

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

Институт экономики
Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Допустить к защите
Заведующий кафедрой
_____ Клычова Г.С.
«14» января 2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Совершенствование внутреннего контроля материально-
производственных запасов на примере общества с ограниченной
ответственностью «Саба» Сабинского района Республики Татарстан**

Обучающийся:

Шаехова Алсу Ильгамовна

Руководитель:
к.э.н., доцент

Низамутдинов Марат Мингалиевич

Рецензент:
к.э.н., доцент

Кириллова Ольга Викторовна

Казань 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

	стр
ВВЕДЕНИЕ	5
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ.....	7
1.1. Экономическая сущность материально-производственных запасов.....	7
1.2. Классификация материально-производственных запасов	13
1.3. Сущность внутреннего контроля материально-производственных запасов, основы его организационного обеспечения	16
2. ОЦЕНКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «САБА» САБИНСКОГО РАЙОНА РТ	
2.1. Краткая характеристика природно-экономических условий производства .	24
2.2. Анализ финансового состояния организации	32
2.3. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.....	37
3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В ООО «САБА» САБИНСКОГО РАЙОНА РТ	41
3.1. Оценка состояния бухгалтерского учета материально-производственных запасов	47
3.2. Оценка состояния внутреннего контроля материально-производственных запасов	53
3.3. Совершенствование внутреннего контроля	54
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	58
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	61
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Интеграция в мировое экономическое пространство, становление постиндустриальной фазы экономики обусловили новые приоритеты в построении системы информационного обеспечения управления финансово-хозяйственной деятельностью организаций. Особое значение приобретают вопросы организации учетного процесса обширной группы активов - запасов, рациональное использование которых воздействует на эффективность функционирования хозяйствующих субъектов и во многом обеспечивает рост экономики в масштабах страны. Проблемы теоретического и организационно-методического обеспечения учета и внутреннего контроля запасов актуальны, вследствие полной вовлеченности в производственный процесс и непосредственного влияния данной группы активов как фактора производства на показатели доходов, расходов, прибыли, рентабельности.

Информация о реальном состоянии организации формируется в системах внутреннего контроля, осуществляемого с целью наблюдения и проверки ее деятельности. Своевременное выявление неблагоприятных ситуаций и отклонений повышает обоснованность экономических решений по устранению, корректировке рисков и управлению ими. В работах современных отечественных и зарубежных экономистов недостаточно внимания уделяется исследованию проблем внутрихозяйственного контроля запасов, в частности направленности контроля, контрольных процедур, документального оформления. Приведенные факты свидетельствуют об актуальности темы исследования.

Целью выпускной квалификационной работы является разработка теоретических и организационно-методических положений внутреннего контроля запасов хозяйствующих субъектов. Реализация поставленной цели обеспечивается решением следующих задач, определивших логику и структуру выпускной квалификационной работы:

- уточнить экономическое содержание запасов, позволяющее внести

соответствующие предложения по совершенствованию российской нормативно-правовой базы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- оценка современного финансово-экономического состояния и организации бухгалтерского учета и службы внутреннего контроля в ООО «Саба» Сабинского района РТ;

- анализ и обобщение сложившейся учетно-контрольной теории и практики материально-производственных запасов и разработка предложений по организации внутреннего контроля запасов.

Объект исследования – ООО «Саба» Сабинского района Республики Татарстан. Предметом исследования является совокупность теоретических и организационно-методических проблем внутреннего контроля материально-производственных запасов организации.

Теоретической основой выпускной квалификационной работы является фундаментальная и специальная литература отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности, контроля, экономической теории, международные стандарты финансовой отчетности, монографические исследования.

При выполнении работы были использованы, такие методы, как анализ и синтез, индукция и дедукция, конкретизация и абстрагирование, моделирование, наблюдение, сравнение и др.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ

1.1. Экономическая сущность материально-производственных запасов

Всестороннее изучение и правильное понимание сущности материально-производственных запасов справедливо относится к ряду важнейших проблем теории бухгалтерского учета, обусловленных высокой практической необходимостью их рационального использования хозяйствующими субъектами. В работе категория «материально-производственные запасы» рассматривается в соответствии с регламентациями Положения по бухгалтерскому учету № 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и Методическими указаниями по учету материально-производственных запасов № 119н для целей дальнейшего уточнения экономической сущности, содержания и состава исследуемой группы активов [13, 15].

К главным ключевым характеристикам материально-производственных запасов следует отнести материально-вещественную форму и более низкий уровень ликвидности по сравнению с денежными или «условно-денежными» оборотными активами, такими, например, как краткосрочная дебиторская задолженность. Материально-производственные запасы выступают важнейшим элементом хозяйственной деятельности организации, так как во многом определяют финансовое состояние и ее экономический потенциал в целом, как правило, вследствие того, что в большинстве организаций их удельный вес в общей структуре активов составляет значительную часть.

Так, В.Ф. Палий отмечает, что «материальные оборотные активы представляют существенный элемент производственной и коммерческой деятельности, их динамичную материальную составляющую. Они состоят из материально-производственных запасов, незавершенного производства, полуфабрикатов собственного изготовления, готовой продукции и покупных товаров. К ним также можно отнести материалы и товары в пути, а также

товары отгруженные» [40, С. 172]. Действительно, в широком смысле слова под материально-производственными запасами можно понимать предметы труда, которые составляют вещественную основу изготавливаемой продукции, участвуют в процессе производства однократно и полностью переносят свою стоимость на себестоимость вновь произведенной продукции. Тем самым, они обеспечивают основной производственный процесс, в котором напрямую и потребляются, однако могут и косвенным образом способствовать производству. В соответствии с вышеизложенным, считаем необходимым выделить основные сущностные характеристики, позволяющие четко определить экономическую сущность данной категории.

На наш взгляд, к таким «определяющим» признакам следует отнести следующие:

- прямая или косвенная связь с процессом производства;
- материально-вещественная форма;
- потребление и/или использование в производственном процессе;
- возможность обращения в денежные средства за период, не превышающий одного года.

Для целей всестороннего изучения исследуемой группы активов, рассмотрим соответствующие положения российского учетного законодательства, которые более наглядно представлены в таблице 1:

Подход к определению «материально-производственных запасов» для целей бухгалтерского учета зафиксирован в регламентациях Положения по бухгалтерскому учету № 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и детерминирует их, как активы, используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи, выполнения работ, оказания услуг, активы, используемые для продажи, а также активы, используемые для управленческих нужд организации [13]. Включение в состав материально-производственных запасов таких групп активов, как готовая продукция и товары, отдельно предписано положениями стандарта.

**Таблица 1 - Обзор определений материально- производственных запасов
согласно российским нормативным учетным документам**

№ п/ п	Нормативный документ	Определение материально- производственных запасов	Выделяемые классификационные группы
1	Методические указания по бухгалтерскому учету материально- производственных запасов	1. используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); 2. предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары; 3. используемые для управленческих нужд организации;	сырье, материалы и другие аналогичные ценности, готовая продукция, товары для перепродажи, товары отгруженные;
2	Положение по бухгалтерскому учету 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации"	не дает определения материально- производственных запасов, однако регламентирует включение в состав запасов таких статей, как затраты в незавершенном производстве и расходы будущих периодов;	сырье, материалы и другие аналогичные ценности, затраты в незавершенном производстве (издержках обращения), готовая продукция, товары для перепродажи, товары отгруженные, расходы будущих периодов;
3	Налоговый кодекс РФ (глава 25)	регламентирует понятие «материальные расходы», т.е. затраты налогоплательщика на приобретение: сырья и материалов, используемых в производстве; материалов для обеспечения производственного процесса (упаковка и пр.); запасных частей; комплектующих и полуфабрикатов; топлива, воды и иных видов энергии; работ и услуг сторонних организаций или структурных подразделений предприятия по производству продукции, обработке сырья и т. п.	X
4	Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 «Учет материально- производственных запасов»	1. активы, используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); 2. активы, предназначенные для продажи; 3. активы, предназначенные для управленческих нужд.	сырье и материалы, готовая продукция, товары и т. п.

Готовая продукция представляет собой часть материально- производственных запасов, а именно активы, прошедшие все стадии технологической обработки на предприятии, соответствующие действующим

техническим и качественным характеристикам, условиям договора или требованиям иных документов в отдельных случаях, предусмотренных действующим законодательством. Товары, приобретенные или полученные от других юридических или физических лиц, также являются частью материально-производственных запасов.

Считаем необходимым обратить внимание на то, что включение в состав материально-производственных запасов активов, предназначенных для перепродажи, противоречит их экономической сущности и не соответствует их основным определяющим характеристикам, так как прямое предназначение данной разновидности активов - потребление в производственном процессе. На наш взгляд, товары и готовая продукция являются скорее самостоятельной категорией среди множества запасов хозяйствующего субъекта, так как в первом случае минуют процесс производства вообще, а во втором уже из него вышли и предназначены для сбыта. Внесенные уточнения позволяют сделать вывод о том, что сущность данных понятий можно с большей долей вероятности охарактеризовать, как материальные запасы коммерческого характера.

Спорным и неоднозначным моментом является также вопрос о включении незавершенного производства в состав материально-производственных запасов. Под незавершенным производством понимается частично готовая продукция (работы или услуги), не прошедшая всех стадий, фаз, пределов, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки [13]. Согласно Положению по бухгалтерскому учету № 5/01 «Учет материально-производственных запасов» данная категория активов не попадает под определение материально-производственных запасов.

Наряду с этим, регламентации Положения по бухгалтерскому учету № 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» предусматривают включение в состав запасов сырья, материалов и других аналогичных ценностей, затрат в

незавершенном производстве, готовой продукции, товаров отгруженных, расходов будущих периодов [12]. Аналогичный перечень статей, однако, также за исключением незавершенного производства утвержден в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов № 119н, но уже для категории «материально-производственные запасы» [17]. Такое несоответствие обуславливает путаницу, возникшую в определении понятий «запасы» и «материально-производственные запасы» и нуждается в уточнении.

Особое место в структуре запасов в российской системе учета занимают расходы будущих периодов. Подобного рода предписания закреплены в Положении по бухгалтерскому учету № 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», в котором указано, что расходы будущих периодов подлежат отнесению к группе статей «Запасы» в составе оборотных активов бухгалтерского баланса [12]. Согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов № 119н зачислению на счет учета расходов будущих периодов подлежит стоимость материалов, отпущенных на производство, но относящихся к будущим отчетным периодам.

Однако, в соответствии с регламентациями Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ 34н затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим должны быть отражены в бухгалтерском балансе именно отдельной статьей, как расходы будущих периодов, и впоследствии подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся [10]. В качестве примеров подобных расходов приводятся подготовительные работы в сезонных производствах, горно-подготовительные работы, освоение новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологий, рекультивация земель и т.п.

С учетом вышеизложенного, отметим, что определение исследуемой

категории активов, закрепленное в российской системе учета, является неоднозначным и не в полной мере отражает основные сущностные характеристики. Включение в состав материально-производственных запасов разнородных групп материальных оборотных активов (коммерческого и производственного характера) противоречит их экономической сущности, что обуславливает, в свою очередь, снижение учетно-аналитических возможностей финансовой отчетности, вводит в заблуждение заинтересованных пользователей, затрудняет процесс осуществления контрольной деятельности и, в конечном итоге, снижает эффективность внутреннего управления организацией.

В соответствии с объективными тенденциями развития системы бухгалтерского учета в Российской Федерации, а именно процессом ее реформирования на основе международных учетных стандартов, считаем целесообразным для дальнейшего исследования сущности и содержания категорий «запасы» и «материально-производственные запасы» рассмотреть подход к определению данной группы активов в зарубежной бухгалтерской практике.

Так, согласно международным стандартам финансовой отчетности к запасам относятся активы, предназначенные для продажи в процессе деятельности организации; произведенные в процессе производства для продажи; используемые в форме сырья или материалов в производственном процессе или предоставлении услуг. Запасы учитываются по следующим классификационным группам: товары, сырье, материалы, незавершенное производство, готовая продукция (п. 35 МСФО 2) [38].

