



УДК 65.011.12

Ходаківська Л., Пономаренко Т.

## ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ЗБЕРЕЖЕННЯ І ВИКОРИСТАННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ

*Проаналізовано організаційно-методичні аспекти внутрішньогосподарського контролю за збереженням і використанням матеріальних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах. Звернуто увагу на особливості проведення та відображення в обліку результатів інвентаризації як фактичного методу контролю за збереженням матеріальних ресурсів. Виділено аргументи на користь створення відділів внутрішнього контролю на різних типах підприємств.*

**Ключові слова:** внутрішньогосподарський контроль, матеріальні ресурси, інвентаризація, оперативність контролю.

Важливим складовим елементом ресурсного потенціалу господарюючого суб'єкта є його матеріальні ресурси. Їх наявність та рух потребують належної організації не лише бухгалтерського обліку, а й внутрішньогосподарського контролю. Внутрішньогосподарський контроль – це система безперервного спостереження за ефективністю використання активів і зобов'язань підприємства, законністю й доцільністю господарських операцій та процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей. Тобто, це такий вид контролю, який здійснюють власники, бухгалтерські, фінансові та інші функціональні служби підприємств. Сьогодні сільськогосподарські підприємства, на жаль, не приділяють належної уваги проблемам внутрішньогосподарського контролю, що нерідко призводить до значних та системних труднощів. Ті підприємства, які постійно розв'язують такі проблеми, мають суттєво менші ризики банкрутства, ніж ті, що не знаходять часу і ресурсів на них.

Проблеми розвитку внутрішньогосподарського контролю в підприємствах, установах, організаціях розглядали у наукових дослідженнях і публікаціях К. Багрій, Т. Бутинець, Н. Виговська, І. Дрозд, В. Максимова, Л. Нападівська, В. Пантелеев, С. Петренко, В. Рудницький, В. Шевчук, Г. Яворова та інші вчені-економісти. Проблемам внутрішньогосподарського контролю у сільськогосподарських підприємствах присвячені праці таких науковців, як І. Бабіч, Л. Гуцаленко, В. Дерій, М. Коцупатрий, Н. Кузик, У. Марчук, О. Подолянчук, Л. Рибалко, Л. Шатковська.

У дослідженнях і публікаціях були розглянуті проблеми суті, ролі та місця внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємствами, установами, організаціями, його класифікаційних ознак; об'єктів і суб'єктів;



проблем, переваг та недоліків внутрішньогосподарського контролю в сучасній вітчизняній системі господарювання і за видами економічної діяльності.

Мета цієї статті – проаналізувати організаційно-методичні аспекти внутрішньогосподарського контролю збереження і використання матеріальних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах, а також звернути увагу на особливості проведення та відображення в обліку результатів інвентаризації як фактичного методу контролю за збереженням матеріальних ресурсів.

Сьогодні діяльність сільськогосподарських підприємств можуть контролювати як зовнішні суб'єкти, так і суб'єкти внутрішнього контролю. Незалежно від того, хто здійснюватиме контроль, методика перевірки матеріальних ресурсів є трудомістким процесом та потребує знання багатьох нормативних документів. Питання методики внутрішньогосподарського контролю ускладнюється деякими організаційними аспектами, а саме відсутністю на великих сільськогосподарських підприємствах служб внутрішньогосподарського контролю, які так їм потрібні.

В. Пантелєєв підкреслив особливу роль власника, спеціалістів при виконанні ними безпосередніх функціональних обов'язків; органів управління та контролю відповідно до засновницьких документів підприємства (ревізійної комісії, спостережної ради, аудиторського комітету, інвентаризаційних та інших комісій); персоналу бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером, бухгалтерів-ревізорів, які здійснюють операції з внутрішньогосподарського контролю; контролерів, ревізорів, інших посадових осіб підприємства, котрі наділені спеціальними контролюючими функціями [5, 38].

Л. Нападовська, розглядаючи мету контролю з позиції відповідності запитам управлінців, визначила таку мету як кваліфіковану допомогу менеджерам в організації самоконтролю та ефективного прийнятті управлінських рішень, а не встановленні жорсткого контролю з метою покарання [4, 34].

Підприємство має забезпечувати ефективний розподіл обов'язків між персоналом, який веде складський облік, комірниками, відділом постачання, транспортним відділом, відділом контролю стану виробництва та збуту.

