити тільки в процесі попереднього і поточного внутрішньогосподарського контролю.

Попередній контроль орендних виплат здійснюється до формування їх показників. Суб'єкти реалізації внутрішнього контролю повинні встановити ефективність оренди державного та комунального майна (визначити раціональну структуру орендних платежів з урахуванням впливу окремих складових на їх

загальну величину, обґрунтувати переваги й недоліки методики розрахунку й побудови графіка сплати орендних платежів), що є передумовою усунення непродуктивних витрат та раціональної використання потужностей.

Поточний контроль забезпечує вивчення господарських операції щодо орендних виплат під час їх здійснення, що забезпечує своєчасне реагування на виникнення суттєвих відхилень та порушень. Застосування контрольних процедур надає можливість визначити основні недоліки процесу організації та облікового відображення орендних операцій, нарахування орендних платежів та відображення витрат на утримання орендованого майна, що надасть можливість управлінським персоналом підвищити економічну ефективність здійснення господарської діяльності підприємства.

Наступний контроль орендних виплат є найбільш результативнішим та надає повну інформацію щодо встановлених порушень та джерел їх виникнення. Після остаточної обробки та узагальнення отриманої інформації управлінський персонал визначає заходи щодо усунення встановлених недоліків та визначає відповідальних осіб за здійснення даних заходів.

Застосування даних видів контролю забезпечить раціональне функціонування системи ресурсозбереження, що є фактором збереження майна власника суб'єкта господарювання. Внутрішній контроль на підприємстві повинен здійснюватися при повній координації дій контролерів для встановлення раціонального розподілу їх обов'язків та уникнення повторного виконання контрольних процедур одного й того ж самого об'єкта контролю.

На даному етапі також здійснюється планування контролю (розробка плану здійснення внутрішнього контролю в розрізі рівнів суб'єктів, розробка класифікатора типових порушень, формування та розпис повноважень суб'єктів контролю).

Другий блок містить інформацію щодо дотримання нормативно-правового законодавства на підставі діючих законів. Основними нормативно-правовими актами з регулювання орендних відносин, які вивчає контролер, виступають: Господарський, Цивільний, Бюджетний та Податковий кодекси України, Закон України "Про оренду державного та комунального майна" № 2269-XII від 10.04.1992 р. зі змінами та доповненнями [9], Закони України "Про Державний бюджет" на відповідний рік, Постанова Кабінету Міністрів України "Про Методику розрахунку і порядок використання плати за оренду державного майна" від 4 жовтня 1995 року № 786 (з відповідними змінами і доповненнями) [18], а також НП(С)БО в державному секторі № 126 "Оренда" та П(С)БО 14 "Оренда".

Третій блок передбачає формування фактографічної інформації на підставі первинних документів, реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, управлінської звітності, яка формує фінансову звітність підприємства.

При проведенні внутрішнього контролю орендних операцій застосовуються наступні доказові джерела інформації: Положення про облікову політику підприємства з відповідними додатками; установчі документи (статут і установчий договір), засновницький опис майна та організаційні документи (свідоцтво про державну реєстрацію, накази та розпорядження, протоколи загальних зборів засновників (учасників)); договори оренди; первинні документи, що підтверджують надходження й передачу орендованого майна, нарахування амортизації, накладні (акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (дана форма застосовується підприємствами для оформлення зарахування до складу

основних засобів окремих об'єктів за договорами оренди іншим юридичним або фізичним особам), акт ліквідації основних засобів, відомості нарахування амортизації, акти переоцінки, акти виконаних робіт по ремонту основних засобів, кошториси та договори на ремонт, технічне обслуговування основних засобів підрядними організаціями; страхові поліси; облікові реєстри, що використовується при відображенні господарських операцій з орендованими об'єктами нерухомого майна(Ж №4); фінансова звітність; інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, акти інвентаризацій.

У **четвертому блоці** об'єднані фактографічні прийоми, розрахунково-аналітичні процедури та документальний супровід контролю орендних операцій підприємства. Даний блок повинен включати повний перелік дій суб'єктів контролю до визначених на першому блоці об'єктів, що забезпечить дослідження всіх ділянок виникнення та формування показників орендних виплат шляхом застосування цілої низки методичних прийомів. Здійснюється вибір методів внутрішнього контролю: прийомів документального контролю (арифметична, формальна, нормативно-правова, логічна зустрічна, взаємна перевірка), прийомів фактичного контролю (інвентаризація орендованих активів та кредиторської заборгованості в частині зобов'язань з орендних платежів).

