

Шендригоренко М.Т., к. е. н., доцент,
доцент кафедри обліку та аудиту
*Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського*

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Шендригоренко М.Т. Актуальні питання організації внутрішньогосподарського контролю використання виробничих запасів. У статті аналізуються проблемні питання щодо організації та ведення внутрішньогосподарського контролю виробничих запасів на підприємствах, а також визначаються напрями їх вирішення. Теоретично обґрунтовано значимість виробничих запасів для нормального функціонування підприємства гірничодобувної галузі. Конкретизовано особливості діяльності гірничодобувних підприємств, які впливають на порядок використання виробничих запасів. Дано обґрунтування об'єктів і завдань внутрішньогосподарського контролю виробничих запасів. Дано пропозиції з визначення послідовності дій внутрішнього ревизора (бухгалтера, аудитора) в процесі перевірки операцій з використання виробничих запасів з метою надання керівництву підприємства оперативної інформації для прийняття управлінських рішень.

Ключові слова: виробничі запаси, перевірка, внутрішньогосподарський контроль, внутрішній ревизор, об'єкт контролю, первинні документи, облікові регістри, форми звітності, управлінські рішення.

Шендригоренко М.Т. Актуальные вопросы организации внутрихозяйственного контроля использования производственных запасов. В статье анализируются проблемные вопросы организации и ведения внутрихозяйственного контроля производственных запасов на предприятиях, а также определяются направления их решения. Теоретически обосновано значение производственных запасов для нормального функционирования предприятий горнодобывающей отрасли. Конкретизированы особенности деятельности горнодобывающих предприятий, влияющие на порядок использования производственных запасов. Дано обоснование объектов и заданий внутрихозяйственного контроля производственных запасов. Даны предложения по определению последовательности действий внутреннего ревизора (бухгалтера, аудитора) в процессе проверки операций по использованию производственных запасов с целью предоставления руководству предприятия оперативной информации для принятия управленческих решений.

Ключевые слова: производственные запасы, проверка, внутрихозяйственный контроль, внутренний ревизор, объект контроля, первичные документы, учетные регистры, формы отчетности, управленческие решения.

Shendryhorenko M.T. Current questions of the organization internal business control and the use industrial stocks. The article analyzes problematic issues of organization and conduct of the intraeconomic monitoring industrial stocks at the enterprises, as well as the direction of their solutions is determined. Theoretically, one is substantiated importance industrial stocks for the proper functioning of the enterprises of the mining industry. It is concretized peculiarity of mining activities that affect the procedure for the use industrial stocks. It is gives a substantiation of the objects and tasks for the intraeconomic monitoring industrial stocks. One present a proposal according to determination sequence of actions for controller (accountant, auditor) in the process of checking procedures for using the industrial stocks in order to provide the company's management operational information for management decisions.

Key words: industrial stocks, review, intraeconomic monitoring, internal auditor, object of control, primary documents, accounting registers, reporting forms, management decisions.

Постановка проблеми. Однією із складових частин економічних ресурсів, які є основним елементом економічного потенціалу як окремого підприємства, так і суспільства загалом, є предмети праці – засоби виробництва, речова форма функціонування живої праці, на яку впливає людина за допомогою засобів праці з метою виготовлення матеріальних благ [1].

Усі засоби, які можуть служити людині для задоволення її потреб, називаються благами. Всі корисності, які не даються природою даремно і в готовому вигляді, а є результатом праці, носить назву цінностей. Відповідно, в економічній сфері застосовується таке поняття, як «матеріальні цінності». А сукупність всіх цінностей, які знаходяться в розпорядженні підприємства, складають його майно і фор-

мують поняття «запаси». Жодне підприємство – як у сфері матеріального виробництва, так і у виробничій сфері – не може обійтися без них.

Принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності встановлено П(с)БО 9 «Запаси» [2]. Відповідно до чинного нормативного документа запаси – це активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, активи, що утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [2].

