СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ — CONTROL SYSTEMS

УДК 657.
JEL Classification M41

Пугаченко Ольга
к.е.н., доцент кафедри аудиту та оподаткування
Кіровоградський національний технічний університет
м. Кропивницький, Україна
E-mail: pugachenko_olga@mail.ru
Фоміна Тетяна
к.е.н., доцент кафедри аудиту та оподаткування
Кіровоградський національний технічний університет
м. Кропивницький, Україна
E-mail: fomina4002@yandex.ru

РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ: ПРИКЛАДНИЙ АСПЕКТ

Анотація

Вступ. *Контроль в цілому, та внутрішній зокрема, посідає вагоме місце у системі управління. Він був та залишається об'єктом пильної уваги в дослідженнях багатьох вчених. Проте, документальне оформлення результатів контрольної діяльності певних об'єктів розглядалось поверхнево, без підкреслення важливості та представлення конкретних прикладних пропозицій щодо безпосередньо форм робочих документів внутрішнього контролю.*

Методи. *Документальне оформлення результатів внутрішнього контролю мало місце в роботах ряду науковців, але у попередніх роботах не було представлено цілісної системи з виділенням загального підходу до шаблонних варіантів окремих форм робочої документації. При проведенні даного дослідження використовувалися методи узагальнення, аналізу, групування, порівняння та графічного представлення.*

Результати. *У результаті проведеного дослідження визначено орієнтовний перелік необхідних робочих документів, наведено зміст, структуру та вимоги до оформлення робочих документів внутрішнього контролю операцій з необоротними активами та наведено придатні до впровадження форми робочих документів для практичного використання їх у роботі суб'єктів контролю. Особливістю є охоплення всіх об'єктів необоротних активів з врахуванням їх особливостей відображення в обліку та звітності. Апробацію розроблених форм робочих документів внутрішнього контролю здійснено на фактичних матеріалах обліку операцій з необоротними активами функціонуючого підприємства.*

Перспективами *подальших досліджень є розробка подібних зразків робочих документів внутрішнього контролю для інших об'єктів обліку, у тому числі із врахуванням специфіки діяльності підприємств окремих галузей національної економіки.*

Ключові слова: *внутрішній контроль, необоротні активи, робочі документи внутрішнього контролера, об'єкти обліку, звітність, контрольні дії.*

Вступ. Внутрішній контроль – це процес постійного впливу на об'єкти через відстеження відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об'єктів до бажаного. Це досягається у тому числі і шляхом розробки та використання належних, повних, точних, достовірних робочих документів, що використовуються суб'єктом внутрішнього контролю. Адже саме вони обґрунтовують підсумкову документацію внутрішнього контролю та забезпечують презентативність виконаної роботи.

Згідно НС(П)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» необоротні активи – це всі активи, що не є оборотними. Українським законодавством у Балансі (Звіті про фінансовий стан) передбачено, що до складу необоротних активів відносяться: нематеріальні активи (первісна вартість зменшується на суму накопиченої амортизації); незавершені капітальні інвестиції; основні засоби (балансова вартість яких визначається відніманням від їх первісної вартості зносу); інвестиційна нерухомість; довгострокові біологічні активи; довгострокові фінансові інвестиції (які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств та інші фінансові інвестиції); довгострокова дебіторська заборгованість; відстрочені податкові активи та інші необоротні активи. Підсумок рядка 1095 Балансу (Звіту про фінансовий стан) визначає загальну суму необоротних активів на підприємстві на встановлену дату.

Недооцінка значення, місця та ролі робочих документів внутрішнього контролю призводить до прогалин у його методичному забезпеченні. Майже всі дослідники, розглядаючи методику внутрішнього контролю, поза увагою залишають проблеми документального оформлення поточних та підсумкових результатів. При цьому, науковці та практики вказують на необхідність документального забезпечення внутрішнього контролю, проте прикладних форм робочих документів не наводять, вважаючи це справою виключно суб'єкта контролю. Це стосується і операцій з необоротними активами. Підсилюється піднята проблема ще й тим, що при розробці методик внутрішнього контролю операцій з необоротними активами у переважній більшості розробок не надається значенням окремим складовим (специфічним, нетиповим, непоширеним для вітчизняного підприємницького середовища) необоротних активів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проведені дослідження можна вважати продовженням піднятого питання у роботах [14, 15, 16], які висвітлювали теоретичні, практичні та прикладні аспекти окресленої проблематики.

Бурова Т.А. і Волошина В.В. наголошують на доцільності розробки пакету робочих документів контролера для організації ефективного процесу внутрішнього контролю [4, с. 12]. Овсюк Н. стверджує, що робочі документи контролера є записами, за допомогою яких реєструються проведені під час перевірки процедури і формуються відповідні висновки на підставі отриманої за результатами перевірки інформації [1, с. 26]. Євлах В.Є. зазначає, що до робочих документів внутрішнього контролю належать записи, зроблені під час планування перевірки, у процесі підготовки проведення перевірки, узагальнення її даних, а також документальна інформація, отримана в ході контролю від третіх осіб підприємства, або встановлені зведення та задокументовані за допомогою тестування [7].