Документальний контроль операцій з орендованою нерухомістю полягає в документальній перевірці наявності та правильності оформлення договорів оренди 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 орендних операцій в первинних документах, записів в облікових реєстрах, Головній книзі та фінансовій звітності. При здійсненні контролю широко застосовуються методи нормативної перевірки на відповідність операцій з оренди основних засобів чинному законодавству та їх узгодженість щодо правил оцінки майна, умов реалізації, документального оформлення процесу оренди.

Також для контролю можна використовувати перевірку кількох документів та здійснювати зустрічну перевірку (співставлення двох примірників одного і того ж документа, що знаходяться на різних підприємствах або підрозділах). Наприклад, наше підприємство щомісячно списує значну суму коштів на витрати, які були понесені для сплати орендних платежів за користування основними засобами. Власник підприємства поставив під сумнів здійснення даної операції, а також величину щомісячного списання. Перевірити дану операцію можемо за допомогою, подання запиту на підприємство у якого орендуємо об'єкт. Даний запит допоможе нам перевірити інформацію яка міститься в договорі, який знаходить на нашому підприємстві, а саме суму орендного платежу, період оренди та ін. [14, с. 167].

Отже, у процесі документальної перевірки або опитування контролеру важливо з'ясувати:

- облікову політику відносно орендованих основних засобів, методи нарахування амортизації і постійність їх застосування;
- чи були зміни облікової політики і методів нарахування амортизації;
- дослідити наявність необхідних пояснень у примітках до звітності;

– отримати дані про основні засоби, передані й отримані в оперативну оренду, вивчити умови орендних угод;

– з'ясувати питання, чи відповідає облік орендованих об'єктів цим угодам (оперативна оренда);

– проконтролювати правильність визначення орендної плати за основні засоби і відповідне її віднесення на доходи або витрати в орендодавця чи орендаря [6, с. 386].

Застосування методичних прийомів фактичного контролю дозволяє виявити фактичний технічний стан активів, що входять до складу орендованого майна 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 орендованих об'єктів основних засобів, особливо тих, які не використовуються, підлягають ремонту, 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.

Основні засоби, що перебувають в оренді, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі актів, накладних, квитанцій та інших документів, які засвідчують приймання вказаного майна ремонтними, обслуговуючими та іншими підприємствами.

При інвентаризації витрат на незавершені ремонти основних засобів комісія вивчає первинні документи, на підставі яких здійснюється ремонт, перевіряє відповідність фактично витрачених на ремонт деталей, вузлів або витрат на їх відновлення документам, які складаються перед постановкою об'єктів основних засобів на ремонт; дає оцінку ефективності проведених витрат на такі ремонти та контролює їх відповідність існуючим нормативам; визначає ступінь готовності об'єктів, що ремонтуються; підраховує економію або перевитрати коштів, а в окремих випадках перевіряє доцільність проведення таких ремонтів. На незавершений ремонт складається акт інвентаризації із зазначенням назви об'єкта, який ремонтується, виду, відсотка виконання робіт, а також кошторисної і фактичної вартості виконаних робіт.

Таким чином, завдяки документальним та фактичним методам контролю забезпечується найважливіший – методичний – етап внутрішнього контролю орендних операцій, який полягає у контролі оцінки орендованих основних засобів, встановленні їх належності, перевірці достовірності облікових записів за основними засобами і залишків за ними у балансі, перевірці правильності нарахування зносу основних засобів і визначенні витрат на їх ремонт. Для контролера важливе значення має встановлення власника основних засобів суб'єкта господарювання, оскільки від цього залежить, чи відображаються вони в балансі чи на позабалансових рахунках.

Необхідно встановити відповідність залишків за синтетичними рахунками орендованих основних засобів, відображеними у Головній книзі, аналогічним даним аналітичного обліку і бухгалтерського балансу. Вони повинні збігатися за всіма позиціями: сальдо на початок місяця, обороти за місяць, сальдо на кінець місяця.