Необхідними передумовами дієвого контролю за збереженням матеріальних ресурсів є:

1) наявність відповідного обладнання на складах та в коморах, або на спеціально обладнаних площах та здійснення належної спеціалізації складів;

2) розміщення матеріалів за секціями складів, а всередині них – за окремими групами, щоб забезпечити можливість швидкого приймання-випуску та перевірки їх наявності;

3) оснащення місця необхідними ваговими приладами і тарою для своєчасного відпуску і надійного збереження;

4) оснащення місця зберігання, за необхідності, доставочними стрічками;

5) запровадження централізованих доставок матеріалів з базових складів у виробничі приміщення за узгодженими графіками;

6) скорочення зайвих проміжних складів;



7) організація і планування централізованого постачання матеріалів;

8) встановлення кола осіб, відповідальних за приймання та відпуск, укладення з цими особами договорів про повну матеріальну відповідальність та розроблення відповідних посадових інструкцій.

Усі запаси та продукцію, не завершену виробництвом, необхідно зберігати у спеціально відведених місцях. Однією з головних цілей загальної системи внутрішньогосподарського контролю, що організовує адміністрація, є запобігання зменшенню втрат матеріальних ресурсів з будь-яких причин. Втрати у більшості випадків можуть виникати в результаті розкрадань, неощадливого використання або недбалого зберігання, старіння, псування, випадкової втрати тощо.

Втрати матеріальних ресурсів можуть бути виявлені в результаті чергової інвентаризації. Порядок її проведення на підприємстві визначено в Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженій наказом Міністерства фінансів України № 69 від 11. 08. 1994 р. [1]. Є певні особливості проведення інвентаризації різних об'єктів, визначені в цій інструкції. Крім того, особливості інвентаризації об'єктів (специфічних та інших) підприємств агропромислового комплексу зазначено в Методичних рекомендаціях з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств [3].

На практиці трапляються випадки формального проведення інвентаризації матеріальних ресурсів, що призводить до невідображення інвентаризаційних різниць у бухгалтерському і податковому обліках.

Як відомо, невідповідність фактичної наявності об'єктів інвентаризації даним бухгалтерського обліку може бути двох видів:

1) нестача – це коли фактично виявлена наявність одиниць об'єкта інвентаризації менша, ніж за даними обліку;

2) лишки – це коли фактично виявлена наявність одиниць об'єкта інвентаризації більше, ніж за даними обліку.

Врегулювати інвентаризаційні різниці матеріальних ресурсів можна також за рахунок пересортиці.

Пересортиця – це виявлений інвентаризацією надлишок цінностей одного найменування відповідного сорту, розміру, кольору тощо та нестача цінностей цього самого найменування, але іншого сорту тощо, які утворилися за один і той самий період, що перевіряється, у однієї і тієї самої особи, яка перевіряється [1]. Недотримання цих вимог призводить до необґрунтованого відображення пересортиці в обліку.

Лишки матеріальних запасів у бухгалтерському обліку підлягають оприбуткуванню як відповідні матеріальні активи в кореспонденції з субрахунком 719 «Інші доходи від операційної діяльності», а в податковому обліку відносять до доходів.



Особливої уваги з боку внутрішньогосподарського контролю потребує виявлення та відображення в бухгалтерському обліку нестач і втрат матеріальних цінностей, оскільки цей облік залежить від причини їх виявлення.

Причинами виявлення нестач і втрат матеріальних ресурсів можуть бути:

- ✓ нестачі, що виникли з вини матеріально-відповідальної особи (винну особу встановлено);
- ✓ нестачі, що виникли з вини матеріально-відповідальної особи (винну особу не встановлено);
- ✓ крадіжка;
- ✓ нестачі, що виникли внаслідок надзвичайної ситуації;
- ✓ нестачі в межах норм природного убутку;
- ✓ гранично допустимі втрати при виробництві.

Нестачу цінностей у межах норм природного убутку списують за рішенням керівника в інші витрати операційної діяльності підприємства. При цьому необхідно звернути увагу на те, що природним визнають убуток, якого зазнають матеріальні цінності внаслідок дії природних факторів і за дотримання всіх умов їх зберігання.

На жаль, більшість нині чинних нормативів щодо природного убутку ТМЦ були розроблені ще в 1980-х рр. і тому не відповідають сьогodнішнім реаліям.