Безпосередньо розробці робочих документів внутрішнього контролю приділено увагу в роботах: Бєлоусова М.О. – для статутного капіталу [3]; Боримської К.П. і Кирик Т.В. – при орендних виплатах [9]; Євлах В.Є. – для управління витратами виробництва [7]; Король Г.О. і Волкової І.В. – з реалізації готової продукції [12]; Москалюк Г.О. – в частині дебіторської заборгованості [6]; Овсюк Н. – щодо витрат на оплату праці [1]; Скоробогатової В.В. – для операцій з монетарною і немонетарною дебіторською заборгованістю [10]; Юрченко О.А. – з витрат іншої операційної діяльності [2].

Галузеву складову, як важливий чинник, що безпосередньо впливає на робочі документи внутрішнього контролю, розглядають: Гордієнко Л.П. – при перевірці незавершеного виробництва на пивоварних підприємствах [11]; Зубчик С.М. – для контролю діяльності хлібопекарних підприємств [8]; Кушніренка О.А. – з перевірки оподаткування сільськогосподарських підприємств

[5]; Литвин Р.П. і Юзва О.В. – для контролю якості спиртової продукції та витрат на її забезпечення [13].

Враховуючи, що внутрішні контролери самостійно приймають рішення щодо методики і правил ведення робочих документів та відсутністю загальноприйнятого системного підходу, інформація, представлена для користувачів може викривлюватись та надаватись у більш «привабливому» вигляді. Це посилює актуальність, нагальність і необхідність обраної тематики дослідження та дозволяє нам, не претендуючи за загальне визнання, навести авторське бачення вирішення піднятого питання

Метою досліджень був розгляд існуючої, розробка та впровадження нової і прогресивної робочої документації внутрішніх контролерів та рекомендації щодо впровадження у діяльність суб'єктів внутрішнього контролю авторських форм робочих документів з перевірки окремих об'єктів необоротних активів. Це дозволить удосконалити наявні методики внутрішнього контролю зазначеного об'єкта зокрема, та всієї системи внутрішнього контролю.

Методологія досліджень. Дане дослідження документального оформлення результатів внутрішнього контролю операцій з необоротними активами проводилось з використанням методів аналізу, узагальнення, групування та порівняння. При розробці окремих форм робочих документів було застосовано метод графічного представлення.

Результати. Беззаперечним є факт, що результати внутрішнього контролю підлягають документуванню. Інформація, отримана під час контрольно-перевірочних заходів повинна відповідним чином фіксуватись.

Документальне оформлення внутрішнього контролю складається з двох основних блоків документів:

– робочі документи служби внутрішнього контролю (внутрішнього контролера);

– підсумкова документація за результатами контрольно-перевірочних заходів.

До робочих документів відносяться записи (форми, таблиці, розрахунки тощо), за допомогою яких фіксуються проведені прийоми та процедури внутрішнього контролю, довідки та/або експертні висновки залучених фахівців та експертів, отримана інформація і відповідні висновки.

Робочі документи внутрішнього контролю повинні містити таку інформацію: ціль, період, дата проведення, об'єкт перевірки, номер сторінки, ПІБ виконавця (внутрішній контролер, залучений фахівець, експерта тощо).

До робочих документів також слід відносити необхідні витяги або копії документів; інформацію про вивчення та оцінку системи бухгалтерського обліку; опис важливих показників та аналіз тенденцій діяльності.

Результати попереднього і поточного внутрішнього контролю оформлюються у вигляді службових записок на ім'я керівника підприємства. У них наводиться перелік виявлених порушень, а також заходи (рекомендації) щодо їх усунення і недопущення у майбутньому. Службові записки, що містять результати внутрішнього контролю, є документами внутрішнього користування, а інформація, викладена в них, - конфіденційною. Суб'єкти, уповноважені на проведення такого контролю, не вправі розголошувати і передавати таку інформацію третім особам [17, с. 166 - 168].

Овсюк Н. стверджує, що робочі документи можуть бути створені на паперових або електронних носіях. Опрацювання робочих документів контролера обумовлено плануванням контрольної перевірки, здійсненням нагляду і оперативного управління процесом перевірки, потребою отримання доказів на підтримку думки контролера, здобутих під час перевірки. Обсяг робочих документів контролера залежить від професійного судження виконавця. Склад, типова форма і кількість робочих документів нерегламентовані, визначаються контролером самостійно відповідно до завдань перевірки. Таким чином, форма та зміст робочих документів контролера залежить від таких факторів, як: особливості встановленого завдання; використання у процесі перевірки відповідних методів і прийомів контролю; стан системи бухгалтерського обліку

підприємства, установи, організації; характеристики бізнесу суб'єкта господарської діяльності [1, с. 26].

Євлах В.Є. вважає, що склад і кількість робочих документів визначаються у кожному конкретному випадку, при цьому вирішальне значення має мета складання робочих документів [7].

Боримська К.П. і Кирик Т.В. зазначають, що 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 [9, с. 43].

Доведено, що 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.