При встановленні розбіжностей необхідно виявити причини і рекомендувати підприємству провести інвентаризацію: орендованих основних засобів; зобов'язань за укладеними договорами оренди. Орендовані основні засоби відображаються в інвентаризаційних описах окремо за кожним орендодавцем.

Далі необхідно перевірити правильність нарахування і віднесення на рахунки бухгалтерського обліку орендної плати за майно.

Перевірка здійснюється за оперативною і фінансовою орендою основних засобів. Контролер повинен ретельно перевірити правильність складання договорів на оренду майна, порядок розрахунків і структуру орендних платежів, добре знати схему можливих проводок для відображення операцій із нарахування і перерахування цих платежів.

При проведенні контролю необхідно з'ясувати, де перебувають на обліку об'єкти нерухомого майна, передані за договором оперативної оренди, та як його вартість відображається в бухгалтерському обліку. Об'єкти нерухомого майна, передані за договором оперативної оренди, повинні залишатися на балансі орендодавця із зазначенням, що вони передані у оренду, та зараховуватися на позабалансовий рахунок орендаря із зазначенням, що ці об'єкти нерухомого майна одержані у оренду.

Далі необхідно перевірити, хто несе витрати на утримання об'єкта оренди, а також витрати, пов'язані з його експлуатацією. Під час оперативної оренди всі витрати на утримання об'єкта оренди, крім витрат, пов'язаних з його експлуатацією, несе орендодавець, якщо інше не передбачено договором оренди.

Розмір, спосіб, форма, строки внесення орендних платежів та умови їх перегляду визначаються у договорі оренди за домовленістю сторін та відповідно до чинного законодавства. У Законі України від 10.04.92 р. № 2269-XII "Про оренду державного та комунального майна" [9] (зі змінами та доповненнями) термін "оренда" визначено таким чином: "орендою є засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності".

Статтю 17 цього Закону передбачено, що термін договору визначається за погодженням сторін, тобто не залежить від строку амортизації.

Далі перевіряється, хто є орендарями об'єктів нерухомого майна підприємств.

Закон України "Про оренду державного та комунального майна" [9] передбачає обмеження розміру орендної плати лише за оренду цілісних майнових комплексів підприємства та його структурних підрозділів: згідно зі ст. 19 цього Закону така орендна плата не може перевищувати 10 відсотків вартості орендованого майна, а цілісним майновим комплексом є господарський об'єкт із завершеним циклом виробництва продукції (робіт, послуг) з наданою йому земельною ділянкою, на якій він розміщений, автономними інженерними комунікаціями, системою енергопостачання.

Методика розрахунку та порядок використання орендної плати визначаються Кабінетом Міністрів України (для об'єктів, що перебувають у державній власності) та органами місцевого самоврядування (для об'єктів, що перебувають у комунальній власності) [9].

Порядок визначення підприємств (об'єктів), яким надаються пільги, а також умови їх надання встановлюються Кабінетом Міністрів України.

При проведенні контролю необхідно з'ясувати, чи правильно відображені операції з оперативної оренди об'єкти нерухомого майна в бухгалтерському та податковому обліку.

При передачі майна в оперативну оренду під час його експлуатації здійснюється ремонт об'єкта або його реконструкція. Під час проведення контролю з'ясовується, за чий рахунок (орендодавця чи орендаря) необхідно відносити витрати на ремонт або реконструкцію об'єктів. Це залежить від домовленості сторін згідно з підписаним договором оренди.

Після цього необхідно перевірити, чи включається до складу доходу (витрат) отримана (сплачена) орендодавцем (орендарем) сума орендної плати.

У орендаря належна до оплати сума орендної плати за основні фонди, що використовуються орендарем для виробничих потреб, щомісяця включається до складу його витрат.

У орендаря при нарахуванні або сплаті орендної плати за взяті в оренду основні фонди виникає право (за першою подією) на податковий кредит.

Водночас не є об'єктом оподаткування передача майна орендодавця, що є резидентом, у користування орендарю згідно з умовами договору оренди та його повернення орендодавцю після закінчення дії такого договору.