При списанні нестач у межах норм природного убутку є такі особливості:

- 1) без установлення факту нестачі цінностей попереднє списання природного убутку навіть за затвердженими нормами не допускається;
- 2) якщо норми природного убутку дають змогу списати більшу суму, ніж сума виявленої нестачі, то списують тільки суму нестачі на підставі відповідного розрахунку, що складає бухгалтерська служба підприємства за участю матеріально відповідальних осіб і затверджує керівник підприємства;
- 3) коли нема норм, затверджених в установленому законодавством порядку, убуток цінностей розглядають як нестачу понад норми;
- 4) зменшення товарів у межах встановлених норм визначають після заліку нестач товарів надлишками пересортиці (за її наявності).

У податковому обліку суму нестач ТМЦ у межах норм природного убутку відносять до податкових витрат підприємства, оскільки такі витрати є нормальними і виникли у процесі господарської діяльності (п. 140.3 ст. 140 ПКУ) [6].

Заслугує на увагу порядок визначення розміру збитку винною особою, оскільки відомо кілька способів його визначення.

Згідно із Законом України про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні з метою визначення вартості збитків або розміру відшкодування обов'язково здійснюють їх незалежне оцінювання. У Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей № 116 від 22. 01. 1996 р. зазначено, що розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей ви-



значається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки [7].

Стаття 135-3 Кодексу законів про працю вказує:

- ✓ розмір заподіяної підприємству, установі, організації шкоди визначається за фактичними втратами, на підставі даних бухгалтерського обліку, враховуючи балансову вартість (собівартість) матеріальних цінностей за вирахуванням зносу згідно з установленими нормами;
- ✓ у разі розкрадання, нестачі, умисного знищення або умисного зіпсування матеріальних цінностей розмір шкоди визначається за цінами, що діють у даній місцевості на день відшкодування шкоди;
- ✓ законодавством може бути встановлено окремий порядок визначення розміру шкоди, що підлягає покриттю, в т. ч. у кратному обчисленні, заподіяної підприємству, установі, організації розкраданням, умисним зіпсуванням, нестачею або втратою окремих видів майна та інших цінностей, а також у тих випадках, коли фактичний розмір шкоди перевищує її номінальний розмір [2].

Варто зазначити, що Держфінінспекція України не належить до суб'єктів оціночної діяльності та не має права самостійно визначати розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей. У зв'язку з цим у ході ревізії інспектори можуть лише ініціювати порядок визначення підприємством суми відповідних збитків за встановленою процедурою.

І лише за наявності звіту про оцінку на дату закінчення ревізії в акті ревізії фіксують розмір збитків, заподіяних унаслідок відповідних порушень.

Отже, розмір збитку від нестачі і крадіжок необхідно визначати на основі Звіту незалежного оцінювача, згідно з Порядком № 116.

Якщо ж неможливо провести незалежне оцінювання майна, то необхідно керуватися ст. 135-3 Кодексу законів про працю.

Ефективними способами боротьби з розкраданнями є:

- 1) надійне місце зберігання, що зачиняється на замок і має обмежений доступ;
- 2) цілодобова охорона (охоронці, відеокамери, сигналізація, сторожові собаки);
- 3) однакові процедури приймання та відпуску активів для всіх місць зберігання;
- 4) повна інформація про те, де і які запаси зберігають;
- 5) забезпечення збереження активів при переміщенні на інше місце зберігання;
- 6) регулярні інвентаризації з докладним аналізом нестач;
- 7) страхування;
- 8) відпуск активів тільки із затвердженими замовленнями;
- 9) додаткові заходи щодо зберігання цінних предметів;
- 10) процедури перевірки персоналу;



11) періодичні перевірки виконання всіх процедур, що забезпечують збереження активів.

При організації внутрішньогосподарського контролю операцій із вибуття матеріальних ресурсів варто враховувати ряд факторів.

1. Товари і матеріали зі складу одержують тільки за наявності відповідного, належним чином оформленого, документа. Мають бути забезпечені:

- а) обмежений доступ до місць зберігання;
- б) точні вимірювальні прилади, які регулярно перевіряють та підтримують у робочому стані;
- в) відповідні запобіжні заходи при транспортуванні небезпечних матеріалів.

2. Запаси зі складу можуть бути спрямовані:

- а) на виробництво;
- б) покупцеві;
- в) в інше відділення або філію;
- г) на перевірку;
- д) для виставок або реклами;
- е) знищені;
- є) повернуті постачальникові.

З якою б метою не використовували матеріали або товари, для їх отримання має бути затверджений дозвіл.