У таблиці 1 представлено фрагмент Балансу (Звіту про фінансовий стан) ТОВ «Фон-Сан», на основі якого нами буде доведено прикладний характери розроблених форм робочих документів внутрішнього контролю операцій з необоротними активами.

Таблиця 1

БАЛАНС
(Звіт про фінансовий стан)
Товариства з обмеженою відповідальністю «Фон-Сан»
на 30 вересня 2016 р.

Форма № 1	Код за ДКУД		1801001
Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005	16,5	16,5
Основні засоби	1010	171,4	83,2
первісна вартість	1011	1020,0	1032,4
знос	1012	848,6	949,2
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	**1095**	187,9	99,7

На балансі ТОВ «Фон-Сан» рахуються два об'єкти необоротних активів загальною сумою на

кінець періоду 99,7 тис.грн., а саме: незавершені капітальні інвестиції у сумі 16,5 тис.грн., величина яких протягом періоду перевірки залишалась незмінною; основні засоби залишкової вартістю на кінець періоду перевірки 83,2 тис.грн. Балансова вартість основних засобів протягом періоду, що підлягав перевірці, зменшилась з 171,4 тис.грн. до 83,2 тис.грн., що пояснюється нарахуванням зносу. Незначне збільшення первісної вартості пов'язано із придбання двох об'єктів основних засобів.

У робочих документах внутрішнього контролера, наведених у таблицях 2, 3 і 4 представлено результати перевірки наявних на підприємстві об'єктів необоротних активів.

Таблиця 2

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності формування вартості незавершених капітальних інвестицій (на прикладі ТОВ «Фон-Сан»)

Стаття витрат	Кореспондуючий рахунок	Номер і дата документа	Сума за даними підприємства, грн.	Сума за розрахунком внутрішнього контролера, грн.	Розбіжність між інформацією контролера та інформацією підприємства
Об'єкт незавершених капітальних інвестицій «Цех охолодження сировини»					
Придбання цементу	205 «Будівельні матеріали»	№АМ5006 від 20.01.15	6500,0	6500,0	0,00
Придбання арматури	205 «Будівельні матеріали»	№РН219 від 24.01.15	3500,00	3500,00	0,00
Придбання щебеню	205 «Будівельні матеріали»	№268 від 25.01.15	2500,00	2500,00	0,00
Придбання відсіву	205 «Будівельні матеріали»	№268 від 25.01.15	1500,00	1500,00	0,00
Витрати на роботу з укладанню фундаменту	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	Акт виконаних робіт №126 від 30.01.15	2500,00	2500,00	0,00
Разом за період	**-**	**-**	**16500,00**	**16500,00**	**0,00**

Перевіркою встановлено, що вартість незавершених капітальних інвестицій розміром 16,5 тис.грн. сформована вірно. Внутрішній контролер виявив, що протягом періоду, що підлягав перевірці, змін цієї вартості не відбувалось. За поясненнями посадових осіб підприємства вартість об'єкту «Цех охолодження сировини» залишається без змін через припинення будівництва.

Таблиця 3

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки складу та структури основних засобів (на прикладі ТОВ «Фон-Сан»)

Найменування об'єкта основних засобів	Номер субрахунка	Вартість, за якою об'єкти відображаються в обліку підприємства	Питома вага окремого об'єкта основних засобів у загальній їх величині
Інвестиційна нерухомість	100	-	-
Земельні ділянки	101	-	-
Капітальні витрати на поліпшення земель	102	-	-
Будинки та споруди	103	64817,79	6,2
Машини та обладнання	104	954753,65	92,5
Транспортні засоби	105	-	-
Інструменти, прилади та інвентар	106	2648,81	0,3

Продовження табл. 3

Тварини	107	-	-
Багаторічні насадження	108	-	-
Інші основні засоби	109	10183,33	1,0
Разом за період		**1032403,58**	**100,0**

Внутрішнім контролером з'ясовано, що найбільшу питому вагу у загальній величині основних засобів на ТОВ «Фон-Сан» мають машини та обладнання – майже 93%.

Таблиця 4

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності формування первісної вартості основних засобів (на прикладі ТОВ «Фон-Сан»)

Об'єкт основних засобів	Вартість придбання, грн.	Інформація, сформована внутрішнім контролером для підтвердження первісної вартості об'єкта основних засобів			Первісна вартість, підтверджена внутрішнім контролером, грн.	Розбіжність між інформацією контролера та інформацією підприємства, грн.
		№, дата документа	Сума, яка може (або повинна) бути включена до первісної вартості згідно законодавства, (без ПДВ), грн.	Якісні характеристики документа		
Модуль індикації ME01	7897,00 грн., у т.ч. ПДВ – 1316,17 грн.	Накладна№14534 від 01.03.16р.	6580,83	Оформлена належним чином	6580,83	0,00
Насос «Аквамир»	2500,00 без ПДВ (постачальник – неплатник ПДВ)	Накладна №4439 від 09.04.16р.	2500,00	Оформлена належним чином	2500,00	0,00
Разом за період	10397,00 грн., у т.ч. ПДВ – 1316,17 грн.	-	9080,83	…	9080,83	…

Перевіркою встановлено, що первісна вартість придбаних об'єктів сформована вірно. За поясненнями посадових осіб підприємства зазначені об'єкти у місяцях придбання було введено в експлуатацію.