Таким образом, указанные в Положении по бухгалтерскому учету № 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и Методических указаниях по учету материально-производственных запасов № 119н активы включаются в состав запасов по МСФО 2 «Запасы». Однако на категорию незавершенного производства, также являющегося одной из групп запасов по МСФО 2 «Запасы», регламентации вышеуказанных документов не распространяются. Вместе с тем, активы, характеризующиеся как

незавершенное производство, относятся к запасам в соответствии с указаниями Положения по бухгалтерскому учету № 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Анализируя вышеизложенные факты, можно сделать вывод о том, что подходы к определению запасов в МСФО 2 «Запасы» и российских нормативных документах во многом схожи, однако содержание группы статей «запасы» в российском учете шире, чем содержание понятия «материально-производственные запасы» (см. табл 2).

Таблица 2 - Сравнительная характеристика содержания группы статей категории «запасы» в российских и международных стандартах учета

Российские стандарты бухгалтерского учета	Международные стандарты финансовой отчетности
Сырье, материалы и другие аналогичные ценности, затраты в незавершенном производстве, готовая продукция, товары отгруженные, расходы будущих периодов, товары отгруженные, материалы в пути, товары для перепродажи и т.п.	Товары, сырье, материалы, незавершенное производство, готовая продукция, земля и другое имущество, предназначенное для перепродажи.

И все же стоит отметить, что, несмотря на значительное сходство в предписаниях, нормы Положения по бухгалтерскому учету № 5/01 «Учет материально-производственных запасов» отличаются от МСФО 2 «Запасы», прежде всего по таким группам статей, как незавершенное производство и расходы будущих периодов.

Подводя итог вышесказанному, отметим, что нами были уточнены отдельные вопросы теории бухгалтерского учета категории запасов.

1.2. Классификация материально-производственных запасов

Исследуя проблемные вопросы теории бухгалтерского учета, следует помнить о том, что ее «основная задача состоит в том, чтобы расширить классификационные признаки, научно обосновать их и глубоко исследовать» [40, С.43]. Для целей более глубокого познания сущности изучаемого объекта воспользуемся методом научной классификации.

В настоящее время наиболее широкое распространение в российской учетной практике получила классификация запасов, закрепленная в действующем Плане счетов. В основу его построения положен общеэкономический подход к описанию счетов. Применительно к запасам это означает соответствующую группировку в зависимости от направления их использования в хозяйственном процессе, т.е. функциональной роли.

Наряду с классификацией по роли и назначению в процессе производства многими хозяйствующими субъектами используется также группировка по техническим признакам (размер, сорт, марка, профиль, назначение и т.д.). И если классификация первого вида служит основой для организации синтетического учета, то технические свойства являются основой для разработки номенклатуры материально-производственных запасов, а, следовательно, считаются базой для построения аналитического учета в организации.

Вместе с тем, классификации запасов, положенные в основу плана счетов, на наш взгляд, не в полной мере соответствуют потребностям современного бухгалтерского учета. Так, В.Ф. Палий отмечает, что в настоящее время для большого количества ученых и практиков очевидна необходимость выработки более приемлемых классификаций бухгалтерского учета, на основе множественности возможных признаков классификаций [40]. Мы склонны присоединиться к данной точке зрения, а также считаем необходимым отметить, что в условиях современной экономики одной из главных задач бухгалтерского учета является удовлетворение интересов и информационных потребностей широкого круга пользователей, что не может быть достигнуто посредством использования универсального плана счетов. Так, содержание информации, сформированной на счетах финансовой отчетности, ее уровень детализации не всегда может в полной мере удовлетворить потребности руководства.

На субсчетах по категории запасов может раскрываться информация дополнительного характера об их состоянии, качественном содержании, различных количественных параметрах и оценке, связанных с ними расчетах и пр. И если для внешних пользователей получение информации об

организации, основанной на детализации по экономическому содержанию, является во многих случаях достаточным, то для внутренних пользователей может быть необходима и другого рода информация, например об отдельных бизнес- процессах или отдельных сегментах деятельности. В связи с чем, классификации, положенные в основу внутрифирменной и публичной отчетности не могут быть едины.

Таблица 3 - Обзор и уточнение классификаций запасов для целей бухгалтерского и управленческого учета

№ п/п	Классификационный признак	Выделяемые группы
1.	По роли и назначению в процессе производства (по функциональной роли)	Основные материалы, вспомогательные материалы, материалы общепроизводственного назначения [36]; Сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара и тарные материалы, запасные части, прочие материалы, семена и корма, материальные удобрения, строительные материалы[37]; Материалы, топливо и горюче- смазочные материалы, запасные части для ремонта, семена и корма, животные на выращивании и откорме, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы [22]; Сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали, топливо, тара и тарные материалы, запасные части, прочие материалы, материалы, принятые в переработку, строительные материалы, инвентарь и хозяйственные принадлежности [34];
2.	По техническим признакам	Размер, сорт, марка, профиль и т.п.
3.	По принадлежности	Запасы, принадлежащие организации на праве собственности, арендованные и/или в оперативном управлении, принятые на ответственное хранение;
4.	По срокам хранения	Скоропортящиеся, имеющие определенный срок хранения, не имеющие срока годности;
5.	По степени оплаты	Полностью оплаченные, частично оплаченные, неоплаченные;
6.	По месту нахождения	Находящиеся на складе поставщика, в пути, на складах компании;
7.	По оплате / месту нахождения	Предоплаченные, но находящиеся на складе поставщика; оплаченные/неоплаченные, но находящиеся в пути; оплаченные/неоплаченные, но находящиеся на складах компании;
8.	По видам поставок	Поставляемые на регулярной основе, поставляемые под заказ;
9.	По способу хранения	Требующие специальных условий хранения и не требующие;
10.	По степени влияния норм естественной убыли	Подверженные и не подверженные естественной убыли
11.	По видам обеспечения	Имеют залоговое обеспечение и не имеют;
12.	По источникам приобретения / поступления	Приобретаемые за счет собственных средств, приобретаемые на условиях обмена, поступающие на безвозмездной основе, поступающие в виде вклада в уставный капитал, поступающие в результате выбытия других активов;

Вышеизложенные факты, на наш взгляд, приобретает особую актуальность применительно к оборотным активам и материально-

производственным запасам, в частности, так как они составляют одну из важнейших и динамичных составляющих производственного процесса. Наличие оперативной и достоверной информации об аспектах использования материально-производственных запасов является залогом эффективного внутреннего управления.

С учетом вышесказанного считаем необходимым уточнить и дополнить классификационные признаки материально- производственных запасов для целей управленческого учета, внутреннего контроля. На основе анализа научных разработок данного вопроса, обобщим известные разновидности классификаций (табл. 3).

Любая из имеющихся классификаций может быть положена в основу рабочего плана счетов организации, на основе которого могут быть сформированы внутрифирменные формы отчетности для целей управленческого учета (см. табл. 4). Особое значение в этой связи приобретает тщательный анализ фактов хозяйственной деятельности, так как именно он является основой формирования индивидуального плана счетов организации.

Таким образом, классификации запасов обобщены и могут служить основой построения индивидуального плана счетов для составления отчетности, как для внешних, так и внутренних пользователей, а также использоваться для целей бухгалтерского и управленческого учета организаций, внутреннего контроля.

1.3. Сущность внутреннего контроля материально-производственных запасов, основы его организационного обеспечения

Для решения основных теоретических проблем внутреннего контроля, необходимо определить его сущность, раскрыть специфику, а также место и роль в общей системе внутреннего управления, характер взаимосвязи с другими функциями управления, такими как учет, анализ, планирование и т. д.

Таблица 4 - Анализ возможной сферы применения предлагаемых классификаций запасов

№ п/п	Классификационный признак	Возможная сфера применения			Комментарий
		Финансовый учет	Управленческий учет	Внутренний контроль	
1	2	3	4	5	6
1.	По принадлежности	•	•		Запасы могут быть приняты на балансовый учет, в разрезе соответствующих субсчетов (напр. неотфактурованные поставки и пр.) или забалансовый учет;
2.	По срокам хранения		•	•	Обеспечивает возможность организации аналитического учета по таким дополнительным признакам, как срок хранения;
3.	По степени оплаты, месту нахождения или оплате/месту нахождения		•	•	Позволяет получить дополнительную информацию о состоянии запасов, а именно об их движении во взаимоотношениях с финансовым аспектом оплаты;
4.	По видам поставок	•	•	•	Позволяет получить дополнительную информацию о состоянии запасов, полезную для отдела снабжения, бухгалтерской службы и пр.;
5.	По способу хранения			•	Детализация целесообразна при осуществлении внутреннего контроля по направлениям сохранности, контроль соответствия;
6.	По степени влияния норм естественной убыли			•	Детализация целесообразна при осуществлении внутреннего контроля по направлениям сохранности, контроль соответствия;
7.	По видам обеспечения (залог)	•	•	•	Сумма запасов переданных в залог подлежит раскрытию в пояснениях к публичной финансовой отчетности, также полезна для целей управленческого учета;
8.	По источникам приобретения/поступления	•	•		Является основанием для выбора подходящего метода оценки, что влияет на качество формируемой в учете и отчетности информации.

Выделим ряд подходов к определению категории контроля, а также основные характеристики, раскрывающие сущность данного понятия. В научных исследованиях последних лет, посвященных теоретическим вопросам контроля, его понятие трактуется неоднозначно, что демонстрирует дифференцированный подход российских и зарубежных ученых к определению его сущности. В трудах ученых, разрабатывающих данную

проблему, встречаются разнообразные сущностные характеристики. Так, например, контроль может определяться по-разному: как процесс, функция управления, деятельность, обратная связь, инструмент, средство, элемент, система и т.д. М.В. Мельник справедливо отмечает, что такой подход к определению контроля объясняется не столько стремлением дать универсальную трактовку понятия, сколько является следствием подхода к данному вопросу с позиций представителей различных научных направлений: философии, теории управления, кибернетики, права и т.п. [39].

А.С. Наринский и Н.Г. Гаджиев определяют контроль, как систему наблюдения и проверки деятельности хозяйствующего субъекта, необходимую для решения поставленных перед ней задач и устранения негативных условий, препятствующих достижению ее целей. Контроль, как обратная связь, проявляется в таком способе организации взаимодействия между звеном управления и другими субъектами контроля, при котором первое получает информацию о ходе выполнения принятых решений на постоянной основе с определенной периодичностью. В научных трудах данный подход получил название кибернетического и нередко подвергается критике, так как не отражает важнейшую характеристику контроля — возможность и необходимость активного воздействия на происходящие хозяйственные процессы [23]. В. В. Поправко и И. Н. Оськин, а также Н.П. Ефимова подразумевают под контролем процесс, обеспечивающий достижение целей организации, заключающийся в наблюдении и проверке деятельности управляемого объекта с целью выявления отклонений от принимаемых управленческих решений и нарушений принципов законности, целесообразности, экономической эффективности расходования материальных и денежных ресурсов. [32, 42]. Во многом схожую позицию занимает Н.Д. Погосян, определяя контроль, как совокупность регулируемых и непрерывных процессов, посредством которых их участники в легитимной форме обеспечивают эффективное функционирование государственного сектора, а также деятельность иных хозяйствующих субъектов независимо от

форм собственности. Слабой стороной данного подхода к определению контроля является то, что он не раскрывает самих способов его осуществления, а также игнорирует тот факт, что контроль не только является средством для решения каких-либо целей и задач, но и сам служит способом получения информации об управляемом объекте. Данная характеристика его сущности не может, на наш взгляд, быть игнорирована, так как позволяет оценить обоснованность и эффективность принимаемых управленческих решений.

Для зарубежных исследований сущности контроля скорее характерен узконаправленный подход. В положениях международных стандартов финансовой отчетности под контролем понимается возможность управлять финансовой и хозяйственной политикой компании таким образом, чтобы получить от ее деятельности выгоды. [38]. Немецкий ученый Д. Хан рассматривает контроль, как продолжение планирования. По его мнению, контроль предполагает определение и документирование фактических показателей и сравнение их с плановыми показателями для определения результатов деятельности, а также комплекс мероприятий по анализу вероятных отклонений от запланированных показателей. [44]. Стоит также отметить, что в практике зарубежных высших органов управления как властного, так и хозяйственного уровня контроль все чаще рассматривается как метод совершенствования управления на всех его уровнях [25]. На наш взгляд, сильная сторона данного подхода в том, что он указывает на системность контроля и его всеобъемлющую роль на всех уровнях управления, однако сомнительным представляется его сведение к «методу».