Методика перевірки орендних операцій обслуговується робочою документацією контролера, адже він зобов'язаний вести документацію, яка стосується прийнятих рішень за результатами проведеної перевірки і буде покладена в основу висновку перевірки (звіту контролера) [1, с. 21]. Звідси робоча документація – це записи, за допомогою яких контролер фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, що здійснюються під час проведення контролю. У робочих документах контролера зазначається інформація, яка на його думку є суттєвою та впливає на правильність здійснення контролю, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції у звіті контролера. Робоча документація може бути оформлена у паперовому вигляді у формі таблиць або зафіксована на електронних носіях інформації.

Найпоширенішими функціями робочих документів є:

– обґрунтування твердження у звіті контролера та засвідчення відповідності здійснених контрольних процедур прийнятим нормативам;

– полегшення процесу керування, нагляду та контролю за якістю та ефективністю проведення внутрішнього контролю;

– сприяння виробленню методологічного підходу до процесу здійснення внутрішнього контролю.

З метою здійснення раціонального внутрішнього контролю орендних виплат нами запропоновано використовувати нижченаведені форми робочих документів: Відомість контролю нарахування та сплати орендних платежів (зразок 1); Відомість витрат на утримання орендованого майна (зразок 3.2).

Зразок 1. Форма робочого документу контролера

ВІДОМІСТЬ
контролю нарахування та сплати орендних платежів
за травень 2012 р.

Структурний підрозділ	Орендоване майно (найменування, МВО)	Розрахунок орендних платежів, грн.		Термін оплати платежів		Відхилення		Наслідки для господарської діяльності підприємства
		факт	план	факт	план	грн. / день	день	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Документ склав _____

(посада)

(ПІП)

Документ перевірів: _____

(посада)

(ПІП)

Вищенаведена форма робочого документу призначена для суб'єктів здійснення внутрішнього контролю (центрів виникнення витрат) для встановлення відхилень у процесі нарахування та сплати орендних платежів. Дана форма

складається відповідальною особою з метою визначення суттєвості відхилень та наслідків їх виникнення для діяльності підприємства.

Для здійснення ефективного бухгалтерського контролю пропонуємо форму робочого документу у вигляді Відомості витрат на утримання орендованого комунального майна (зразок 2).

Зразок 2. Форма робочого документу контролера

ВІДОМІСТЬ
витрат на утримання орендованого комунального майна
за травень 2012 р.

Структурний підрозділ	Орендоване майно (найменування МВО)	Витрати й документ, що підтверджує понесення витрат (номер, дата)	Сума витрат орендаря		Сума витрат орендодавця		Відхилення		Наслідки для господарської діяльності підприємства
			факт	договір	факт	договір	грн.	грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Документ склав _____

(посада)

(ПІП)

Документ перевірів: _____

(посада)

(ПІП)

Таким чином, представлена відомість формує повну інформацію щодо показників повноти відображення витрат на утримання орендованого майна в системі бухгалтерського обліку орендаря та орендодавця. Дана форма надає можливість проаналізувати доцільність понесення та витрат на утримання орендованого майна в балансі орендаря згідно з договором оренди, а також обґрунтованість таких витрат (їх документальне підтвердження). Звідси управлінським персоналом можуть бути сформовані заходи щодо оптимізації частки витрат на утримання орендованих активів, що збільшить економічну ефективність процесу господарювання підприємства.

У розроблених формах робочих документів контролерів передбачена також вказівка на потенційні наслідки для господарської діяльності підприємства. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне представити форми здійснення та об'єкти контролю орендних операцій та найсуттєвіші порушення, які можуть виникати в процесі їх облікового відображення (табл. 2).

Таблиця 2. Об'єкти контролю орендних операцій, форми здійснення контролю та можливі відхилення і порушення, що можуть бути виявлені

Об'єкти контролю	Форми здійснення контролю	Відхилення та порушення
1	2	3
Орендовані об'єкти нерухомого майна	Інвентаризація, обстеження, документальна перевірка	Несвоєчасне та неправильне оформлення оприбуткування орендованих об'єктів нерухомого майна

Продовження табл. 2

1	2	3
Процес використання орендованих об'єктів	Нагляд, документальна перевірка	Недотримання положень Наказу про облікову політику щодо ведення аналітичного обліку орендованих об'єктів нерухомого майна
Результати роботи матеріально-відповідальних осіб	Нагляд	Неправильна організація матеріальної відповідальності
Процес обчислення та нарахування орендних платежів, амортизації	Інвентаризація, нагляд, арифметична перевірка	Неправильне нарахування зносу орендованих об'єктів нерухомого майна та орендних платежів, податкових зобов'язань до бюджету
Процес калькулювання собівартості виконаних робіт	Економічний аналіз, нагляд	Неправильне формування витрат на утримання та ремонт

Отже, з аналізу таблиці 2 бачимо, що при здійсненні операцій з оренди об'єктів нерухомого майна відбуваються різні порушення, такі як несвоєчасне і не достовірне документальне оформлення оприбуткування, неправильне нарахування зносу, неправильний розрахунок орендних платежів та інші [6, с. 386].