Практичну значущість розроблених форм робочих документів підтверджено під час здійснення внутрішнього контролю в ТОВ «Фон-Сан». У наведених нижче таблицях представлено рекомендовані шаблони робочі документи внутрішнього контролера, які пропонується використовувати під час перевірки операцій з іншими об'єктами необоротних активів відповідно до статей Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Таблиця 5

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки складу та структури нематеріальних активів

Найменування об'єкта нематеріальних активів	Номер субрахунка	Використання в бухгалтерському обліку підприємства	Питома вага окремого об'єкта нематеріальних активів у загальній їх величині
Права користування природними ресурсами	121	….	….
Права користування майном	122	….	….
Права на комерційні позначення	123	….	….
Права на об'єкти промислової власності	124	….	….
Авторське право та суміжні з ним права	125	….	….
Інші нематеріальні активи	127	….	….
Разом за період	-	-	100

Таблиця 6

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки правильності формування первісної вартості нематеріальних активів

Найменування об'єкта нематеріальних активів	Номер	Вартість об'єктів нематеріальних активів за інформацією підприємства			Балансова вартість за розрахунком внутрішнього контролера	Розбіжність між інформацією контролера та інформацією підприємства
		Первісна	Накопичена амортизація	Балансова		
Права користування природними ресурсами	121	….	….	….	….	….
Права користування майном	122	….	….	….	….	….
Права на комерційні позначення	123	….	….	….	….	….
Права на об'єкти промислової власності	124	….	….	….	….	….
Авторське право та суміжні з ним права	125	….	….	….	….	….
Інші нематеріальні активи	127	….	….	….	….	….
Разом за період		…	…	…	…	…

Таблиця 7

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки складу та структури незавершених капітальних інвестицій

Найменування об'єкта	Номер субрахунка	Використання в бухгалтерському обліку підприємства	Питома вага окремого об'єкту незавершених капітальних інвестицій у загальній їх величині
Капітальне будівництво	151		
Придбання (виготовлення) основних засобів	152		
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	153		

Продовження табл. 7

Придбання (створення) нематеріальних активів	154		
Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	155		
Разом за період	-	-	100

Таблиця 8

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки з визначення ступеня завершеності об'єктів незавершених капітальних інвестицій*

Об'єкт незавершених капітальних інвестицій	За інформацією підприємства	За інформацією внутрішнього контролера	Розбіжність між інформацією контролера та інформацією підприємства
Назва об'єкта 1	…	…	…
Назва об'єкта 2	…	…	…

**ступінь завершеності визначається у відсотках (від 0 до 100 відсотків). Внутрішній контролер може залучати зовнішніх експертів за фахом*

Таблиця 9

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки відповідності фактичних витрат плановим за окремими об'єктами незавершених капітальних інвестицій

Об'єкт незавершених капітальних інвестицій	Планова кошторисна вартість об'єкта, грн.	Фактична витрати на об'єкт, грн.	Відхилення фактичних витрат від планових кошторисних	Причини відхилення
Назва об'єкта 1	…	…	…	пояснення причетних осіб
Назва об'єкта 2	…	…	…	пояснення причетних осіб

Таблиця 10

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки правильності віднесення об'єктів основних на відповідні рахунки бухгалтерського обліку

Вид основного засобу	Рахунок, на який віднесено об'єкт основних засобів на підприємстві	Рахунок, на який має відноситись даний об'єкт основних засобів згідно з вимогами законодавства	Наявність порушення («+»; «-»)	Примітка (зміст порушення та нормативний документ, який порушено)
…	…	…	…	…

Таблиця 11

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки правильності групування основних засобів

Об'єкт основних засобів	Група, до якої віднесено об'єкт основних засобів на підприємстві	Група, до якої має відноситись об'єкт згідно вимог законодавства	Наявність порушення («+»; «-»)	Примітка (зміст порушення та нормативний документ який порушено)
…	…	…	…	…

Таблиця 12

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки правильності нарахування зносу за окремими об'єктами основних засобів

Об'єкт основних засобів	Знос, нарахований за відповідний період на підприємстві	Розрахунок внутрішнього контролера			Розбіжність між даними внутрішнього контролера та даними підприємства
		Залишкова вартість об'єкта основних засобів, грн.	Норма амортизації, %	Величина зносу основних засобів за відповідний період	
...	…	…	…	…	…
Разом за період	…	…	…	…	…

Таблиця 13

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки правильності формування витрат з поліпшення основних засобів

Об'єкт, який підлягав поліп-шенню	За інформацією підприємства		Інформація, сформована внутрішнім контролером			Розбіжність у сумах, віднесених на витрати періоду, грн.	Розбіжність у сумах, віднесених до складу балансової вартості, грн.
	Сума, яку віднесено на витрати періоду	Сума, яку віднесено на збільшення балансової вартості	№, дата доку-мента	Сума, яку віднесено на витрати періоду	Сума, яку віднесено на збільшення балансової вартості основних засобів		
...	…	…	…	…	…	…	…
Разом за період	…	…	…	…	…	…	…