Специалисты по теории управления рассматривают контроль, как отдельную стадию цикла управления. Согласно данному подходу контроль выступает как завершающая стадия управленческой деятельности, на которой позволяет сопоставить запланированные результаты с уже достигнутыми. Данное определение также не позволяет в полной мере охарактеризовать сущность контроля, так как рассматривает его только с

позиции выполнения поставленных управленческих решений. Однако большинство исследователей все же едины в том, что контроль необходимо рассматривать как самостоятельную функцию управления, т.е. особый вид деятельности, характеризующийся целевой направленностью, однородностью содержания и однотипностью способов его осуществления [23]. Сходным образом, В.Г. Афанасьев определяет контроль, как труд по наблюдению и проверке соответствия процесса функционирования объекта принятым управленческим решениям - законам, планам, нормам, стандартам, правилам, приказам, выявлению результатов воздействия субъекта на объект, допущенных отклонений от требований управленческих решений, от принятых принципов организации и регулирования. Выявляя отклонения и их причины, работники контроля определяют пути корригирования организации объекта управления, способов воздействия на объект с целью преодоления отклонений, устранения препятствий на пути оптимального функционирования системы. В данном случае контроль рассматривается, прежде всего, как деятельность, направленная на выполнение принятых управленческих решений.

Однако в настоящее время в международной науке и практике такой подход уже считается неполным и свидетельствует об одностороннем представлении контроля лишь как элемента процесса управления. Контроль — это не только одна из его функций, а едва ли не важнейший элемент именно системы управления, под каким бы углом и в каких бы структурных срезах (функциональных, процедурных, организационных, технологических, деятельностных и т. д.) не рассматривалась последняя.

С учетом вышесказанного, считаем, что для целей выявления сущности и содержания контроля, целесообразно рассматривать его следующим образом: как функцию управления, а именно как особый вид целенаправленной деятельности, имеющий определенное содержание и способы осуществления, как систему обратной связи, как способ получения информации о состоянии объекта, как элемент системы управления. Именно

данные характеристики следует считать, на наш взгляд определяющими при толковании сущности контроля. В соответствии с вышеизложенным, предлагаем под контролем понимать систему постоянного и непрерывного взаимодействия широкого круга лиц, подразделений и / или организаций на всех уровнях с целью выполнения определенных целей и задач путем использования единообразных методов и принципов, направленных на получение информации, способствующей достижению высоких результатов деятельности.

Разделяя точку зрения большинства исследователей, отметим, что в действительности не существует «контроля вообще», так как контроль всегда наделен конкретным содержанием и предстает в разрезе его отдельных видов и форм. Для того, чтобы определить место и роль внутреннего контроля в общей системе внутреннего управления, считаем целесообразным проанализировать многообразие его видов и форм.

Эффективная организация системы контроля невозможна без построения его научно обоснованной классификации. Самая общая классификация контроля предполагает его деление на типы: внешний и внутренний. Более детальное представление о контроле можно получить, если представить его классификацию по типам, видам и формам.

Так как предметом нашего повышенного внимания в данной работе является внутренний контроль, предлагаем сформулировать определение, в котором наиболее полно, на наш взгляд, отражается его сущность и содержание. В самом широком смысле внутренний контроль — это особый вид контрольной деятельности в сфере внутреннего управления, направленный на достижение стратегических и тактических целей и задач организации. При анализе системы внутреннего контроля принято выделять следующие его элементы: контрольную среду, учетную систему и средства контроля.

Под контрольной средой понимается сфера деятельности, направленная на разработку, проведение и поддержание контрольных мероприятий, а

именно организационная структура, стиль управления, изучение руководителями выявленных в результате контроля отклонений, своевременность принятия ими решений по данным отклонениям, порядок распределения ответственности и полномочий в соответствии с утвержденными должностными инструкциями, совокупность целей и задач, стоящих перед отдельными структурными подразделениями и организацией в целом, виды и масштаб деятельности организации, налаженность системы информационного обеспечения управления, бюджетирования, бизнес-планирования, подготовки финансовой отчетности для внешних и внутренних пользователей, а также формы и периодичность ее составления, адекватность системы документации и документооборота организации ее размерам и структуре, рациональность кадровой политики, контроль профессионального уровня подготовки сотрудников и порядок его стандартизации, мотивация трудовой деятельности, достижение высокой степени соответствия хозяйственной деятельности требованиям действующего законодательства, другие внешние факторы и т.п.

В общем и целом, контрольная среда организации отражает совокупность конкретных практических действий руководства по внедрению системы внутреннего контроля и достижению высокого уровня эффективности ее функционирования.

Построение доброкачественной учетной системы является залогом высокой эффективности функционирования системы внутреннего контроля организации и, в свою очередь, подразумевает отражение всех возникающих фактов хозяйственной деятельности в соответствии с действующим законодательством и требованиями учетной политики, принципами ведения бухгалтерского учета.

Взаимосвязь внутреннего контроля и бухгалтерского учета проявляется также использованием ряда сходных специфических методов познания, например, таких, как инвентаризация, экспертная оценка и др. Посредством использования данных методов в бухгалтерском учете осуществляется его

контрольная функция.

Наконец, в конечном итоге целью учета и контроля является управление экономическими ресурсами и хозяйственными процессами, однако контрольная деятельность не должна ограничиваться лишь бухгалтерским контролем. Не все задачи внутреннего контроля могут быть успешно решены в рамках задач бухгалтерского учета, так как первый предполагает полную вовлеченность должностных лиц и структурных подразделений и служб организации на всех стадиях финансово- хозяйственной деятельности. Такая реализация контрольной функции каждым субъектом выражена в одном из основополагающих допущений организации внутреннего контроля - принципе массовости.

Одной из важных особенностей взаимодействия внутреннего контроля и учета является то, что при помощи данных учета осуществляется контроль, а при помощи контроля, в свою очередь, осуществляется проверка учетных данных, чем обусловлена их взаимозависимость.

Таким образом, интеграция бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их тесная взаимосвязь и соподчиненность не вызывают сомнений, однако считаем, что именно учет есть неотъемлемая часть контроля, а не наоборот, так как включает в себя отдельные контрольные функции, а значит является составляющей частью системы контроля.

Подводя итог вышесказанному, отметим, что в данном разделе был рассмотрен ряд теоретических вопросов контроля. Так, нами была уточнена сущность внутреннего контроля и контроля вообще, выделены его основные определяющие характеристики, раскрыта сущность его взаимосвязи с бухгалтерским учетом, а также его места и роли в общей системе управления организацией.

2. ОЦЕНКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «САБА» САБИНСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Краткая характеристика природно-экономических условий производства

Сабинский район расположен на севере Татарстана. Общая площадь 1098 кв.км. Центр района – село Богатые Сабы, расположен в 98 км от столицы нашей республики – города Казани, 22 км от железнодорожной станции Шемордан, 60 км от пристани Вятской Поляны. Сабинский район граничат с такими районами как Тюлячинский, Арский, Мамадышский.

Поверхность района представляет собой холмистую равнину с абсолютными высотами 150-180 метров, которые расчисленную речными долинами. Среднегодовая температура 24 градуса, количество осадков 450-470 мм. Климатические условия в целом благоприятные для роста и развития всех сельскохозяйственных культур, возделываемых в данной зоне. Преобладающими почвами в районе являются почвы лесные светло-серые, на втором месте дерево - подзолистые, по механическому составу свыше 10% почв является тяжело суглинистыми и без достаточного внесения органических удобрений они склонны к заплыванию.

ООО «Саба» расположен в Сабинском районе в восьми километрах от районного центра села Богатые Сабы в селе Сатышево. До 2015 года в селе Сатышево была сельскохозяйственная организация под наименованием «Филиал №1 «Сатышево» ООО «Саба». С января 2015 года все филиалы были объединены и сельскохозяйственная организация стала называться ООО «Саба». Однако главным центром осталось село Сатышево.

ООО «Саба» занимается возделываниями зерновых, зернобобовых и кормовых культур и выращиванием картофеля, действуют три отделения, столярная, мастерская, пилорама. Хозяйство имеет 62 трактора, 8 зерноуборочных комбайнов, 23 грузовых автомашин. Для ее обслуживания созданы ремонтная мастерская, автогараж, машинный двор, ангары. Сельское хозяйство постоянно совершенствует производственные

технологии, что позволяет эффективно использовать имеющиеся ресурсы и получать хорошие результаты. Прибыль, получаемая предприятием, направляется в первую очередь на развитие производства: обновляются машинно-тракторный и автомобильный парки, приобретается современная техника и оборудование. Для представления более полной картины о предприятии рассмотрим некоторые показатели, характеризующие его деятельность.

Земля в сельском хозяйстве является главным средством и предметом труда. Таким образом, рассмотрим изменение состава земельных фондов и структуру сельскохозяйственных угодий за 2015-2017 годы, анализируя таблицы 5.

Таблица 5 – Состав земельного фонда и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «Саба» Сабинского района РТ за 2015-2017 годы

Виды угодий	Годы						В среднем по РТ, 2017 год	
	2015		2016		2017			
	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %
Всего земель	17559	X	17428	X	17428	X	6500	X
Всего сельхозугодий	15964	100	15840	100	15840	100	6290	100
Из них: Пашня	14390	90,1	14292	90,2	14292	90,2	5508	87,6
Сенокосы	130	0,8	130	0,8	130	0,8	644	10,2
Пастбища	1444	9,0	1418	9,0	1418	9,0	119	1,9
Уровень распаханности, %	X	90,1	X	90,2	X	90,2	2	0,0

Исходя из данных, представленных в таблице 5, в связи с объединением филиалов, в ООО «Саба» в 2017 году вся площадь земель составлял 17428 га, из них 15840 га занимает сельскохозяйственные угодья. Наибольший удельный вес в структуре сельскохозяйственных угодий за 2017 год приходится на долю пашни, равное 90,2%, по сравнению с средними

данными по РТ, это больше на 2,6 %, т. е. пашня в ООО «Саба» Сабинского района РТ занимает 14292 га. На втором месте находится пастбища: удельный вес ее составляет 9,0% или 1418 га.

Таким образом, общая земельная площадь, площадь сельскохозяйственных угодий и площадь пашни в данном предприятии превышали средние показатели по республике вдвое, а площадь сенокосов меньше в 9,4 раза.

Кроме того, актуальным считается и обсуждение специализации при рассмотрении сельского хозяйства. Для определения производственного направления сельскохозяйственного предприятия ООО «Саба» Сабинского района РТ используется понятие специализация.

Специализация – это процесс сосредоточения деятельности предприятия на развитие той или иной отрасли или на производство определенных видов продукции.

При определении уровня специализации предприятия следует рассмотреть для начала структуру товарной продукции ООО «Саба» Сабинского района в РТ.

Таблица 6 - Структура товарной продукции в ООО «Саба» Сабинского района в РТ за 2015-2017 гг.

Виды продукций	Годы						В среднем за 3 года	
	2015		2016		2017			
	СТП, тыс.руб.	Структура, %	СТП, тыс. руб.	Структура, %	СТП, тыс. руб.	Структура, %	СТП, тыс.руб.	Структура, %
Зерно	1706,6	24,9	1305,9	19,0	1021,3	13,7	1097,1	18,1
Картофель	35,3	1,2	23,4	0,3	775,4	10,4	217,4	3,6
Молоко	3625,7	53,0	4060,7	59,3	4467,4	60,0	3536,4	58,4
Прирост КРС	1372,8	20,1	1448,3	21,1	1158,7	15,6	1189,8	19,6
Мед	7,9	0,1	8,4	0,1	17,8	0,2	9,7	0,2
Всего по хозяйству	6844,9	100	6846,7	100	7440,6	100	6050,4	100

Как видно из таблицы 6, наибольший удельный вес в структуре товарной продукции приходится на продукцию скотоводства – 78%: молоко

– 58,4%, прирост КРС – 19,6%. Удельный вес зерна в данной предприятии равен 18,1%.

Таким образом, ООО «Саба» Сабинского района РТ специализируется как скотоводческая молочного направления.

Для характеристики специализации сельскохозяйственных предприятий применяется система показателей, такие как: показатели структуры товарной продукции, структуры денежной выручки и структуры валовой продукции. Из них самым главным является показатель структуры товарной продукции.