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, до складу первісної вартості об'єктів нерухомого майна, включення витрат з оплати відсотків за кредитами, об'єктів нерухомого майна, відсутність документів, які підтверджують віднесення орендованих об'єктів обліку до об'єктів нерухомого майна.

Щодо наступного порушення, коли в обліковій політиці підприємства може бути зазначено, що аналітичний облік орендованих об'єктів нерухомого майна повинен вестись в інвентарних картках, проте на практиці інвентарні картки можуть не вестись, 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.

Інші порушення стосуються того, що 1) матеріальна відповідальність організується лише по відношенню до власних об'єктів нерухомого майна, які обліковуються на рахунку 10 "Основні засоби"; 2) підприємство продовжує нараховувати знос на об'єкти, по яких вийшов строк корисної експлуатації, крім того, підприємство неправомірно використовує прискорене нарахування зносу об'єктів нерухомого майна; 3) недотримання зобов'язань за договором підряду, кошторисів витрат на будівництво, викривлення (завищення) величини капітальних інвестицій і, як наслідок, - переплата послуг підрядників, неправильна кореспонденція рахунків та невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку; 4) 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 тощо.

Встановивши відхилення або порушення контролери оформлюють результати внутрішнього контролю орендних операцій у Звіті про результати здійснення внутрішнього контролю щодо перевірки орендних виплат, обов'язковою складовою

якого є пропозиції щодо усунення встановлених недоліків, що відображено в **п'ятому блоці** запропонованої моделі. Інформація, яка повинна бути надана у Звіті контролера щодо результатів здійснення внутрішнього контролю перевірки орендних операцій наведена на рис. 2.

Таким чином, вищенаведена інформація у даному Звіті повинна відповідати критеріям законності, достовірності, своєчасності та відповідності з метою подальшого узагальнення та формування на її основі управлінських рішень. У результаті аналізу інформації, що представлена у Звіті про результати проведення внутрішнього контролю в частині перевірки орендних операцій суб'єкти здійснення контролю формують пропозиції щодо усунення виявлених помилок, відхилень та порушень.

Наступним етапом є передача Звіту про результати здійснення внутрішнього контролю щодо перевірки орендних виплат власнику (керівнику) підприємства з метою прийняття управлінських рішень про усунення недоліків в системі облікового відображення та внутрішнього контролю орендних операцій.

На інспекційній стадії внутрішньогосподарського контролю орендних операцій керівник відділу контролю або уповноважена особа здійснює перевірку ходу виконання прийнятих рішень, реалізації розроблених заходів на результативній стадії.



Рис. 2. Інформація про орендні операції, яку необхідно відобразити у Звіті контролера про результати проведення внутрішнього контролю в частині перевірки орендних операцій

Висновки і перспективи подальших досліджень. Дослідивши питання контролю операцій з оренди нерухомого майна можна зробити висновок, що ефективно організований контроль та налагоджена його методика здійснення

дають змогу своєчасно отримати інформацію про технічний стан орендованих об'єктів державної та комунальної власності управлінському персоналу для підвищення економічної вигоди від його експлуатації, утримання або вибуття.

Використання запропонованих рекомендацій з удосконалення організаційних засад функціонування системи внутрішнього контролю 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.

Здійснення внутрішнього контролю затрат орендних операцій із застосуванням запропонованої організаційної моделі надає змогу виявити, проаналізувати та оцінити суттєвість порушень та відхилень щодо здійснення даних господарських операцій, що забезпечує своєчасне застосування заходів усунення встановлених недоліків та провести в подальшому їх моніторинг та визначити ефективність впровадження.