Нині дієвий облік і внутрішній контроль відпуску запасів та їх використання є основною ділянкою управлінського процесу на підприємстві.

Проблеми обліку та контролю запасів набувають особливої актуальності і у зв'язку з потребою отримання користувачами оперативної та достовірної інформації про їх величину. Система обліку та внутрішньогосподарського контролю, яка склалася роками, не задовольняє сучасні вимоги господарювання, оскільки умови функціонування підприємств значно розширюють коло операцій, що проводяться з запасами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Виробничі запаси як важлива економічна та облікова категорія завжди були об'єктами наукових досліджень вітчизняних та іноземних учених.

Загальні питання обліку і контролю виробничих запасів висвітлювались у працях відомих науковців. Значну увагу їм приділяли Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Гуцаленко [3], З.Б. Живко [4], М.Ф. Огійчук [5], В.С. Рудницький, Л.Г. Смоляр [6], Н.М. Ткаченко [7] та інші дослідники.

Вагомий внесок у розвиток методологічних питань обліку виробничих запасів зробили такі зарубіжні вчені, як, зокрема, М.Г. Бейгельзімер, В.В. Виноградов, І.Л. Грунфест, О.К. Марченко, В.Б. Кондраков, Л.В. Ліберман, А.П. Чечета.

Аналіз наукових публікацій щодо основних теоретичних положень контролю (зовнішнього і внутрішнього) операцій із запасами, послідовності та практичного досвіду його організації дає підстави говорити про необхідність удосконалення методики його проведення.

Отже, питання внутрішньогосподарського контролю виробничих запасів на підприємствах залишаються актуальними та потребують нагального вирішення.

Постановка завдання. Метою статті є визначення основних проблем в організації і веденні внутрішньогосподарського контролю виробничих запасів, а також обґрунтування пропозицій щодо удосконалення системи управління ними на гірничодобувному підприємстві.

Завданнями для досягнення поставленої мети є визначення особливостей діяльності гірничо-

добувних підприємств, які впливають на порядок використання виробничих запасів; обґрунтування об'єктів і завдань внутрішньогосподарського контролю виробничих запасів; конкретизація послідовності дій внутрішнього ревизора (бухгалтера, аудитора) в процесі перевірки операцій з використання виробничих запасів з метою надання керівництву підприємства оперативної інформації для прийняття управлінських рішень.

Виклад основних результатів. Бухгалтерський облік передбачає такий склад запасів:

- сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

- незавершене виробництво у вигляді необроблених і нескладених деталей, вузлів, виробів та незавершених технологічних процесів; незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незавершених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

- готова продукція, виготовлена на підприємстві, яка призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та зберігаються підприємством з метою подальшого продажу;

- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він триває понад один рік;

- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Положенням (стандартом), а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Під час виробництва продукції використовують вже виробничі запаси. Виробничі запаси – це придбані або самостійно виготовлені запаси, що підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншого споживання у ході нормального операційного циклу. До них відносяться сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали.

Їх суттєвою особливістю є одноразове використання в процесі виробництва, перенесення всієї вартості на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг). Запаси відносять до складу оборотних активів, тому що вони можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

Слід вказати, що у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку не наведене визначення понять

«сировина», «матеріали», «товари» тощо. Відсутні визначення і в чинних законодавчих актах. Можливо, це викликано переважно тим, що поділ запасів на сировину, матеріали, паливо, тарні та інші матеріали умовний. Навіть в межах одного підприємства те, що вчора було придбано як товар, завтра може стати сировиною або матеріалами, і навпаки. Це тим більше ймовірно, чим більше видів діяльності провадить підприємство, а також у ситуаціях, коли одне підприємство здійснює постачання запасів іншому.

На гірничодобувних підприємствах та сировина, що є продуктом виробництва інших галузей, не використовується через специфіку їх діяльності. Водночас залізна руда, що видобувається на шахтах, становить основу металургійного виробництва.

