

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«КАЗАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Допустить к защите

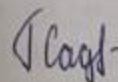
Заведующий кафедрой
 Клычова Г.С.
«7» февраля 2022 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: Развитие системы внутреннего контроля запасов в
сельскохозяйственных предприятиях на примере общества с ограниченной
ответственностью «Корсинский МТС» Арского района Республики
Татарстан

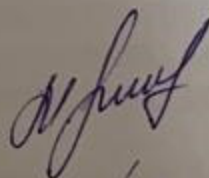
Направление подготовки 38.04.01 Экономика
Направленность Контроль и финансовый консалтинг

Выпускник (магистрант)



Г.К. Садыкова

Научный руководитель
к.э.н., доцент



Р.И. Нуриева

Рецензент
к.э.н., доцент



О.В. Кириллова

Казань 2022

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
Клычова Г.С.
«18» ноября 2019 г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу

Садыковой Голузы Камилевны

1. **Тема работы:** Развитие системы внутреннего контроля запасов в сельскохозяйственных предприятиях на примере общества с ограниченной ответственностью «Корсинский МТС» Арского района Республики Татарстан
2. **Срок сдачи выпускной квалификационной работы** «7» февраля 2022 г.
3. **Исходные данные к работе:** специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые документы
4. **Перечень подлежащих разработке вопросов:** экономическая сущность, классификация и признание запасов; сущность внутреннего контроля запасов, основы его организационного обеспечения; оценка состояния бухгалтерского учета запасов в ООО «Корсинский МТС» Арского района РТ; оценка состояния внутреннего контроля в ООО «Корсинский МТС» Арского района РТ; обоснование и классификация типичных ошибок в бухгалтерском учете операций с запасами; развитие системы внутреннего контроля запасов в сельскохозяйственных организациях; инвентаризация - метод контроля за сохранностью запасов; перспективы развития внутреннего контроля в сельском хозяйстве
5. **Перечень графических материалов:** 5
6. **Дата выдачи задания**

Руководитель

Задание принял к исполнению

«18» ноября 2019 г.

Р.И. Нуриева

Г.К. Садыкова

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечания
ВВЕДЕНИЕ	18.11.2019	выполнено
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗАПАСОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ	19.10.2020	выполнено
1.1. Экономическая сущность запасов		
1.2. Классификация запасов		
1.3. Сущность внутреннего контроля запасов, основы его организационного обеспечения		
2. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАПАСОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	5.03.2021	выполнено
2.1. Оценка состояния бухгалтерского учета запасов в ООО «Корсинский МТС» Арского района РТ		
2.2. Оценка состояния внутреннего контроля в ООО «Корсинский МТС» Арского района РТ		
2.3. Обоснование и классификация типичных ошибок в бухгалтерском учете операций с запасами		
3. РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗАПАСОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	11.12.2021	выполнено
3.1. Инвентаризация - метод контроля за сохранностью запасов		
3.2. Перспективы развития внутреннего контроля в сельском хозяйстве		
ЗАКЛЮЧЕНИЕ		
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	24.01.2021	выполнено
ПРИЛОЖЕНИЯ	24.01.2021	выполнено
	24.01.2021	выполнено

Обучающийся

Руководитель

Г.К. Садыкова
Р.И. Нуриева

Г.К. Садыкова

Р.И. Нуриева

Аннотация к выпускной квалификационной работе магистра
на тему «Развитие системы внутреннего контроля запасов в сельскохозяйственных
предприятиях на примере общества с ограниченной ответственностью «Корсинский
МТС» Арского района Республики Татарстан»

Запасы являются важнейшим объектом бухгалтерского учета, что предопределяет на каждом предприятии построение эффективной системы их оценки, анализа и контроля. В условиях рыночной экономики весьма важно выявление финансового результата от использования активов. При этом большое значение имеет организация внутреннего контроля запасов для принятия управленческих решений.

Во введении обосновывается актуальность выбранной темы, практическую значимость, определяет цель, задачи и объект выпускной квалификационной работы. В первой главе рассмотрены теоретические основы контроля и нормативного регулирования запасов. Во второй главе сделан анализ организации контроля и эффективности внутреннего контроля в ООО «Корсинский МТС» Арского района РТ, по результатам которого автором даны рекомендации для оптимизации деятельности предприятия. В третьей главе предлагается развитие методического обеспечения организации внутреннего контроля.