Обобщающим показателем, характеризующим уровень специализации, является коэффициент специализации сельскохозяйственной предприятия. Его величина находится по следующей формуле:

$$K_c = \frac{100}{\sum P(2i-1)},$$

где K_c —коэффициент специализации;

P —удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции;

i —порядковый номер отрасли в ранжированном ряду по удельному весу в структуре товарной продукции, начиная с наивысшего.

В связи с объединением филиалов, мы не можем вычислить коэффициент специализации по средним данным за 3 года. Поэтому расчеты делаем исходя из 2017 года, т.е. за один год.

Используя данные таблицы 6 можно найти коэффициент специализации:

$$\frac{100}{(78,0)(2 * 1 - 1) + 18,1(2 * 2 - 1) + 3,6(2 * 3 - 1) + 0,2(2 * 4 - 1)} = 0,66$$

По данным расчета можно сказать, что в изучаемом хозяйстве высокий уровень специализации.

Одним из элементов, которые характеризуют состояние отрасли — это уровень обеспеченности хозяйства основными производственными фондами сельхоз назначения, характеризующиеся показателями фондообеспеченности и фондовооруженности. Также необходимо определить обеспеченность

хозяйства энергоресурсами; и это определяется показателями энергооснащенности и энерговооруженности.

Рассмотрим таблицу 7, определим динамику изменения выше перечисленных показателей в ООО «Саба» за 3 года и сравним с теми же показателями в среднем по Сабинскому району.

Таблица 7 - Показатели использования основных фондов и энергетических мощностей в ООО «Саба» Сабинского района РТ за 2015-2017 гг.

Показатели	Годы			В среднем по РТ, 2017г.
	2015	2016	2017	
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов с/х назначения, тыс. руб.	1047992,9	1103028,3	1283565,5	265228
Мощность энергетических ресурсов, л.с.	41258	41115	41543	6477
Площадь с/х угодий, га	15964	15840	15840	6290
Площадь пашни, га	14390	14292	14292	5508
Среднегодовое число работников, чел	572	56	580	98
Фондооснащенность на 100 га с/х угодий, тыс.руб.	6564,7	6963,6	8981,0	4216,7
Фондовооруженность на 1 работника, тыс. руб.	1832,2	1942,0	2213,0	2706,4
Энергооснащенность на 100 га пашни, л.с	286,7	287,6	290,7	117,6
Энерговооруженность на 1 работника, л.с	72,1	72,4	71,6	66,1

Анализируя таблицу 8, фондооснащенность изучаемого хозяйства почти вдвое больше среднереспубликанских. В среднем по РТ фондооснащенность равна 4216,7 тыс.руб., а в хозяйстве за 2017 год равна 8981 тыс.руб., что на 4764,3 тыс.руб. выше среднереспубликанских показателей.

Показатель фондовооруженности труда показывает обеспеченность хозяйства фондами и эффективность их использования. Она показывает стоимость основных производственных фондов, приходящих на одного работника. Как видно из таблицы, в изучаемом предприятии по данному показателю уступает данным по РТ на 493,4 тыс. руб. по сравнению 2017 годом.

Основным уровнем процесса производства остается наличие материально-технической базы, уровень развития которой определяется энергетическими ресурсами и техническим обеспеченностью хозяйства энергоресурсами характеризуется показателями энергооснащенности и энерговооруженности. Энергооснащенность показывает мощность энергоресурсов, приходящихся на 100 га пашни. Сравнивая показатели энергооснащенности 2017 года по хозяйству с среднереспубликанскими, видно, что среднереспубликанский показатель ниже на 173,1 л. с. Также следует отметить, что показатель энерговооруженности труда за 2017 год превышает показатели в среднем по республике на 5,5 л.с.

Чем выше уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда, тем выше уровень производительности труда, а со снижением энерговооруженности труда увеличиваются общие затраты на единицу продукции.

Немало важную роль в производственном цикле хозяйства играют трудовые ресурсы. Трудовые ресурсы – это часть населения страны, которые обладают необходимым физическим развитием, а также умственными способностями и знаниями. Для того, чтобы определить обеспеченность предприятия трудовыми ресурсами необходимо определить годовой запас труда и определить уровень его использования.

Уровень использования запаса труда находится через отношение фактически отработанных человеко- часов к их годовому запасу, и выражается в процентах.

Таблица 9 - Использование трудовых ресурсов в ООО «Саба» Сабинского района РТ за 2015-2017 гг.

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 г.
	2015	2016	2017	
Среднегодовое число работников в хозяйстве - всего, чел.	594	568	580	106
Годовой запас труда, тыс. чел.-час	1081,1	1033,8	1055,6	192,4
Фактические затраты, тыс. чел.-час	1267	1225	1232	213
Уровень использования запаса труда, %	117,2	118,5	116,7	110,7

Как видно, по данным таблицы 9, среднегодовое число работников в хозяйстве за 2017 год в 3,5 раза больше по данным в среднем по РТ за тот же год.

За рассматриваемый период годовой запас труда и фактические затраты аналогично превышают средних данных по РТ. Уровень использования запаса труда свидетельствует о большой трудовой нагрузке на работников в ООО «Саба» Сабинского района, так как наблюдается дефицит рабочей силы. В хозяйстве уровень использования труда в 2017 году составляет 116,7%, что выше среднереспубликанского уровня на 6%.

С целью многосторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в аграрных предприятиях применяется система показателей, которые характеризуют использование главных факторов сельхоз производства: земля, производственные фонды и труд. Одним из важных показателей является стоимость валовой продукции, сумма валового дохода, сумма чистого дохода и прибыли в расчете на 100 га соизмеримой пашни на 1 среднегодового работника, на 100 рублей основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, на 100 рублей издержек производства, а также показатели уровня рентабельности и нормы прибыли.

Анализируя таблицу 10, делаем выводы, что стоимость валовой продукции в сопоставимых ценах 1994 г. на 2015-2017 гг. колеблются.

В 2017 году данный показатель составлял 11563 тыс.руб. Среднее значение показателей на 2017 год по РТ на 100 га сельскохозяйственных угодий, на 100 га соизмеримой пашни, на 1 среднегодового работника, на 100 руб. основных производственных фондов и на 100 руб. издержек производства превышают те же данных в ООО «Саба» за тот же период.

Стоимость валового дохода за 2017 год на предприятии составлял 251013 тыс. руб. Стоимость валового дохода на 100 га сельскохозяйственных угодий, на 100 га соизмеримой пашни превышают вдвое среднереспубликанских данных на 2017 год. Стоимость валового дохода на

100 руб. основных производственных фондов и на 100 руб. издержек производства оказались ниже средних данных по РТ на 11,34 и 9,7 руб., соответственно. Стоимость валового дохода на 1 среднегодового работника выше средних показателей по республике на 75,8 тыс.руб.

Таблица 10 - Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО « Саба» Сабинского района РТ за 2015 - 2017 гг.

Показатели	Годы			По РТ за 2017г
	2015	2016	2017	
Стоимость валовой продукции в сопоставимых ценах 1994 г.	9383	768253	11563	X
- 100 га сельхозугодий, тыс.руб	71,5	71,8	72,9	77,1
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.	15,8	13,5	19,3	49,3
- на 100 руб. ОПФ (основных производственных фондов), руб.	0,9	0,7	0,9	1,8
- на 100 руб. издержек производства	1,3	1,0	0,3	2,5
Стоимость валового дохода	195333	3981	251013	X
- 100 га сельхозугодий, тыс.руб.	1672,6	1552,4	1584,6	558,7
- на 1 среднегодового работника, тыс. руб.	328,8	336,7	432,8	357,0
- на 100 руб. ОПФ, 100 руб.	18,6	4,0	1,96	13,3
- на 100 руб. издержек производства	26,2	11,3	8,2	17,9
Стоимость прибыли/ убытка	36464	70387	2459	X
- 100 га сельхозугодий, тыс.руб	36,6	27,3	15,5	190,7
- на 1 среднегодового работника, тыс. руб	61,4	119,1	42,4	121,8
- на 100 руб. ОПФ, 100 руб.	3,5	6,4	0,2	4,5
- на 100 руб. издержек производства	4,9	8,9	8,02	6,1
Уровень рентабельности/ убыточности	8,2	0,6	1,0	9,7

С 2016 года наблюдается спад рентабельности предприятия. В ООО « Саба» уровень рентабельности на 2017 год составлял 1,0 %, что ниже среднереспубликанских данных 8,7 п.п.

Таким образом, в ООО « Саба» характеристика природно-экономических условий производства свидетельствуют о создании достаточно благоприятных условий, что исходит из высокой обеспеченности производственными ресурсами, но при этом также имеются существенные резервы, которые главным образом связаны более эффективным

использованием производственных фондов предприятия.

2.2. Анализ финансового состояния организации

В условиях рыночных отношений возрастает роль и значение анализа финансового состояния предприятия, который обязан нести полную экономическую ответственность за результаты производственно-хозяйственной деятельности перед сотрудниками.

Финансовое состояние предприятия – экономическая категория, которая отражает состояние капитала в процессе кругооборота, способности предприятия погашать долг и саморазвитию в фиксированный момент времени.

Анализ финансового положения любой организации начинается с расчета показателей, которые его характеризуют. Показатели сгруппируются и описывают два аспекта анализа: для целей ликвидации и для целей функционирования предприятия.

Для того чтобы проанализировать финансовое положение предприятия рассматривают пять групп финансовых показателей. Первая группа включает коэффициенты, которые характеризуют платежеспособность и ликвидность предприятия. Во вторую группу входят показатели финансовой устойчивости. Третья группа представляет собой показатели деловой активности, четвертая – показатели рентабельности и пятая – показатели рыночной активности и положения на рынке ценных бумаг.

Если предприятие способен погасить свои краткосрочные обязательства легко реализуемыми средствами по показателям платежеспособности и ликвидности предприятия, то оно считается финансово не устойчивым.

Платежеспособность предприятия – это способность вовремя и в полностью погасить свои финансовые обязательства. Главным признаком платежеспособности является наличие достаточных денежных средств на расчетных счетах и отсутствие просроченной кредиторской задолженности.

Ликвидность – это способность активов трансформироваться в денежные средства без потери своей балансовой стоимости. Степень ликвидности - это период, за который данная трансформация осуществляется. Для того, чтобы определить какова вероятность банкротства предприятия, нужно знать платежеспособность предприятия и степень ликвидности активов. Анализ ликвидности баланса состоит в сопоставлении денег согласно активу, которые сгруппированы по уровню их ликвидности и находящихся в режиме убывания ликвидности в сопоставлении активов с обязательствами по пассивам сгруппированные согласно срокам их погашения и расположенными по возрастанию сроков.

Для того чтобы определить ликвидность баланса используют бухгалтерскую отчетность «Бухгалтерский баланс». Баланс считается абсолютно ликвидным при выполнении одновременно следующих соотношений: $A1 \geq П1$; $A2 \geq П2$; $A3 \geq П3$; $A4 \leq П4$.

Таблица 11 - Анализ ликвидности баланса ООО « Саба» Сабинского района РТ за 2017 год

Актив	На начало года	На конец года	Пассив	На начало года	На конец года	Платежный излишек (недостаток)	
						На начало года	На конец года
Наиболее ликвидные активы (A1)	19685	6431	Наиболее срочные обязательства (П1)	56634	53646	-36949	-47215
Быстро реализуемые активы (A2)	409662	422988	Краткосрочные обязательства (П2)	972105	951184	-562443	-528196
Медленно реализуемые активы (A3)	482507	711117	Долгосрочные обязательства (П3)	5600	98606	476907	612511
Труднореализуемые активы (A4)	769423	706436	Постоянные обязательства (П4)	596538	743536	172885	-37100
Баланс	1681277	1846972	Баланс	1681277	1846972		

Из таблицы 11 видно, что баланс данного предприятия является

абсолютно неликвидным ни на начало года, ни на конец года, так как не выполняются условия, приведенные выше. На предприятии не хватает денежных средств для погашения наиболее срочных обязательств (на начало года 56634 тыс.руб. на конец года 53646 тыс. руб.) и даже быстрореализуемых активов недостаточно.

По сравнению наиболее ликвидных активов и быстрореализуемых активов с наиболее срочными обязательствами и краткосрочными обязательствами дает возможность выявить текущую ликвидность и текущую платежеспособность.