3. Щоб уникнути розкрадань і незаконного використання надлишків, кількість замовлених зі складу матеріалів має бути точно оцінена. За такі зловживання відповідає особа, яка подала заявку. За допомогою аналізу альтернативних варіантів неощадлива витрата матеріалів має бути виявлена. Надлишки матеріалів, не повернуті на склад, має визначати в результаті огляду виробничої площі відповідальний працівник.

4. Рух матеріалів зі складу відповідним чином документують; вони мають бути враховані у собівартості, на фінансових рахунках та в записях про рух і залишки товарно-матеріальних цінностей.

5. Сировина, матеріали, паливо, напівфабрикати та інші матеріальні ресурси необхідно відпускати у виробництво за вагою, обсягом або кількістю, відповідно до нормативів та обсягу виробничої програми.

Основними напрямками внутрішньогосподарського контролю збереження і використання матеріальних ресурсів вважаємо:

- ✓ вживання заходів, що знижують імовірність витрат, розкрадань та неефективного використання запасів;
- ✓ гарантії, що запаси не можуть використовувати без санкціонування і належного відображення в обліку;
- ✓ забезпечення правильного формування собівартості запасів;
- ✓ відображення в бухгалтерській звітності всіх наявних запасів у достовірній оцінці;
- ✓ досягнення узгодженості облікових залишків, зазначених у регістрах аналітичного обліку, і результатів інвентаризації.



Система внутрішньогосподарського контролю повинна бути спрямована на виправлення порушень та помилок і подальшого недопущення їх. На рівні підприємства ми рекомендуємо створити відділ або службу внутрішнього контролю. Доцільність організації такого відділу або служби на сільськогосподарських підприємствах може бути доведена тим, що це дасть керівництву змогу ефективно контролювати окремі підрозділи, виявляти резерви виробництва і найбільш перспективні напрямки розвитку, а також давати рекомендації фінансовим, економічним та бухгалтерським відділам стосовно поліпшення результатів їх роботи.

Для підвищення оперативності контролю на підприємствах важливе значення мають правильна організація кількісно-сумового обліку цінностей у місцях зберігання продукції, раціональне здійснення операцій під час надходження і реалізації продукції, ефективне використання коштів.

Для цього необхідно, щоб керівники підприємств ґрунтовно знали суть та зміст господарських операцій, всебічно аналізували їх і впливали на виконання договорів щодо постачання й реалізації продукції.

На сільськогосподарських підприємствах потрібно складати плани поточного контролю, щоб кожного місяця систематично контролювати господарські операції та процеси. У цих планах важливо передбачати тематичні перевірки виконання прийнятих управлінських рішень та ряд інших питань.

Для підвищення ефективності контролю необхідно забезпечувати не тільки його своєчасність, а й повноту всіх операцій і процесів, а також розробити внутрішні посадові інструкції контролюючого персоналу.

*Khodakivska L., Ponomarenko T. **Intereconomic control for the conservation and use of material resources.** The article deals with the organizational and methodological aspects of intereconomic monitoring of safety and use of material resources in the agricultural enterprises. Attention is drawn to the features and the results of the inventory, as the actual method of control over the preservation of material resources. The arguments in favor of the creation of departments of internal control on different types of businesses are presented.*

**Key words:** intereconomic control, material resources, inventory, control operativeness.

*Ходаковская Л. А., Пономаренко Т. В. **Внутрихозяйственный контроль за сохранением и использованием материальных ресурсов.** Проанализированы организационно-методические аспекты внутрихозяйственного контроля за сохранностью и использованием материальных ресурсов в сельскохозяйственных предприятиях. Обращено внимание на особенности проведения и отражения в учете результатов инвентаризации как фактического метода контроля за сохранностью материальных ресурсов. Выделено доводы в пользу создания отделов внутреннего контроля на различных типах предприятий.*

**Ключевые слова:** внутрихозяйственный контроль, материальные ресурсы, инвентаризация, оперативность контроля.



### Література

1. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 69 від 11. 08. 1994 р. [Електронний ресурс] // Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
2. Кодекс законів про працю № 322-VIII від 10 груд. 1971 р. [Електронний ресурс] // Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
3. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств [Текст] // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 20. – С. 2–19.
4. *Нападовська Л. В.* Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : моногр. / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.
5. *Пантелєєв В. П.* Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : моногр. / В. П. Пантелєєв. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 491 с.
6. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 груд. 2010 р. [Електронний ресурс] // Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
7. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України № 116 від 22. 01. 1996 р. [Електронний ресурс] // Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.