Таблиця 14

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки правильності визначення вартості об'єктів інвестиційної нерухомості

Вартість об'єктів інвестиційної нерухомості за інформацією підприємства		Вартість об'єктів інвестиційної нерухомості за розрахунком внутрішнього контролера		Розбіжність між інформацією внутрішнього контролера та інформацією підприємства	
на початок періоду	на кінець періоду	на початок періоду	на кінець періоду	на початок періоду	на кінець періоду
Об'єкт інвестиційної нерухомості «Назва об'єкта 1»					
…	…	…	…	…	…
Об'єкт інвестиційної нерухомості «Назва об'єкта 2»					
…	…	…	…	…	…
Загальна вартість інвестиційної нерухомості за всіма об'єктами інвестиційної нерухомості					
…	…	…	…	…	…

Таблиця 15

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки складу та структури довгострокових біологічних активів

Найменування об'єкта	Номер субрахунка	Використання в бухгалтерському обліку підприємства	Питома вага окремого довгострокового біологічного активу у загальній їх величині
Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	161		
Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	162		
Довгострокові біологічні активи тваринництва які оцінені за справедливою вартістю	163		
Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	164		
Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю	165		
Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	166		
Разом за період	-	-	100

Таблиця 16

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки відповідності фактичного використання площ для довгострокових біологічних активів рослинництва заявленому*

Вид біологічного активу рослинництва	Номер смуги або іншої діль-ниці	Призна-чення насаджень	Площа (га) або протяжність смуги (пог. м) за інформацією підприємства	Площа (га) або протяжність смуги (пог. м) за інформацією внутрішнього контролера	Відхилення між інформацією внутрішнього контролера та підприємства	Причини відхилень
…	…	…	…	…	…	…
Разом за період	-	-	…	…	…	-

** складається на підставі Додатку до Методичних рекомендацій Сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-1*

Таблиця 17

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки правильності постановки на облік окремих довгострокових біологічних активів рослинництва*

Вид біологічного активу рослинництва	Схема насаджень					Інвентарний номер (зазначається номер, який було присвоєно)	Субрахунок (відображення в обліку)
	рядки	породи	кількість дерев, чагарників	стан насаджень **	грн.-тичні затрати, грн..		
…	…	…	…	…	…	…	161,162,165,166

** складається на підставі Додатку до Методичних рекомендацій Сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-1*
***для оцінки стану насаджень можуть залучатись фахівці з рослинництва*

Таблиця 18

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки правильності постановки на облік окремих довгострокових біологічних активів тваринництва*

Ідентифікаційний номер (інвентарний номер, кличка)	Стать, клас, масть та інші особливості	За інформацією підприємства		За розрахунком внутрішнього контролера		Розбіжність між інформацією внутрішнього контролера та інформацією підприємства	
		Кількість голів	Балансова вартість	Кількість голів	Балансова вартість	Кількість голів	Балансова вартість
…	…	…	…	…	…	…	…

** складається на підставі Додатку до Методичних рекомендацій Сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-2*

Таблиця 19

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки правильності закріплення матеріальної відповідальності за довгострокові біологічні активи тваринництва*

Ідентифікаційний номер (інвентарний номер, кличка)	Стать, клас, масть та інші особливості	Кількість голів	Вага, кг	Балансова вартість	ПІБ матеріально-відповідальної особи, за ким закріплені прийняті тварини	Наявність документа про матеріальну відповідальність
…	…	…	…	…	…	зазначається документ

** складається на підставі Додатку до Методичних рекомендацій Сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-2*

Таблиця 20

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки правильності відображення в обліку величини довгострокових фінансових інвестицій

Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств			Інші довгострокові фінансові інвестиції		
За інформацією підприємства	За інформацією внутрішнього контролера	Відхилення	За інформацією підприємства	За інформацією внутрішнього контролера	Відхилення
Довгострокові фінансові інвестиції на початок періоду					
…	…	…	…	…	…
Довгострокові фінансові інвестиції на кінець періоду					
…	…	…	…	…	…

Таблиця 21

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки правильності формування суми відстрочених податкових активів

Показник	На початок періоду			На кінець періоду		
	За інформацією підприємства	За інформацією внутрішнього контролера	Відхилення	За інформацією підприємства	За інформацією внутрішнього контролера	Відхилення
Відстрочені податкові активи	…	…	…	…	…	…

Таблиця 22

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки складу та структури довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів

Найменування об'єкта	Номер субрахунка	Використання в бухгалтерському обліку підприємства	Питома вага окремого довгострокового біологічного активу у загальній їх величині
Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	181		
Довгострокові векселі одержані	182		
Інша дебіторська заборгованість	183		
Інші необоротні активи	184		
Разом за період	-	-	100

Таблиця 23

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки групування довгострокової дебіторської заборгованості за строками

Вид довгострокової дебіторської заборгованості	Дата виникнення заборгованості	Сума, грн.	у т.ч. за строками непогашення		
			понад 12 місяців	понад 24 місяці	понад 36 місяців
Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду					
Довгострокові векселі одержані					
Інша дебіторська заборгованість					
Разом					

Таблиця 24

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки складу та структури довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів

Найменування об'єкта	Номер субрахунка	Використання в бухгалтерському обліку підприємства	Питома вага окремого довгострокового біологічного активу у загальній їх величині
Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	181		
Довгострокові векселі одержані	182		
Інша дебіторська заборгованість	183		
Інші необоротні активи	184		
Разом за період	-	-	100

Представлені робочі документи є частиною методичного забезпечення внутрішнього контролю окремих об'єктів необоротних активів. Їх практичне використання у діяльності внутрішніх контролерів дозволить отримати, дослідити, узагальнити, згрупувати та представити у наочному вигляді інформацію про дійсний стан досліджуваного об'єкту.