Конкретизуємо особливості діяльності гірничодобувних підприємств:

- природні чинники, які визначаються географічним розташуванням підприємства поблизу родовища корисних копалин;

- технічні чинники, які впливають на рівень ведення гірничих робіт, величину запасів корисних копалин, продуктивність та кількість обладнання і механізмів, що використовуються в процесі видобутку руди; саме технічні чинники можуть обмежувати загальний термін діяльності гірничодобувного підприємства;

- економічні чинники, які характеризуються великою фондомісткістю виробничого процесу, продуктивністю праці, структурою робочої сили тощо;

- організаційні чинники, тобто спеціалізація робіт, режим праці на підприємстві, ритмічність виконання працівниками передбачуваного комплексу робіт.

Видобуток корисних копалин обумовлює відсутність у структурі собівартості продукції витрат, тобто сировини і напівфабрикатів, які посідають провідне місце на підприємствах переробних галузей, а також наявність великого асортименту допоміжних матеріалів, котрі відіграють істотну роль у забезпеченні процесу виробництва.

На будь-якому підприємстві створюється система внутрішнього контролю, головним завданням якої є перевірка господарських операцій з метою недопущення перевитрат виробничих і фінансових ресурсів, правильності постановки бухгалтерського обліку, виконання бюджету.

Проведені дослідження дають підстави стверджувати, що на організацію внутрішньогосподарського контролю на підприємстві впливають такі фактори: ставлення керівництва до необхідності внутрішнього контролю; зовнішні умови функціонування організації, її розміри; організаційна структура, масштаби та види діяльності; стратегічні цілі та задачі; ступінь механізації, комп'ютеризація процесу діяльності; ресурсне забезпечення; рівень компетентності кадрового складу; галузева належність тощо. Вплив цих факторів зумовлює існування

різних форм організації внутрішньогосподарського контролю.

Основними формами організації внутрішньогосподарського контролю є:

- створення служби внутрішньогосподарського контролю;

- покладення функції внутрішньогосподарського контролю на головного бухгалтера;

- здійснення внутрішньогосподарського контролю аудиторською фірмою або консалтинговою фірмою (на договірних умовах).

Найефективнішою формою організації внутрішньогосподарського контролю у публічних акціонерних товариствах є створення окремого підрозділу з контролю.

На нашу думку, основними цілями внутрішнього контролю є об'єктивне вивчення фактичного стану справ на підприємстві, виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети, а також доведення цієї інформації до органу управління.

Предметом контролю операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням запасів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємств і за їх межами.

Виходячи із цілей, яких необхідно досягнути контролеру під час дослідження операцій із виробничими запасами, можна сформулювати об'єкти контролю, а саме:

- 1) елементи облікової політики, що включають перелік витрат, що включаються до первісної вартості; метод оцінки запасів під час їх вибуття;

- 2) операції з обліку надходження, відпуску зі складу та використання виробничих запасів;

- 3) господарські операції, відображені в первинних документах, облікових регістрах та звітності;

- 4) інформація про порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, нестачі, марнотратство, зловживання, які знайшли підтвердження в актах інвентаризації, перевірок, висновках аудиторів.

В частині перевірки операцій з відпуску зі складу та ефективності використання виробничих запасів доцільно виділити такі завдання:

- перевірка законності операцій щодо руху виробничих запасів;

- перевірка забезпечення умов збереження виробничих запасів на підприємстві;

- перевірка стану інвентаризаційної роботи та її ефективності;

- перевірка завдань зі зниження норм витрат і економії наявних виробничих запасів;

- перевірка правильності визначення і списання на витрати виробництва вартості витрачених матеріальних цінностей;

- перевірка правильності і своєчасності проведення переоцінки матеріальних цінностей.