Наряду с абсолютными показателями для оценки ликвидности и платежеспособности предприятия рассчитывают относительные показатели: коэффициент абсолютной ликвидности, коэффициент быстрой ликвидности и коэффициент текущей ликвидности. Каждый из них дает информацию, которая интересует конкретного пользователя. Они рассчитываются парами на начало и на конец года. Если фактическое значение коэффициента не соответствует нормальному ограничению, то оценить его можно по динамике.

Таблица 12 – Оценка финансовых коэффициентов платежеспособности в ООО «Саба» Сабинского района РТ за 2017 год

Показатели	Нормальное ограничение	Наличие на начало года	Наличие на конец года	Отклонение, +/-
Коэффициент платежеспособности	$L_1 \geq 1$	0,68	0,8	0,12
Коэффициент абсолютной ликвидности	$0,2 \leq L_2 \leq 0,5$	0,02	0,01	-0,01
Коэффициент «критической» оценки	$0,7 \leq L_3 \leq 0,8$	0,41	0,43	0,02
Коэффициент текущей ликвидности	$1,5 \leq L_4 \leq 2$	0,89	1,14	0,25
Коэффициент маневренности функционирующего капитала	$L_5 \rightarrow$	4,13	5,2	1,07
Доля оборотных средств в активах	$L_6 \geq 0,5$	0,54	0,6	0,03
Коэффициент обеспеченности основными средствами	$L_7 \geq 0,1$	-0,34	-0,14	0,2

Как видно из таблицы 12., коэффициент платежеспособности на начало и конец года соответствует нормальному ограничению, что дает положительный эффект. Данный показатель повысился за год на 0,12.

Коэффициент абсолютной ликвидности должен варьироваться в пределах от 0,2 до 0,5. Этот показатель означает на сколько быстро и какую часть предприятие сможет погасить свои краткосрочные задолженности за счет денежных средств. Несмотря на то, что данный показатель не входит в установленное ограничение, он снизился в течение года на 0,01.

Коэффициент «критической» оценки показывает какую часть краткосрочных обязательств можно немедленно погасить. Он как на начало года, так и на конец года мог погасить обязательства, так как входил в установленное ограничение, и коэффициент повысился на 0,02.

Коэффициент текущей ликвидности означает: за счет оборотных средств какую часть текущих обязательств по кредитам и расчетам сможет погасить предприятие. Данный коэффициент не варьируется в указанном ограничении, но к концу года он еще повысился на 0,25.

Уменьшение коэффициента маневренности функционирующего капитала - это и есть положительный факт, т.к. коэффициент показывает какая часть функционирующего его капитала обездвижена в производственных запасах и долгосрочной дебиторской задолженности.

Доля оборотных средств в активах характеризует наличие оборотных средств во всех активах предприятия в процентах. Доля оборотных средств в активах соответствует указанной ограничению, но оно повысилось на 3%.

Коэффициент обеспеченности основными средствами характеризует наличие собственных оборотных средств, которые необходимы для текущей деятельности. Данный показатель не соответствует установленной ограничению, но он за год повысился на 0,2

В связи с этим на предприятии следует предусматривать пути выгодного использования денежных средств. Для того чтобы оценить финансовое состояние предприятия полностью, необходимо проанализировать его

финансовую устойчивость.

Финансовая устойчивость предприятия – это постоянство финансового положения предприятия, которая обеспечивает достаточной долей собственного капитала в составе источников финансирования. Именно поэтому финансовая устойчивость в процессе всей своей производственно-хозяйственной деятельности является главным фактором общей устойчивости предприятия. Для его оценки рассчитываем необходимые коэффициенты в таблице 13.

Таблица 13 – Расчет оценки финансовых коэффициентов рыночной устойчивости в ООО «Саба» Сабинского района РТ за 2017 год

Показатели	Нормальное ограничение	На начало года	На конец года	Отклонение, +/-
Коэффициент капитализации	$U_1 \leq 1,5$	2,694	2,369	-0,33
Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования	$0,1 \leq U_2 \leq 0,5$	-0,345	-0,139	0,21
Коэффициент финансовой независимости	$0,4 \leq U_3 \leq 0,6$	0,271	0,297	0,03
Коэффициент финансирования	$U_4 \geq 0,7$	0,371	0,422	0,05
Коэффициент финансовой устойчивости	$U_5 \geq 0,6$	0,304	0,350	0,05

Как видно из таблицы 13, все коэффициенты не варьируются в пределах нормального ограничения, кроме коэффициента финансовой устойчивости.

Коэффициент капитализации означает, что организация привлекает недостаточное количество заемных средств на один рубль, который вложен в активы собственных средств. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования показывает к концу 2017 года финансирование оборотных средств за счет собственных источников повысился на 0,21.

Коэффициент финансовой независимости показывает удельный вес собственных средств в общей сумме источников финансирования. Коэффициент финансирования говорит о том, что какая часть деятельности финансируется за счет собственных, а какая - за счет заемных средств.

Коэффициент финансовой устойчивости свидетельствует о достаточной части активов финансирования за счет устойчивых источников.

Обобщающим показателем финансовой независимости является излишек или недостаток источников средств для формирования запасов и затрат, определяющиеся в виде разности между величиной источников средств и величиной запасов и затрат. Трем показателям наличия источников формирования запасов и затрат соответствуют три показателя обеспеченности запасов и затрат источниками формирования, которые рассмотрены в таблице 14.

Таблица 14 – Показатели обеспеченности запасов и затрат источниками формирования ООО «Саба» Сабинского района РТ, за 2017 год

Показатели	Излишек (+) или недостаток (-)	
	на начало года	на конец года
Собственные оборотные средства ($\Delta \text{СОС}$)	-314333	-158133
Собственные и долгосрочные источники финансирования запасов ($\Delta \text{СДИ}$)	-258333	-59527
Общая величина основных источников покрытия запасов ($\Delta \text{ОИЗ}$)	713772	891657

С помощью этих показателей мы можем определить тип финансовой ситуации. Их выделяют на четыре типа:

1. Абсолютная финансовая устойчивость ($\Delta \text{СОС} \geq 0$; $\Delta \text{СДИ} \geq 0$; $\Delta \text{ОИЗ} \geq 0$);
2. Нормальная финансовая устойчивость ($\Delta \text{СОС} < 0$; $\Delta \text{СДИ} \geq 0$; $\Delta \text{ОИЗ} \geq 0$);
3. Неустойчивое финансовое состояние ($\Delta \text{СОС} < 0$; $\Delta \text{СДИ} < 0$; $\Delta \text{ОИЗ} \geq 0$);
4. Кризисное финансовое состояние ($\Delta \text{СОС} < 0$; $\Delta \text{СДИ} < 0$; $\Delta \text{ОИЗ} < 0$).

Исходя из расчетов можно сделать вывод о том, что финансовая ситуация в ООО «Саба» определяется как неустойчивое финансовое состояние. Это характеризуется нарушением платежеспособности, при котором сохраняется возможность восстановления равновесия за счет пополнения источников собственных средств и увеличения собственных оборотных средств.

2.3. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля

С целью получения полной, своевременной и достоверной информации о деятельности предприятия и осуществления контроля за

правильным направлением и использованием производственных ресурсов организована учетная работа. Бухгалтерский учет в ООО «Саба» ведется на основании действующих нормативных актов. В соответствии с п.7 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" ответственным за ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета является руководитель экономического субъекта - директор ООО «Саба» Сабинского района РТ.

Бухгалтерский учет в Обществе ведется в машинно-ориентированной форме на базе бухгалтерских программ «1С:Бухгалтерия 8.2» и в соответствии с рабочим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности Общества. Бухгалтерский и налоговый учет в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» осуществляется бухгалтерией.

Первичные учетные документы хранятся в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, то есть в течение пяти лет. Документы по кадровому составу хранятся 75 лет. Срок хранения документов, подтверждающих исчисление и уплату страховых взносов составляет шесть лет. В целях своевременного отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете: оформление и движение первичных документов, бухгалтерских и налоговых регистров, передача информации для отражения в бухгалтерском учете, а также предоставление отчетности, сроки хранения документов осуществляются в соответствии с утвержденным графиком документооборота. Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции, а также расчеты бухгалтерии.

ООО «Саба» использует типовые формы первичных документов, утвержденные Госкомстатом России и содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы, действуют формы первичных учетных

документов, разработанные и утвержденные с соблюдением обязательных реквизитов, установленных Федеральным законом РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». В целях обеспечения контроля закреплён перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов.

Все свободные денежные средства ООО «Саба» находятся на расчетном счете в банке, а денежные средства, необходимые для текущей деятельности находятся в кассе организации. Полную материальную ответственность за сохранность принятых им ценностей несет кассир – Васильева Р. Р., она же обязуется возместить ущерб, причиненный организации, как в результате умышленных действий, так и из-за небрежности или не добросовестного выполнения своих обязанностей.

В ООО «Саба» линейно организованная структура бухгалтерии, то есть все работники бухгалтерии получают задания и отчитываются непосредственно перед главным бухгалтером. Бухгалтерская сеть представлена следующими службами: главный бухгалтер; бухгалтер по животноводству; бухгалтер по растениеводству; бухгалтер по учету материально-производственных запасов; бухгалтер по учету основных средств, бухгалтер-кассир.

Отчетным годом является период с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации. Годовая бухгалтерская отчетность ООО «Саба» представляется налоговому органу, органу государственной статистики по месту регистрации предприятия не позднее трех месяцев после окончания отчетного года.

Основными направлениями системы внутреннего контроля в организации являются: выполнение требований федерального законодательства и нормативных актов; определение в документах и соблюдение установленных процедур и полномочий при принятии решений, затрагивающих интересы организации, ее собственников и партнеров; принятие своевременных и результативных решений, направленных на

устранение выявленных недостатков и нарушений в финансово - хозяйственной деятельности организации; обеспечение сохранности активов организации; полное отражение фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете и надлежащее состояние отчетности, позволяющее получать достоверную информацию о деятельности организации.

Поскольку, эффективность управленческих решений во многом зависит от достоверности бухгалтерской финансовой и управленческой отчетности, а искажение данных в отчетности может быть связано с ошибками обработки первичных, сводных документов, недобросовестным поведением персонала, то необходимо оценить насколько эффективно осуществляется внутренний контроль в организации, на который оказывают влияние внешние и внутренние факторы. Наиболее простым и результативным действием получения предварительной (необходимой) информации о состоянии внутреннего контроля организации является тестирование.

По результатам тестирования, которое было проведено в исследуемой организации можно сделать вывод, что внутренний контроль за происходящими финансово – хозяйственными процессами в настоящее время в ООО «Саба» сводится к проведению инвентаризации в конце года перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. Для этого приказом руководителя создается инвентаризационная комиссия, которая проверяет сохранность и правильное расходование материально – производственных запасов, активов и обязательств.

Таким образом, в течение года ведется соответствующий контроль имущества организации и ее финансовых обязательств. Недостатком системы внутреннего контроля является отсутствие действующей инвентаризационной комиссии, а также приказа о проведении плановых инвентаризаций активов и обязательств и комиссии по контролю за выполнением обязательств по заключенным договорам. Но несмотря на это, по полученным данным можно оценить систему внутреннего контроля как соответствующую «высокому» уровню.

3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В ООО «САБА» САБИНСКОГО РАЙОНА РТ

3.1. Оценка состояния бухгалтерского учета материально-производственных запасов

От правильности организации бухгалтерского учета зависит качественность выполнения его задач. А именно: своевременно ли административный персонал получит необходимую информацию о наличии и эффективности использования материально-производственных запасов для принятия решения о политике управления ими; полно и качественно ли будут отражены хозяйственные операции; справедлива ли будет оценка различных видов запасов; все ли доходы и расходы хозяйства будут учтены при формировании финансового результата и т.д.

Основным внутренним документом, в котором отражаются критерии организации бухгалтерского учета в хозяйстве, является учетная политика. Из области учета материально-производственных запасов учетная политика ООО «Саба» включает только следующие критерии: критерий отнесения предметов к запасам и способ оценки - запасы принимаются к учету по фактической себестоимости. На протяжении исследуемого периода учетная политика хозяйства существенных изменений не имела. Такой подход к внутреннему нормативному документу считаем неправильным, так как, во-первых, это нарушает национальные стандарты по учету [13], во-вторых, пользователи учетной информации не знают с помощью каких способов она была составлена и не всегда могут использовать ее для своих целей, в-третьих, законодательство по бухгалтерскому учету в России в последнее время претерпело некоторое изменение, и неотражение их в учетной политике говорит о том, что в хозяйствах они не учитываются, либо нововведения законодательства не отслеживаются.