Висновки і перспективи. Запропоновані форми робочих документів внутрішнього контролю окремих об'єктів необоротних активів є баченням авторів з удосконалення існуючих методик внутрішнього контролю. Розроблена документація є спробою заповнити існуючі прогалини у науці та практиці внутрішнього контролю як в цілому, так і необоротних активів зокрема. У статті представлено також робочі документи внутрішнього контролю щодо таких «непопулярних» статей Балансу (Звіту про фінансовий стан), як: 1015 «Інвестиційна нерухомість», 1030 «Довгострокові фінансові інвестиції», 1040 «Довгострокова дебіторська заборгованість», 1045 «Відстрочені податкові активи», 1090 «Інші необоротні активи».

Перспективами подальших досліджень є представлення новітніх форм робочих документів внутрішнього контролю для перевірки операцій з іншими об'єктами обліку. Також має майбутнє розробка робочої документації внутрішніх контролерів з урахуванням галузевої специфіки необоротних активів підприємств та особливостей діяльності суб'єктів господарювання, що залежні від кризового стану національної економіки.

Список використаних джерел

1. Овсюк Н. Документальне забезпечення контролю витрат на оплату праці [Текст] / Н. Овсюк // Вісник Київського національного торгівельно-економічного університету. – 2014. – № 5 (97).– С. 23-33.

2. Юрченко О.А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності [Текст] / О.А. Юрченко // Економічний часопис-XXI. – 2013. – № 1-2(2). – С. 52-55.

3. Бєлоусов М.О. Внутрішній контроль статутного капіталу: організаційно-методичний підхід [Текст] / М.О. Бєлоусов // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1(19). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 32-42.

4. Бурова Т.А. Проблеми та перспективи розвитку системи внутрішнього контролю дебіторської заборгованості на підприємствах [Текст] / Т.А. Бурова, В.В. Волошина // Науковий вісник МНУ імені В.О. Сухомлинського / Економічні науки. – 2014. – Вип. 5.3 (112). – С. 11-15.

5. Кушніренко О.А. Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього контролі оподаткування сільськогосподарських підприємств [Текст] / О.А. Кушніренко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2015. – Вип. 15-2. – С. 151-156.

6. Москалюк Г. О. Облік та контроль дебіторської заборгованості: існуючі проблеми та шляхи їх вирішення [Текст] / О. Г. Москалюк // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – Львів: Львівської політехніки, 2012. – № 721. - С. 173-179.

7. Євлах В.Є. Внутрішній контроль в управлінні витратами виробництва [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: http://www.sworld.com.ua/konferm3/195.pdf

8. Зубчик С.М. Внутрішньогосподарський контроль на підприємствах: організація та методика [Текст] : дис. … кандидата екон. наук: 08.00.09 / Зубчик Світлана Миколаївна. – Львів, 2016. – 318 с.

9. Боримська К.П. Методика проведення внутрішнього контролю орендних операцій майна комунальної власності [Текст] / К.П. Боримська, Т.В. Кирик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1 (22) / [Відпов. редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 38-54.

10. Скоробогатова В.В. Методика внутрішнього контролю операцій з дебіторською заборгованістю як складової змішаних активів підприємства [Текст] / В.В. Скоробогатова // Збірник наукових праць ВНАУ/ Серія: Економічні науки. – 2012. – № 4 (70). – С. 96-104.

11. Гордієнко Л.П. Облік і контроль незавершеного виробництва пивоварних підприємств [Текст] : дис. … кандидата екон. наук: 08.00.09 / Гордієнко Лариса Петрівна. – Київ, 2016. – 285 с.

12. Король Г.О. Організація внутрішнього аудиту обліку та реалізації готової продукції на підприємстві [Електронний ресурс]/ Г.О. Король, І.В. Волкова. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2010/Economics/62750.doc.htm

13. Литвин Р.П. Організація внутрішньогосподарського контролю якості продукції підприємств спиртової промисловості та витрат на її забезпечення [Текст] / Р.П. Литвин, О.В. Юзва // Інноваційна економіка. - 2013. - № 1. - С. 187-190.

14. Пугаченко О.Б. Внутрішній контроль капітальних інвестицій, інвестиційної нерухомості, довгострокових фінансових інвестицій та довгострокової дебіторської заборгованості [Текст] / О.Б. Пугаченко, Т.В. Фоміна // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аудиту та аналізу: теорія, методологія, організація: [Колективна монографія] / за заг. ред. д.е.н., проф. О.А. Сарапіної; ХНТУ. – Херсон: Книжкове видавництво ПП Вишемирський В.С., 2014. – С. 219-232.