Для того щоб підвищити ефективність внутрішньогосподарського контролю, необхідно забезпечувати не тільки його своєчасність, але й повноту всіх операцій і процесів. Це дасть змогу стежити за станом виробничих запасів, своєчасно встановлювати відхилення та факти їх неефективного використання. Важливе значення на підприємстві для підвищення оперативності контролю має сигнальна інформація. Для цього її доцільно складати в розрізі не тільки окремих господарських операцій, але й окремих її складових частин з відображенням конкретних причин відхилень, тобто відхилень під час надходження і руху виробничих запасів.

На гірничодобувних підприємствах керівники структурних підрозділів іноді контролюють діяльність по-різному, неплановірно і несистематично, а для усунення цих недоліків складається план поточного контролю на підприємстві, щоб протягом кожного місяця систематично контролювати операції з надходження, відпуску і використання виробничих запасів.

Процес внутрішньогосподарського контролю використання виробничих запасів доцільно починати з перевірки документального оформлення господарських операцій.

Перевірка вірності документального оформлення операцій з відпуску зі складу та викорис-

тання виробничих запасів здійснюється у таких напрямках:

1) перевірка документального оформлення за якістю та повнотою оформлених документів;

2) перевірка документального оформлення за напрямами:

– обґрунтованості використання відповідно до наказу про облікову політику методів оцінки запасів під час їх вибуття;

– правильності оцінки витрачених виробничих запасів;

– дотримання норм витрачання виробничих запасів;

– документального підтвердження фактів понаднормового відпуску зі складу виробничих запасів.

Під час перевірки документального оформлення за якістю та повнотою складання документів внутрішній перевіряючий має визначити:

1) порядок використання підприємством типових форм документів, а у випадку використання власне розроблених форм – доцільність та обґрунтованість їх застосування;

2) повноту заповнення обов'язкових реквізитів документів;

3) зовнішній вигляд документів (відсутність підчисток, необґрунтованих виправлень);

Таблиця 1

Результати перевірки документального оформлення операцій з використання виробничих запасів

номер	Документ		Сума, тис. грн. (умовні дані)	Опис недоліків
	дата	назва		
32	5 квітня 2016 року	Вимога	112,50	Відсутність на документі назви підприємства.
44	17 червня 2016 року	ЛЗК	58,60	Відсутність на документі підпису МВО, що отримала цінності.
65	10 травня 2016 року	Вимога	136,18	Виправлено кількість відпущених матеріалів цеху № 1 без належного підтвердження виправлення.
179	3 жовтня 2016 року	Вимога	55,18	Відсутність підпису особи, що дозволила виконання операції.
15	15 січня 2016 року	Вимога	108,55	Відсутність підпису особи, що дозволила виконання операції.
384	20 вересня 2016 року	Вимога	250,30	Відсутність підпису бухгалтера цеху.
Тощо				

Таблиця 2

Результати перевірки тотожності аналітичного та синтетичного обліку використання виробничих запасів за звітний рік

Обороти за рахунками	Обороти за рахунками(умовні дані)		Відхилення, грн.
	Оборотна відомість за рахунком 20	Аналіз за витратними рахунками в системі SAP R/3	
Кредитовий оборот за рахунком 20 «Виробничі запаси»	79259186,92	79259186,92	–
Дебетові обороти за рахунками 15, 23, 91, 92, 93, 94	79259186,92	79259186,92	–

4) своєчасність реєстрації документів у спеціальних журналах;

5) наявність підписів посадових осіб, що дозволили виконання операції, та осіб, що її здійснили;

6) повноту і правильність відтворення у документі кількісних і вартісних показників виробничих запасів.

Результати перевірки доброякісності документального оформлення використання виробничих запасів пропонуємо відображати у робочому документі ревизора (табл. 1).

Для поглиблення перевірки доброякісності документів (за якими виявлено порушення) доцільно здійснити контроль відповідності даних первинного, аналітичного і синтетичного обліку використання виробничих запасів. Така перевірка дасть можливість класифікувати порушення: неухважність посадових осіб; ненавмисні помилки під час заповнення документа; зловживання та факти перекручення змісту облікової інформації.