На наш взгляд, перечень критериев учета материальных запасов в

данном документе необходимо увеличить и отразить также следующие способы (таблица 15.)

Таблица 15 – Вопросы, отражаемые в учетной политике по материально-производственным запасам

Критерий	Варианты
1. Критерий отнесения имущества к материально-производственным запасам	Согласно ПБУ 5/01 к материально-производственным запасам относят активы, используемые менее 12 месяцев (производственного цикла) независимо от стоимости; виды хозяйственных принадлежностей и инвентаря, относимые к таким запасам необходимо закрепить приказом руководителя при соответствующем решении комиссии
2. Использование счетов при поступлении МПЗ	а) используются счета 15, 16; б) используется счет 10
3. Метод оценки МПЗ	а) стоимость каждой единицы, б) средняя себестоимость, в) ФИФО
4. Использование счета 14	Резерв под снижение стоимости МПЗ образуется за счет финансовых результатов на величину разницы между фактической себестоимостью и рыночной ценой
5. Способ учета выпуска продукции (работ, услуг);	а) с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг), б) либо без использования счета 40.
6. Метод оценки готовой продукции и товаров отгруженных	а) по полной фактической производственной себестоимости (если в учете не используется счет 40 и общехозяйственные расходы списываются на счета 20,23,29),
	б) по неполной фактической производственной себестоимости (если в учете не используется счет 40, и со счета 26 расходы списываются на счет 90),
	в) по полной нормативной или плановой себестоимости (если в учете используется счет 40, и со счета 26 расходы списываются на счета 20,23,29),
	г) по неполной нормативной или плановой себестоимости продукции (по прямым статьям расходов), когда используется счет 40, и расходы списываются на счет90.
7. Способы группировки и списания затрат	а) деление затрат на прямые и косвенные и определение фактической производственной себестоимости продукции. При этом используется следующая схема списания расходов: сч.25, 26 —► 20, 23, 29—► 43 —► 90. б) разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные и исчисление неполной производственной себестоимости. Используется следующая схема: сч.25 (переменные) —► 20, 23, 29—► 44, сч.26, 44 —► 90.

В ООО «Саба» разработан и документально оформлен документооборот.

Как правило, документы по приходу и расходу материальных запасов сдаются в бухгалтерию вместе с отчетом материально ответственного лица, подтверждая сделанные записи, лимитно-заборные карты составляются бухгалтерией в начале месяца, а сдаются при использовании лимита. Например, срок сдачи документов в бухгалтерию установлен в ООО «Среднее-Девятово» по заработной плате - 5 числа, остальные - до 1 числа. На наш взгляд такой документооборот не совсем эффективен, так как первая неделя работы бухгалтеров получается очень загруженной обработкой первичных документов и оперативный контроль за текущими недостатками производственной деятельности невозможен. При работе с документами нами были обнаружены несовпадения между первичными документами и производными. А именно: в производных документах отсутствовали записи, отраженные в первичных документах.

Объяснение этому может быть следующее - в момент составления производного документа первичный документ не был составлен или предъявлен, что также свидетельствует о неэффективности такого документооборота.

Текущий контроль не организован должным образом и потому, что в хозяйстве не разрабатываются и не используются должностные инструкции. Так, в ООО «Саба» используются типовые инструкции только для руководителя, главного бухгалтера и основных специалистов. Разделение функций работников бухгалтерии документально не закреплено. Все вышеперечисленное говорит о том, что к организации учета в целом в данных хозяйствах нужен более тщательный подход с соблюдением всех требований законодательства.

Учет материально-производственных запасов можно подразделить по критерию кто и где осуществляет соответствующие обязанности, связанные с движением запасов. С этой точки зрения можно выделить следующие области: деятельность работников на этапе снабжения, складской учет, учет в местах производства, учет в бухгалтерии. В ООО «Саба» налажены только

две из вышеперечисленных областей - это складской и бухгалтерский учет. Деятельность работников отделов снабжения сводится к некоторому планированию необходимых запасов и организации поставок по данным планам. Их работа отчуждена от учета, поэтому моментальное реагирование на происходящие изменения невозможно. С другой стороны, выделив юридическую задачу учета, мы определили взаимосвязь между учетом и снабженческой деятельностью. Юридическая задача учета предполагает соблюдение правильности и своевременности оформления и выполнения договорных отношений с поставщиками на этапе снабжения организаций материально-производственными запасами и на этапе продажи готовой продукции, товаров и иного выбытия запасов. Для выполнения юридической задачи, кроме знания оформления договорных отношений (обязанности юриста), необходимо также организовать взаимодействие учетных работников и снабженцев.

С одной стороны, для организации бесперебойного производственного процесса работникам отдела снабжения необходимо своевременно давать информацию об остатках запасов на складе. В данном случае необходимость сигнальной информации от материально ответственного лица в отдел снабжения очевидна. При этом кладовщик устно сообщает о таком факте в бухгалтерию, то есть своевременное реагирование затруднено. Поэтому есть необходимость дополнить первичную документацию складского учета таким показателем, как критическая норма остатка. И при приближении остатка данного запаса к такой величине материально ответственное лицо должно письменно уведомить службу снабжения, используя при этом сигнальную справку (рис. 1).

При составлении этой справки по возможности необходимо указать предполагаемое использование данного вида запаса в ближайшее время, что увеличит качество решения, принимаемого службой снабжения, указываемого в этом же документе для наглядности принятия к исполнению. Таким образом, весь документ (кроме последнего столбца) заполняется

материально ответственным лицом и содержит информативно-сигнальную информацию. Последний столбец заполняется работником отдела снабжения исходя из указанного предположительного использования запаса и планируемых поставок данного запаса. Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» (п.9, 5) данный документ содержит все обязательные реквизиты и может быть использован для организации текущего учета и контроля запасов.

Код документа _____
(по утвержденному перечню)

Организация ООО «Саба»

В отдел снабжения

Сигнальная справка №1 о критическом остатке запаса

дата составления «5» сентября 2018 г.

Склад № 2

МОЛ (ФИО) Макаркина М.М.

Запас (наименование, код)	Ед. измерения	Критический остаток	Фактический остаток	Возможное использование	Решение службы снабжения
<i>Подкормка сухая (10.9.9.20.3)</i>	<i>кг.</i>	<i>180</i>	<i>200</i>	<i>15 кг. в течение 3-х дней</i>	<i>Организовать внеплановую поставку</i>
<i>Соль каменная (10.9.9.25.1)</i>	<i>кг.</i>	<i>10</i>	<i>12</i>	<i>Не предвидится в ближайшее время</i>	<i>Поставка по плану через 4 дня</i>

Материально ответственное лицо _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Руководитель отдел снабжения _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Рис. 1 – Форма сигнальной справки

С другой стороны, для выполнения юридической задачи учета отделу снабжения необходима также информация об осуществленных поставщиками и другими лицами поставках материально-производственных запасов, о сроках фактической поставки, о количестве и качестве поступивших запасов; так как на основании этой информации можно сделать вывод о своевременности и правильности исполнения поставщиками своих обязанностей. Для этой цели бухгалтерия должна предоставить отделу снабжения следующую информацию: о фактическом поступлении и оприходовании запасов, о количестве и качестве запасов по сопроводительным документам. Данную

информацию также можно оформить документально (Приложение А).

Таким образом, нами осуществлена взаимосвязь отдельных служб предприятия при осуществлении процесса снабжения материально-производственными запасами и реализована юридическая задача учета на данном этапе с помощью составления внутренних документов текущего учета и контроля этого процесса.

Также, на наш взгляд, есть упущения и при отпуске материалов в производство. Например, какой-либо вид запаса выдается со склада в производство по лимитно-заборной карте и в силу некоторых обстоятельств в течение периода действия этой карты производится разовая замена запаса на другой вид. Данная ситуация никак не отражается на величине лимита первого запаса в текущем периоде. То есть по такой лимитно-заборной карте может быть отпущен весь лимит первого запаса и плюс к этому еще некоторое количество заменяющего второго запаса. Поэтому необходимо в текущем порядке отражать в лимитно-заборных картах факт выдачи заменяющего запаса и соответственно уменьшить лимит первого запаса на текущий период.

С вступлением в силу нового Плана счетов и ПБУ 5/01 в ведении учета материально - производственных запасов в бухгалтерии также появились некоторые неясности. Так, в частности, отсутствуют какие-либо методические рекомендации по применению счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и практических условий создания данного резерва, то есть не оговорена дата создания, не освещена возможность использования «уцененных» ценностей в отчетном периоде. В результате непонимания данного вопроса на практике могут возникнуть трения с налоговыми органами, неправильное отражение запасов в учете.

3.2. Оценка состояния внутреннего контроля материально-производственных запасов

В настоящее время во многих сельскохозяйственных предприятиях РТ нет органа, который бы осуществлял внутренний контроль. Даже если и есть приказы руководителей о создании контрольно-ревизионных комиссий, например, как в ООО «Саба», и такая служба создана, то фактической деятельности по несению контрольной функции она не осуществляет. В основном контрольные функции на основании должностных инструкций взяли на себя руководители хозяйств, главные бухгалтеры, главные экономисты, материально ответственные лица и основные специалисты (заведующие фермами, бригадиры полеводческих подразделений, начальники вспомогательных производств)

К сожалению, для определения служебных обязанностей работников аппарата управления в хозяйствах используют типовые должностные инструкции, что в некоторых случаях приводит к бесконтрольности в работе, в других же - к дублированию функций.

Многие из первичных документов используются (и соответственно заполняются) в структурных подразделениях - бригадах, фермах. Часто работники, ответственные за оформление документов, не знают, как правильно это необходимо делать. Поэтому бывает, что документы в нарушение Федерального закона «О бухгалтерском учете» не содержат некоторые обязательные реквизиты. Например, в большинстве документов не указывается наименование предприятия, а заполняется только графа «подразделение». Несомненно, данный факт является нарушением законодательства и документ может считаться недействительным; однако, с другой точки зрения, все эти документы внутреннего пользования и необходимы лишь для учета объектов. И, следовательно, при правильно организованном контроле графа «наименование предприятия» представляется не очень важной.

Также в хозяйствах бывают случаи предоставления в бухгалтерию документов без необходимых подписей. Причиной этому разные: неосведомленность работников о правильности оформления документов; болезнь или отсутствие по другим причинам работника, подпись которого необходима в данном случае. Такие (неправильно оформленные) документы должны быть возвращены заполнявшим их лицам для до- или переоформления. Однако из-за недостаточного контроля эти документы остаются в бухгалтерии недооформленными.

Поэтому, чтобы уменьшить или ликвидировать данные нарушения, необходимо проводить контрольные проверки, применять дисциплинарные, административные и другие меры для укрепления трудовой дисциплины в организации.

Одним из объектов внутреннего контроля является сохранность и использование материально- производственных запасов. К осуществлению контроля за данным объектом привлекаются руководители хозяйства и подразделений, специалисты - технологи, инженерные и экономические службы, бухгалтеры материального отдела, а также материально ответственные лица.

Сохранность материально- производственных запасов находится в тесной зависимости от условий их хранения. В ООО «Саба» имеются склады для хранения продукции, запасных частей и других материалов. Текущий контроль за сохранностью и качеством хранящихся на складе запасов осуществляется материально ответственными лицами - заведующим складом, весовщиком. По своим должностным инструкциям они должны своевременно сообщать руководству о неисправностях и техническом состоянии складских помещений для предотвращения хищений ценностей и порчи сельскохозяйственной продукции. Однако данные обязанности игнорируются. Не проверяется система охраны складов (сохранность решеток на окнах, замков). Часто выходят из строя весоизмерительные приборы, а также приборы, поддерживающие благоприятный микроклимат в

хранилищах материально-производственных запасов, для которых необходимы такие условия. При изменении погодных условий никакие дополнительные меры по сохранению овощной продукции и семян в хранилищах не проводятся.

Основным приемом контроля за сохранностью материально-производственных запасов является инвентаризация. Она проводится обычно выборочно в случаях, предусмотренных Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

Исходя из этих требований, нами определена минимально необходимая периодичность проведения инвентаризации материально-производственных запасов (табл.16).