15. Фоміна Т.В. Внутрішній контроль операцій з основними засобами та нематеріальними активами [Текст] / Т.В. Фоміна, О.Б. Пугаченко // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аудиту та аналізу: теорія, методологія, організація: [Колективна монографія] / за заг. ред. д.е.н., проф. О.А. Сарапіної; ХНТУ. – Херсон: Книжкове видавництво ПП Вишемирський В.С., 2014. – С. 203-218.

16. Фоміна Т.В. Організація і методика внутрішньогосподарського контролю на підприємствах олійножирової галузі України [Текст] : дис. ... кандидата екон. наук: 08.00.09 / Фоміна Тетяна Володимирівна. – О., 2007. – 168 с.

17. Пугаченко О.Б. Концептуальні засади організації внутрішнього контролю в системі управління економічною безпекою суб'єктів господарювання [Текст] / О.Б. Пугаченко, Т.В. Фоміна // Управління системою економічної безпеки суб'єктів господарювання : обліково-аналітичне забезпечення [Колективна монографія] / За ред. Черевка О.В., Гнилицької Л.В., Мігус І.П. – Черкаси: ПП Чабаненко Ю.А., 2015. – С. 143-172.

Pugachenko Olga
Ph.D., Asociate Professor, Department of Auditing and Taxation
Kirovograd National Technical University
Kropyvnytskyi, Ukraine
E-mail: pugachenko_olga@mail.ru
Fomina Tatiana
Ph.D., Assistant Professor, Department of Auditing and Taxation
Kirovograd National Technical University
Kropyvnytskyi, Ukraine
E-mail: fomina4002@yandex.ru

WORKING DOCUMENTS OF NON-CURRENT ASSETS INTERNAL CONTROL TRANSACTIONS: APPLIED ASPECTS

Abstract

Introduction. *Control in general, and particularly domestic, occupies an important place in the management system. It is and still is the object of attention in the research of many scientists. However, documentation filling of the results for the control activities of certain objects are discussed superficially, without underlining the importance and the presentation of concrete proposals on the application form directly to the working of the internal control documents.*

Methods. *The documentary registration of the results of the internal control took place in the works of a number of scientists, but the complete system with release of an overall approach to the standard options of individual forms of documentation previous work has not been submitted.The following methods are used in carrying out this study: generalization, analysis, grouping, comparison and graphical representation.*

Results. *The study identified an indicative list of necessary working documents, given the content, structure and requirements for the design of internal control operations with irreversible assets working papers and given to the introduction of suitable form of working papers for practical use in the control subjects. A special feature is the scope of all the objects of fixed assets based on their characteristics of recording and reporting. Testing of the developed forms of the working documents of the internal control is performed on the actual materials accounting for transactions with irreversible assets of the functioning enterprise.*

Discussion. *The prospect of further research is the development of similar models of the working documents of the internal control of accounting for other objects, including taking into account the specifics of the enterprise of individual branches of the national economy.*

Keywords: *internal control, fixed assets, working papers of the internal controller, accounting objects, accounting, control activities.*

References

1. Ovsjuk, N. (2014). Dokumental'ne zabezpechennja kontrolju vytrat na oplatu praci [Documentation shall control labor costs]. *Visnyk Kyi'vs'kogo nacional'nogo torgivel'no-ekonomichnogo universytetu, № 5 (97),* 23-33.

2. Jurchenko, O.A. (2013). Metodyka vnutrishn'ogo kontrolju vytrat inshoi' operacijnoi' dijal'nosti [Methods of internal control flow other operating activities]. *Ekonomichnyj chasopys-XXI, № 1-2(2),* 52-55.

3. Bjelousov, M.O. (2011). Vnutrishnij kontrol' statutnogo kapitalu: organizacijno-metodychnyj pidhid [Internal control of the authorized capital: organizational and methodical approach]. *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu. Mizhnarodnyj zbirnyk naukovyh prac' / Serija: Buhgalters'kyj oblik, kontrol' i analiz. Vypusk 1(19),* Zhytomyr: ZhDTU.

4. Burova, T.A., & Voloshyna, V.V. (2014). Problemy ta perspektyvy rozvytku systemy vnutrishn'ogo kontrolju debitors'koi' zaborgovanosti na pidpryjemstvah [Problems and prospects of development of domestic receivables control system in enterprises]. *Naukovyj visnyk MNU imeni V.O. Suhomlyns'kogo. Ekonomichni nauky, Vyp. 5.3 (112),* 11-15.

5. Kushnirenko, O.A. (2015). Organizacijno-metodychne zabezpechennja vnutrishn'ogo kontroli opodatkuvannja sil's'kogospodars'kyh pidpryjemstv [Organizational-methodical maintenance of the internal control of taxation of agricultural enterprises]. *Naukovyj visnyk Hersons'kogo derzhavnogo universytetu. Serija «Ekonomichni nauky», Vyp. 15-2,* 151-156.