У межах нормативної перевірки внутрішній ревизор має визначити норми витрати окремих видів виробничих запасів, які встановлено відповідною інстанцією (галузевим міністерством, науково-дослідним інститутом) або ж розроблено й затверджено усередині підприємства. Після ознайомлення з нормативною базою доцільно ретельно перевірити правильність визначення ліміту (нормативу) відпуску матеріалів зі складу у виробництво. При цьому джерелами контролю є лімітно-забірні картки, накладні і вимоги на відпуск матеріалів.

На величину ліміту впливають період використання ліміту, дані про вироблення й чисельний склад робочих цехів (бригад), норми витрати матеріалів на одиницю продукції.

На гірничодобувному підприємстві перевірка кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку може бути спрямована на оцінку вірогідності даних про виробничі запаси, що надійшли, або наявних залишків на конкретну дату, на поточну кредиторську заборгованість перед постачальниками. Внутрішній ревизор перевіряє бухгалтерські проведення по дебету і кредиту рахунку 20 «Виробничі запаси»,

а також визначає правильність розрахунку кінцевого сальдо на субрахунках виробничих запасів.

Результати перевірки доцільно систематизувати у робочому документі внутрішнього ревизора за формою, що наведена у табл. 2.

Слід наголосити на тому, що на гірничодобувних підприємствах Криворіжжя використовується для автоматизації обліку система SAP R/3.

Основним принципом SAP є введення інформації на місці її виникнення. Для того щоб отримати оперативну та достовірну інформацію про виробничий процес та загалом про діяльність підприємства, дані повинні вводитися негайно і тими особами, які за це відповідають. Це досягається за допомогою автоматизованих систем, а також ручного введення на тих ділянках, де виникають дані, які неможливо автоматично виміряти та зафіксувати.

Система SAP R/3 складається з набору прикладних модулів, які підтримують різноманітні бізнес-процеси підприємства та інтегровані між собою в режимі реального часу [8; 9].

Внутрішньому ревизору за умови функціонування системи SAP R/3 слід особливу увагу звертати на правильність формування вихідної документації (зокрема, аналізу рахунків, які є обліковими реєстрами).

Таким чином, зробивши взаємну перевірку аналізів витратних рахунків і відомостей по рахункам 20, 15, 23, 91, 92, 93, 94, внутрішній ревизор підтвердить достовірність відображених даних.

Висновки. З наведеного вище можна зробити висновок про те, що порядок внутрішнього контролю операцій з виробничими запасами на гірничодобувних підприємствах не повною мірою відповідає сучасним вимогам управління.

Подальші перспективи досліджень варто спрямувати на пошук нових шляхів підвищення ефективності діяльності гірничодобувних підприємств та нестандартних підходів до організації внутрішньогосподарського контролю виробничих запасів для досягнення головної мети – встановлення достовірності й повноти відображення даних у бухгалтерському обліку, а також звітності операцій з ними.

Список літератури:

1. Лопатіна В.В. Економічна сутність виробничих запасів / В.В. Лопатіна // Наукові праці. Економіка. – 2012. – № 177 (189). – С. 67–71.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
3. Внутрішньогосподарський контроль: [навч. посіб.] / [Л.В.Гуцаленко, М.М. Коцупарий, У.О. Марчук]. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 496 с.
4. Контрольно-ревізійна діяльність: [навч. посіб.] / [З.Б. Живко, І.О. Ревак, М.О. Живко]. – К.: Алерта, 2012. – 495 с.
5. Аудит: організація і методика: [навч. посіб.] / [М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна]. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Алерта, 2012. – 664 с.
6. Облік і аудит: [навч. посіб.] / [Л.Г. Смоляр, Р.Ю. Овчарик, О.В. Кам'янська]. – К.: Ліра, 2013. – 616 с.
7. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: [навч. посіб.] / Н.М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2011. – 923 с.
8. SAP R/3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://erpexpert.com.ua>.
9. Бойко І.Т. SAP R/3 / І.Т. Бойко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://unicyb.kiev.ua>.