Таблица 16 – Периодичность проведения инвентаризаций материально-производственных запасов, предлагаемая для ООО «Саба» Сабинского района РТ

Вид запаса	№ счета	Периодичность	Срок проведения
Сырье, корма, семена и прочие материалы	10	1 раз в год	Не ранее 1 октября
Нефтепродукты	10	1 раз в месяц	Обязательна перед отчетностью
Молодняк животных	11	1 раз в квартал - 1 раз в год	Обязательна перед отчетностью
Животные на откорме	11	1 раз в полгода	Обязательна перед отчетностью
Незавершенное производство	20,23,29	1 раз в год	Не ранее 1 октября
Готовая продукция на складе	43	1 раз в год	Не ранее 1 октября
Товары	41	1 раз в год	Не ранее 1 октября

Исходя из данной периодичности и требований, предъявляемых к инвентаризации, можно сделать вывод о том, что в конце года перед составлением отчетности нормальный ход деятельности будет нарушен необходимостью проводить инвентаризацию и не только материально-производственных запасов, а также остального имущества и обязательств.

В ходе проведения инвентаризации ценностей, в частности запасных частей, в состав комиссии не всегда входят квалифицированные специалисты,

хорошо знающие номенклатуру запасных частей, применяемых в сельскохозяйственном производстве, что затрудняет проведение проверки. Существует и такая сложность: учет запасных частей в бухгалтерии ведется лишь в денежном выражении, возникает необходимость проверки правильности ведения складского учета. Для этого необходимо осуществлять встречные проверки, что трудоемко и на практике фактически не применяется.

Важным вопросом внутреннего контроля является проверка полноты и своевременности оприходования сельскохозяйственной продукции. Для взвешивания поступающей с поля продукции растениеводства в ООО «Саба» применяют давно используемое, а потому не совсем качественное весовое хозяйство. Поэтому возникают случаи недооприходования, а в последствии хищения продукции. Также потери продукции в хозяйстве происходят в результате некачественной работы комбайнов, жаток, картофелекопалок (контроль за которой должны осуществлять в первую очередь шоферы и комбайнеры, а также специалисты и бригадиры). Эффективный прием контроля при этом - обследование убранных площадей (для выявления необмолоченных колосьев, неподобранного картофеля), которое позволяет судить о качестве работы уборочно-транспортных агрегатов и определить потери урожая, допускаемые механизаторами.

Расход материальных ценностей обычно осуществляется на внутрихозяйственные цели и оформляется лимитно-заборными картами и накладными внутреннего назначения. Лимитно-заборные карты, в которых указываются лимиты отпуска материалов в производство, являются средством предварительного контроля. Однако, на наш взгляд, лимитирование как средство предварительного контроля выполняет свои функции только в том случае, если лимит установлен на основе правильно рассчитанных норм при оперативном пересмотре сумм лимита в соответствии с изменениями производственной программы и фактического выпуска продукции по сравнению с планом. Предварительный контроль в данном случае становится

действенным только тогда, когда имеется полное соответствие фактического выполнения производственной программы запланированному объему, по которому рассчитывались нормы лимита. Указанные недостатки вызывают необходимость исправлять месячный лимит на материалы для выполнения производственной программы, а также корректировать лимиты с учетом снижения норм расхода материалов.

Одной из задач внутреннего контроля является проверка законности и целесообразности расходования продукции. Так, в хозяйствах имеют место случаи, когда выданное со склада зерно на посев списывают сразу на затраты. В результате определенную часть выданных, но фактически неизрасходованных семян при недостаточном контроле похищают или используют не по назначению. Поэтому необходимо осуществлять контрольные функции за фактическим расходованием семян и возвратом на склад их остатков.

Также имеют место хищение кормов (из-за некачественной работы весового хозяйства), хотя кладовщиками в основном соблюдаются лимиты выдачи кормов, установленные зоотехником и главным бухгалтером.

В ходе проведенного исследования и прохождения практики нами сгруппированы типичные ошибки, которые встречались в ходе проверки материально-производственных запасов в ООО «Саба» по следующим направлениям:

- отсутствие наличия договоров о материальной ответственности с сотрудниками, отвечающими за сохранность товарно-материальных ценностей;
- некорректное оформление первичной учетной документации по операциям прихода и расхода материально-производственных запасов;
- несоблюдение принятых в учетной политике способов списания сырья и материалов в производство;
- наличие на складах большого количества сырья и материалов с истекшим сроком полезного использования;

- несоответствие данных бухгалтерского учета и фактического наличия запасов на складах, отсутствие регулярных сверок;
- не ведется аналитический учет движения запасов в бухгалтерии;
- отсутствие протоколов о назначении членов инвентаризационной комиссии, отсутствие подписей;
- некачественное проведение инвентаризации;
- неверно ведется учет НДС по поступившим запасам (неверное отражение ставки налога);
- необоснованное списание запасов на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- неверное отражение продажи материально-производственных запасов в целях исчисления налога на прибыль и т.д.

Далее приведем примеры наиболее распространенных ошибок в бухгалтерском учете, которые были обнаружены в ходе проведения аудиторской проверки материально-производственных запасов в разных структурных подразделениях ООО «Саба» Сабинского района РТ:

1) Выборочной проверкой соблюдения норм расхода материалов и запасных частей при производстве ремонтов сельскохозяйственных машин установлено нарушение норм расхода материалов и запасных частей на техническое обслуживание, текущий и средний ремонт установлено сверхнормативное списание запасных частей на сумму 134,0 тыс. рублей;

2) Не в полном объеме оприходованы материалы, полученные от демонтажа здания молочно-товарной фермы №1. На момент настоящей проверки частично оприходовано материалов на сумму 324,0 тыс. руб.

Из представленного пояснения следует, что точной информацией о местах складирования материалов, полученных в ходе демонтажа, а также местонахождении первичных документов, на момент проверки не установлено.

3) В составе производственных запасов числились товарно-материальные ценности, не вовлеченные в хозяйственный оборот более 3-х

месяцев, на общую сумму 47 тыс. руб. Мероприятия по вовлечению залежалых вышеуказанных товарно-материальных ценностей в хозяйственный оборот, согласно пояснения начальника отдела документационного и хозяйственного обеспечения, планируются реализовать в 4 квартале текущего года.

4) По статье «материалы» также сложился перерасход на 108 тыс. руб. Превышение к плану сложилось в связи с корректировкой бюджета по форменной одежде.

На основании рассмотренных нарушений в бухгалтерском и налоговом учете материально-производственных запасов структурных подразделений ООО «Саба» Сабинского района РТ нами был разработан классификатор типичных нарушений материально производственных запасов в бухгалтерском и налоговом учете, который представлен в приложении Б.

В заключении следует отметить, что в задачу проверки входит не только обнаружение ошибки в учете материально-производственных запасов, но и объяснение сотрудникам бухгалтерии причин возникновения этих ошибок с целью предотвращения их возникновения в дальнейшей деятельности. Выполняя проверку, необходимо тщательно проанализировать первичные документы. Необходимо удостовериться в полной взаимосвязи формулировок, показателей и числовых значений в документах. Документацию необходимо проверять по форме, по существу, производить арифметический пересчет данных, отраженных в документах.

Таким образом, нами обобщены особо распространенные и часто выявляемые ошибки и неточности в области учета материально-производственных запасов. Анализ и изучение типичных ошибок позволит усовершенствовать и упростить процесс проведения внутреннего контроля.

3.3. Совершенствование внутреннего контроля

Рассмотренное выше состояние системы внутреннего контроля в ООО «Саба» дает основание считать деятельность контрольных служб и сотрудников в них неэффективной.

Поэтому очень важно привести учет в надлежащее состояние и сделать систему внутреннего контроля более эффективной. Выходом в данном случае мы видим привлечение к работе учетных и контрольных служб специальной штатной единицы - внутреннего аудитора. Средняя заработная плата управленческого персонала в сельскохозяйственных предприятиях района в среднем составляет 25 тысяч рублей в месяц. Содержание дополнительной штатной единицы обойдется примерно в тридцать тысяч рублей. Поэтому эффективнее ввести еще одну штатную единицу и организовать учет и контроль на должном уровне, чем платить увеличивающиеся штрафные санкции.

Для повышения эффективности деятельности внутреннего аудитора нами разработаны некоторые формы рабочих документов, которые могут быть использованы для проверки материально - производственных запасов. Одним из методов проверки является опрос персонала хозяйства для установления слабых и сильных сторон учета и контроля запасов. Примерный вид перечня вопросов приведен в приложении Б.

Для правильного проведения проверки внутреннему аудитору необходимо знать какими документами должна оформляться та или иная операция, какие требования предъявляются нормативными актами к заполнению первичных документов. Внутреннему аудитору необходимо изучить данный вопрос и составить инструктивные таблицы, отражая в них произошедшие изменения в оформлении операций с запасами. Для примера приведем следующие таблицы (табл.17 и 18).

Таблица 17 - Инструктивный материал «Документы, заполняемые при поступлении МПЗ»

Наименование документа	Дополнительные сведения
Счет-фактура (утв. постановлением Правительства РФ от 02.12.2000г.)	Выписывает поставщик, подписывает покупатель при получении МПЗ, должна быть выделена сумма НДС или надпись «Без налога». Срок выставления с 01.01.2001г. - 5 дней. Новые колонки: «Страна происхождения», «№ГТД», «Сумма налога с продаж».
Транспортная накладная	При несвоевременном поступлении документов от поставщика является распоряжением складу на приемку груза
Товарно-транспортная накладная	При перевозке грузов автотранспортом, заполняется грузоотправителем
Доверенность (тип. ф.№М-2, №М-2 а)*	Для получения ценностей отдельным должностным лицом; обязательны подписи руководителя и главбуха, оттиск печати и реквизиты паспорта получателя
Наряд (или другой документ)	Для получения материалов уполномоченным лицом + доверенность
Акт закупки ТМЦ или товарный счет	Составляются при закупке МПЗ подотчетными лицами за наличные у частных лиц
Акт о приемке материалов (тип.ф.№М-7)*	Используют при расхождении данных с сопроводительными документами или при отсутствии последних
Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке (тип. ф.№ М-35)*	Для оприходования МПЗ, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений
Накладная на внутреннее перемещение	При поступлении на склад материалов собственного изготовления и оставшихся от ликвидации имущества, а также отходов и неизрасходованных материалов
Приходный ордер (тип.ф.№М-4)*	Составляет материально-ответственное лицо в день поступления МПЗ на фактическое их количество
Карточка складского учета материалов (тип. ф.№М-17)	Отмечается приход материалов
Книга сортового учета	Ведется вместо карточек при небольшой номенклатуре материалов

Также на практике используются и другие методы контроля запасов: наблюдение, осмотр, обследование и документальная проверка. Их применение рассматривается нами в приложениях В, Г, Д.

Для отражения результатов и выводов внутренние аудиторы могут использовать рабочие документы, показанные в табл. 19 и приложении Ж.

Таблица 18 - Документы по учету движения и расхода МПЗ

Требование - накладная (тип. ф.№ М-11)	Для оформления внутреннего перемещения возвращения остатков из производства на склад сдача отходов и брака
Лимитно - заборная карта (тип. ф.№ М-8)	При систематическом отпуске МПЗ, для контроля за соблюдением лимитов; для учет возврата (дополнительные документы не составляются)
Карточка учета материалов (тип. ф.№ М-17)	При заполнении 1 экз. лимитной карты
Накладная на отпуск материалов на сторону (тип. ф.№ М-15)	На основании договоров, нарядов и др документов при предъявлении доверенности
Товарно- транспортная накладная	Вместо накладной при перевозке груза автотранспортом
Расходные накладные	Отгрузка МПЗ хозяйствам своего предприятия расположенным за его пределами
Ведомость движения материалов	Обобщающий документ
Ведомость остатков материалов	Обобщающий документ

Таблица 19 - Выводы аудитора по рабочему документу проверки
правильности отражения НДС по приобретенным ценностям (А)

Общая сумма НДС, необоснованно подлежащая к вычету	Проверяемый период	Вид проверки	Последствия для налогоплательщика		
			сумма недоимки	сумма штрафа	сумма пени
10700	Март- май	выборочно	10700	20000	*

* зависит от периода подачи расчета (декада, месяц, квартал)

Б) Рекомендации руководству предприятия:

1) Произвести исправительные записи в учете в текущем периоде.