6. Moskaljuk, G. O. (2012). Oblik ta kontrol' debitors'koi' zaborgovanosti: isnujuchi problemy ta shljahy i'h vyrishennja [Accounting and control receivables: current problems and solutions]. *Visnyk Nacional'nogo universytetu «L'vivs'ka politehnika». «Menedzhment ta pidpryjemnyctvo v Ukrai'ni: etapy stanovlennja i problemy rozvytku», № 721, 173-*179.

7. Jevlah, V.Je. (19-26 April 2016). Vnutrishnij kontrol' v upravlinni vytratamy vyrobnyctva [Internal control in the management of production costs]. Retrieved from http://www.sworld.com.ua/konferm3/195.pdf.

8. Zubchyk, S.M. (2016). *Vnutrishn'ogospodars'kyj kontrol' na pidpryjemstvah: organizacija ta metodyka : dys. … kandydata ekon. nauk*: 08.00.09 [Intraeconomic control in enterprises: Organization and Methods (Unpublished doctoral dissertation)]. Lviv University of Trade and economics, L'viv.

9. Boryms'ka, K.P., & Kyryk, N.V. (2012). Metodyka provedennja vnutrishn'ogo kontrolju orendnyh operacij majna komunal'noi' vlasnosti [The methodology of the internal controls for Concessions communal ownership of property]. *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu. Mizhnarodnyj zbirnyk naukovyh prac' / Serija: Buhgalters'kyj oblik, kontrol' i analiz. Vypusk 1 (22),* 38-54.

10. Skorobogatova, V.V. (2012). Metodyka vnutrishn'ogo kontrolju operacij z debitors'koju zaborgovanistju jak skladovoi' zmishanyh aktyviv pidpryjemstva [Methods of internal control operations with accounts receivable as a component of the mixed enterprise assets]. *Zbirnyk naukovyh prac' VNAU/ Serija: Ekonomichni nauky, № 4 (70),* 96-

104.

11. Gordijenko, L.P. (2016). Oblik i kontrol' nezavershenogo vyrobnyctva pyvovarnyh pidpryjemstv: dys. … kandydata ekon. nauk: 08.00.09 [Accounting and control of work in progress breweries (Unpublished doctoral dissertation)]. KNEY, Kyi'v.

12. Korol', G.O., & Volkova, I.V. (2010). Organizacija vnutrishn'ogo audytu obliku ta realizacii' gotovoi' produkcii' na pidpryjemstvi [Organization of the internal audit and accounting of finished products in the company]. Retrieved from http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2010/Economics/62750.doc.htm

13. Lytvyn, R.P., & Juzva, O.V. (2013). Organizacija vnutrishn'ogospodars'kogo kontrolju jakosti produkcii' pidpryjemstv spyrtovoi' promyslovosti ta vytrat na i'i' zabezpechennja [Organization of internal quality control of products of the alcohol industry and its maintenance costs]. *Innovacijna ekonomika, № 1,* 187-190.

14. Pugachenko, O.B., & Fomina, T.V. (2014). Vnutrishnij kontrol' kapital'nyh investycij, investycijnoi' neruhomosti, dovgostrokovyh finansovyh investycij ta dovgostrokovoi' debitors'koi' zaborgovanosti [Internal control capital investment, investment property, long-term financial investments and long-term receivables]. This is a chapter. In Sarapina O.A. (Ed.). *Suchasni problemy i perspektyvy rozvytku obliku, audytu ta analizu: teorija, metodologija, organizacija* (pp. 219-232). Herson: Knyzhkove vydavnyctvo PP Vyshemyrs'kyj V.S.

15. Fomina, T.V., & Pugachenko, O.B. (2014). Vnutrishnij kontrol' operacij z osnovnymy zasobamy ta nematerial'nymy aktyvamy [Internal control operations with fixed assets and intangible assets]. This is a chapter. In Sarapina O.A. (Ed.). *Suchasni problemy i perspektyvy rozvytku obliku, audytu ta analizu: teorija, metodologija, organizacija* (pp. 203-218). Herson: Knyzhkove vydavnyctvo PP Vyshemyrs'kyj V.S.

16. Fomina, T.V. (2007). Organizacija i metodyka vnutrishn'ogospodars'kogo kontrolju na pidpryjemstvah olijnozhyrovoi' galuzi Ukrai'ny [Organization and methods of on-farm control at enterprises of oil and fat industry of Ukraine (Unpublished doctoral dissertation)]. State Economic University, Odesa.

17. Pugachenko, O.B., & Fomina, T.V. (2015). This is a chapter. In Cherevko, O.V., Gnylyc'ka, L.V., Migus, I.P. (Eds). Konceptual'ni zasady organizacii' vnutrishn'ogo kontrolju v systemi upravlinnja ekonomichnoju bezpekoju sub'jektiv gospodarjuvannja [Conceptual bases of the organization of the internal control management system in the economic security of business entities]. *Upravlinnja systemoju ekonomichnoi' bezpeky sub'jektiv gospodarjuvannja : oblikovo-analitychne zabezpechennja* (pp.143-172). Cherkasy : PP Chabanenko Ju.A.