Запропоновано наступний порядок застосування контрольних процедур в ході перевірки операцій з нерухомістю: 1) перевірка наявності та чинності державної реєстрації прав на нерухомість, договорів фінансової та операційної оренди тощо; 2) перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, які відповідальні за збереження орендованого майна; 3) перевірка забезпечення безпечної та надійної їх експлуатації орендованих об'єктів, 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 орендовані об'єкти нерухомості відповідно до чинного законодавства та умов договору; 5) перевірка повноти і своєчасності проведення інвентаризації нерухомості та відображення її результатів в обліку; 6) перевірка правильності оцінки та порядку переоцінки орендованого державного та комунального майна; 7) перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів, пов'язаних з надходженням та вибуттям орендованих активів; 8) перевірка правильності відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку; 9) перевірка організації та ведення аналітичного обліку операцій з орендованими активами; 10) перевірка правильності проведення розрахунків з орендодавцем по операціям з державним та комунальним майном; 11) перевірка відповідності даних реєстрів синтетичного і аналітичного обліку операцій з орендованим майном; 12) перевірка відповідності показників облікових реєстрів та фінансової звітності.

Запропонована методика внутрішньогосподарського контролю орендних операцій надасть змогу вдосконалити контрольні процедури за підконтрольними об'єктами, описати алгоритмічну модель дій суб'єктів контролю, що оптимізує витрати їх часу та удосконалисть 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 нададуть 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.

Пакет робочих документів суб'єктів внутрішнього контролю забезпечує встановлення причин щодо виявлених відхилень в процесі здійснення внутрішнього контролю, що надає змогу визначити їх суттєвість та наслідки для господарської діяльності підприємства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Аудит: теорія і практика: [навчальний посібник] / [Загородній А.Г., Корягін М.В., Єлисеєв А.В., Полякова Л.М. та ін.] – [2-е вид., перероб. і доп.]. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2004. – 456 с.
2. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа, 1994. – 364 с.
3. Бойко Н. Проблеми контролю будівництва складської нерухомості / Н. Бойко // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2009. – № 2. – С. 80.
4. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. – М.: “Экзамен”, 2000. – 320 с.
5. 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.
6. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – с. 627
7. Денчук П. Організаційно-структурні особливості побудови служби внутрішнього аудиту на підприємстві / П. Денчук, В. Рожелюк // Аудитор України. – 2003. – № 15 (33). – С. 30-32.
8. Заєць І.В. Організація внутрішнього контролю операцій з майном, що не належить підприємству на правах власності / І.В. Заєць // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (19). – С. 154-159.
9. Закон України “Про оренду державного та комунального майна” від 10.04.1992 р. № 2269-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2269-12>.
10. 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.
11. Корінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів] / За редакцією к.е.н., проф. М.Д. Корінька. – Фастів: “Поліфаст” 2006 – 440 с.

12. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / Е.А. Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.
13. Кулаковська Л.П. Онови аудиту: [навч. посіб.] / Л.П. Кулаковська. – К.: “Каравелла” Львів: “Новий світ” – 2000, 2002. – 504 с.
14. Мельник Е.Г. Контроль витрат майбутніх періодів / Е.Г. Мельник // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – № 3 (15). – С. 165-169.
15. Пантелєєва В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [монографія] / Пантелєєв В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП Інформ.-аналіт. агенство, 2008. – 491 с.
16. Пилипенко А.А. Організація обліку і контролю: [підручник] / А.А. Пилипенко. – Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2004. – 424 с.
17. Поліщук І.Р. Удосконалення внутрішнього контролю операцій з нерухомістю: організаційно-методичний підхід / І.Р. Поліщук // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2011. – № 4 (58). – С. 111-115.
18. Постанова Кабінету Міністрів України від 12.11.1993 № 923 “Про Методику розрахунку і порядок використання плати за оренду майна державних підприємств та організацій” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/923-93-%D0%BF>.
19. 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.
20. Серебрякова Т.Ю. Внутренний контроль в управлении организацией // Т.Ю. Серебрякова // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 11. – С. 27-32.
21. 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.
22. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: [підручник] / Б.Ф. Усач. – [5-те вид.]. – К.: Знання-Прес, 2004. – 253 с.

БОРИМСЬКА Катерина Павлівна – кандидат економічних наук, доцент Житомирського державного технологічного університету.

КИРИК Тетяна Василівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 19.01.12 р.