Для этого можно использовать следующие способы:

— Неправильная запись сторнируется и делается правильная.
Используется при обнаружении ошибки в текущем периоде.

— Производится дополнительная запись на сумму, не отраженную
на счетах бухгалтерского учета. Используется для исправления ошибки,
обнаруженной как в текущем, так и в прошлом отчетном периоде. Например,
Дт 91 Кт 68/НДС - на сумму доначисленного налога, Дт 99 Кт 68/НДС - на

сумму финансовых санкций.

— Делается обобщенная проводка, приводящая записи на счетах бухгалтерского учета в отчетном периоде к такому состоянию, какое было бы в случае правильного отражения операции (по ошибкам, совершенным в прошлом отчетном периоде)

2) Составить бухгалтерскую справку.

3) Доплатить налоги и пени.

4) Уточнить расчеты по НДС в периоды, где выявлены нарушения (при выборочном методе проверки)

Предложенные формы документов позволят создать методическую основу осуществления контроля МПЗ внутренними аудиторами.

Данная методика проверки и рабочие документы могут быть использованы другими сотрудниками предприятия при соответствующей организации контроля, то есть при соблюдении принципа независимости.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В условиях перехода мировой экономики в индустриальную фазу развития, а также укреплению рыночных механизмов хозяйствования в Российской Федерации, несоответствие степени проработки теоретических и организационно-методических вопросов бухгалтерского учета и контроля запасов становится объективным фактом.

На основе систематизации отечественного и зарубежного опыта, применения системного, комплексного, логического и исторического подходов были предложены рекомендации для совершенствования внутреннего контроля хозяйственных операций, совершаемых с материально-производственными запасами. В ходе исследования получены следующие результаты:

Производственные запасы (материалы) - это материальные средства, отражаемые в активе бухгалтерского баланса организации, являющиеся собственностью данного экономического субъекта, закупленные, произведенные, полученные из других источников; используемые в процессе производства, для управленческих и иных нужд организации в течении одного цикла (как правило года) для осуществления деятельности, закрепленной уставными документами; могущие при этом изменять или не изменять свои физические и качественные свойства. В данном определении мы постарались объединить экономическую и бухгалтерскую сущность запасов. Обобщены критерии классификации запасов, которые могут использоваться в целях внутреннего контроля в организации.

Нами изучены взаимосвязи учета и внутреннего контроля, позволяющие сделать вывод о том, что именно учет есть неотъемлемая часть контроля, а не наоборот, так как включает в себя отдельные контрольные функции, а значит, является составляющей частью системы контроля.

ООО «Саба» Сабинского района РТ – многоотраслевое хозяйство с высоким уровнем специализации скотоводческое молочного направления.

В целом же сложившаяся ситуация в ООО «Саба» является положительной. В этом хозяйстве экономические условия производства позволяют вести рентабельное производство. Предприятие обладает хорошими экономическими показателями, основные производственные фонды в ООО «Саба» выше среднереспубликанского значения. Нужно укреплять материально-техническую базу, использовать возможности научно-технического прогресса, внедрять комплексную механизацию, применять достижения в науке, в области селекции, семеноводства.

Бухгалтерский учет в хозяйстве ведется согласно требований нормативного законодательства с применением программы 1С «Бухгалтерия 8.2», однако имеются некоторые недочеты, которые необходимо исправить: заполняются не все реквизиты в документах, нет четкого представления в их заполнении, заполняются некоторые документы на татарском языке, график документооборота и учетная политика составлена формально.

В целом организация бухгалтерского учета и службы внутреннего контроля соответствует предъявляемым требованиям законодательства Российской Федерации.

Анализ организации систем учета и контроля исследуемого предприятия показал их неэффективность, что потребовало усиления контрольных функций за учетом и использованием материально-производственных запасов.

Нами был предложен методический инструментарий для проведения проверок внутренним аудитором состояния учета материально-производственных запасов, в который вошли следующие рабочие и инструктивные документы:

- вопросник для оценки системы внутреннего контроля и состояния системы учета МПЗ,
- инструктивный материал по последствиям нарушений учета МПЗ,
- инструктивный материал по документам, заполняемым при поступлении и движении МПЗ, содержащий последние изменения

нормативных актов,

- рабочий документ по проверке правильности отражения НДС по приобретенным материально-производственным запасам,

- программа документальной проверки оприходования и движения материально-производственных запасов,

- рабочий документ, содержащий результаты документальной проверки с выводами и предложениями внутреннего аудитора.

Выше изложенные выводы и предложения могут быть использованы для дальнейшего развития концепции контроля, а также помогут создать в сельскохозяйственных организациях оперативную систему учета и контроля материально-производственных запасов, что в свою очередь позволит избежать нарушения законодательства, выявить резервы снижения издержек производства и в целом улучшить финансовое положение сельскохозяйственных организаций.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ: (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: [сайт информ.-правовой компании] – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>
2. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть вторая от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ: (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: [сайт информ.-правовой компании] – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31 ноября 1998 г. № 146-ФЗ: (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: [сайт информ.-правовой компании] – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>
4. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ: (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: [сайт информ.-правовой компании] – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>
5. О бухгалтерском учете: Федер. Закон Рос. Федерации от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ // Консультант Плюс: [сайт информ.-правовой компании] – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>
6. Об обществах с ограниченной ответственностью (об ООО) от 08.02.1998 N 14-ФЗ // Консультант Плюс: [сайт информ.-правовой компании] – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>
7. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Мин. Финансов РФ от 02 июля 2010 г. № 66н // Консультант Плюс: [сайт информ.-правовой компании] – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению: утв. Приказом Министерства финансов Рос. Федерации от 30 октября 2000 г. № 94н // Консультант Плюс: [сайт информ.-правовой компании] – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>
9. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утв. Приказом Министерства финансов

Рос. Федерации от 29 июля 1998 г. № 34 н // Консультант Плюс: [сайт информ.- правовой компании] – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008: утв. Приказом Министерства финансов Рос. Федерации от 06 октября 2008 г. № 106 н // Консультант Плюс: [сайт информ.- правовой компании] – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>

2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/1999: утв. Приказом Министерства финансов Рос. Федерации от 06 июля 1999 г. № 43 н // Консультант Плюс: [сайт информ.- правовой компании] – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/2001: утв. Приказом Министерства финансов Рос. Федерации от 09 июня 2001 г. № 44 н // Консультант Плюс : [сайт информ.-правовой компании] – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>

4. Проект Положения по бухгалтерскому учету « Учет запасов» (ПБУ 5/2012) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://mvf.klerk.ru/nb.htm>.

5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 « Запасы», приложение № 2 к Приказу Министерства финансов РФ от 25.11.2011 №160 [Электронный ресурс]: утв. Приказом Минфина России от 02.04.2013 № 36н. - Режим доступа: справочно-правовая система « КонсультантПлюс».

6. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: утв. Приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н // Консультант Плюс: [сайт информ.-правовой компании]. - URL: <http://www.consultant.ru/online/base/>

7. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: утв. Приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49 // Консультант Плюс: [сайт информ.- правовой компании]. – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>

8. Авдеев, В. В. Материалы: складской учет товаров [Электронный ресурс]/ В. В. Авдеев. - Режим доступа: справочно-правовая система «

КонсультантПлюс».

9. Адамов Н.А. Особенности учета и аудита материально-производственных запасов в строительстве / Н. А. Адамов, П. А. Соколов, В. Е. Чернышев // Все для бухгалтера. - 2017. - № 3 (171). - С.9-22.

10. Алексеенко А. Ю. Роль бухгалтерского учета производственных запасов в системе внутреннего контроля за материальными расходами / А. Ю. Алексеенко // Все для бухгалтера. - 2016. - № 6. - С.20-24.

11. Астахов, Б.П. Учет материальных производственных запасов [Электронный ресурс]/ Б.П. Астахов. - Режим доступа: <http://www.aup.ru/books/m181/7.htm>

12. Афанасенко А.Н. Совершенствование методики внутреннего контроля материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2016. № 93. С. 1263-1280.

13. Ахметова, Ю.С. Сравнительный анализ МСФО и ПБУ по учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс]/ Ю.С. Ахметова. - Режим доступа: <http://jurnal.org/articles/2010/ekon34.html>.

14. Белобжецкий И. А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит: часть первая / И. А. Белобжецкий. - М.: Финансы и статистика, 1994. — 128 с.

15. Богатая, И.Н. Бухгалтерский финансовый учет: учебник/ И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. - КНОРУС, 2011. - 592 с.

16. Бурцев В. В. Внутренний контроль в организации: методические и практические аспекты / В. В. Бурцев // Аудиторские ведомости. - 2015. — № 8. -С.41-43.

17. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник / под ред. Н.Г. Белова, Л.И. Хоружий. - М. : Эксмо, 2010. - 608 с.

18. Васильев, Ю.А. Материальные активы с позиций МСФО (IAS) 2 [Электронный ресурс] / Ю.А.Васильев // «Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение». - 2018. - № 6. - Режим доступа: справочно-правовая

система «КонсультантПлюс».

19. Гетьман В. Г. Бухгалтерский финансовый учет / В. Г. Гетьман, В. А. Терехова. - 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Дашков и Ко, 2011. - 504 с.

20. Гиляровская Л. Т. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности / Л. Т. Гиляровская, Д. В. Лысенко, Д. А. Ендовицкий. - М.: ТК Велби, 2008. - 360 с.

21. Головина Т. А. Методика управленческого контроля материально-производственных запасов в учетной системе строительной организации / Т. А. Головина // Учет, анализ, аудит. - 2016. - № 6. - С.71-76.

22. Дружиловская, Э. С. Современные проблемы оценки запасов в РСБУ и МСФО и пути их решения [Электронный ресурс]/ Э. С. Дружиловская// «Международный бухгалтерский учет». - 2013. - № 38. - Режим доступа: справочно- правовая система «КонсультантПлюс».

23. Ефимова О. В. Финансовый анализ. Современный инструментарий для принятия экономических решений / О. В. Ефимова. — 3-е изд. испр. и доп. - М.: Омега- Л, 2010 - 352 с.

24. Касьянова, Г. Ю. Материально-производственные запасы. Бухгалтерский и налоговый учет / Г. Ю. Касьянова. - М.: АБАК, 2015. - 272 с.

25. Керимов В. Э. Бухгалтерский учет / В. Э Керимов. - 4-е изд., изменен. и доп. - М.: Дашков и Ко. - 2011. - 776 с.

26. Кизилев, А.Н., Учет материально- производственных запасов в сельскохозяйственных организациях: учебно-практическое пособие / А.Н. Кизилев, Е. Н. Макаренко - М.: Изд- во «Бухгалтерский учет», 2015. - 256 с.

27. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет / Н. П. Кондраков - 3-е изд., перераб. и доп. -М.: Инфра- М, 2011. - 656 с.

28. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета / М. И. Кутер - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2007. - 592 с.

29. Международные стандарты финансовой отчетности / [под ред. Бакаева А. С. и др.]. - М. : Аскери-АССА, 1999. -1135 с.

30. Мельник М. В. Ревизия и контроль, учеб. пособие / М. В. Мельник, А. С. Пантелеев, А.Л. Звездин; под ред. проф. М. В. Мельник. - изд. 2-е, стер. -М.: Кнорус, 2006. - 520 с.
31. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет. /В. Ф. Палий - М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2003. - 792 с.
32. Парасоцкая Н. Н. Учет материально- производственных запасов в бухгалтерии / Н. Н. Парасоцкая // Все для бухгалтера. - 2018. - № 22. -С.3-12.
33. Поправко В. В. Внутренний и внешний аудит: руководство по контролю финансово-хозяйственной деятельности предприятий со стороны функциональных служб, ревизионных (контрольных) комиссий и внешних контролирующих органов. / В. В. Поправко, И. Н. Оськин. - Воронеж: издательство Воронежского педуниверситета, 1994. — 99 с.
34. Учет материально- производственных запасов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.shans-i.narod.ru/>;
35. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: пер. в нем / под ред. и с предисл. А. Л. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. — М.: Финансы и статистика, 1997 - 800с.
36. Широбоков В. Г. Бухгалтерский финансовый учет / В. Г. Широбоков, З. М. Грибонова, А. А. Грибонов - 2-е изд. стереотипи. - М.: КноРус, 2010. - 670 с.