В качестве совершенствования по исследуемой теме предложены модифицированные первичные документы и ведомости учета результатов инвентаризации запасов, а также перспективы развития внутреннего контроля запасов.

Полученные результаты, выводы и предложения обоснованы и могут быть рекомендованы к внедрению в практическую деятельность сельскохозяйственных организаций.

Annotation to the final qualifying work of the master
on the topic "Development of the system of internal control of stocks in agricultural
enterprises on the example of the limited liability company "Korsinsky MTS" of the Arsky
district of the Republic of Tatarstan"

Stocks are the most important object of accounting, which predetermines at each enterprise the construction of an effective system for their assessment, analysis and control. In a market economy, it is very important to identify the financial result from the use of assets. At the same time, the organization of internal control of stocks for making managerial decisions is of great importance.

The introduction substantiates the relevance of the chosen topic, practical significance, determines the goal, objectives and object of the final qualification work. The first chapter deals with the theoretical foundations of control and regulation of stocks. In the second chapter, an analysis was made of the organization of control and the effectiveness of internal control in Korsinsky MTS LLC, Arsky district of the Republic of Tatarstan, based on the results of which the author gave recommendations for optimizing the activities of the enterprise. The third chapter proposes the development of methodological support for the organization of internal control.

As an improvement on the topic under study, modified primary documents and records of inventory inventory results, as well as prospects for the development of internal inventory control, are proposed.

The obtained results, conclusions and proposals are substantiated and can be recommended for implementation in the practical activities of agricultural organizations.

ОГЛАВЛЕНИЕ

	стр
ВВЕДЕНИЕ	5
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗАПАСОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ.....	9
1.1. Экономическая сущность запасов.....	9
1.2. Классификация запасов.....	17
1.3. Сущность внутреннего контроля запасов, основы его организационного обеспечения	25
2. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАПАСОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	40
2.1. Оценка состояния бухгалтерского учета запасов в ООО «Корсинский МТС» Арского района РТ	40
2.2. Оценка состояния внутреннего контроля в ООО «Корсинский МТС» Арского района РТ	51
2.3. Обоснование и классификация типичных ошибок в бухгалтерском учете операций с запасами	59
3. РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗАПАСОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	65
3.1. Инвентаризация - метод контроля за сохранностью запасов.....	65
3.2. Перспективы развития внутреннего контроля в сельском хозяйстве	74
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	81
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	84
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. 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.

Степень разработанности проблемы. Неоспоримый вклад в разработку теоретических и организационно-методических проблем учета и контроля запасов внесли такие отечественные ученые, как Бакаев А.С., Белобжецкий И.А., Бурцев В.В., Гетьман В.Г., Гиляровская Л.Т., Ефимова О.В., Керимов В.Э., Кондраков Н.П., Кутер М.И., Мельник М.В., Овсийчук

М.Ф., Палий В.Ф., Сапожникова Н.Г., Соколов Я.В., Терехова В.А., Широбоков В.Г. и др.

Решению проблемных вопросов по теме выпускной квалификационной работы способствовали труды зарубежных ученых Р. Адамса, Э. Аренса, К. Друри, Д. Хана, Э. Хендриксена, Ч. Хорнгрена и др.

По достоинству оценивая научный вклад отечественных и зарубежных ученых, следует признать, что при всей существенности и значимости имеющихся исследований некоторые теоретические и методические проблемы учета и внутрихозяйственного контроля запасов не получили полного и системного отражения. До настоящего времени не сложилось однозначного представления об экономической сущности и содержании запасов как объекте учета.

Отдельного внимания заслуживают вопросы теоретической и организационно-методической направленности в современных исследованиях проблем внутрихозяйственного контроля, так как в настоящее время не существует комплексных разработок в данной области, позволяющих осуществлять внутренний финансово-хозяйственный контроль в разрезе конкретных объектов и направлений его реализации.

Актуальность, научно-практическая значимость и дискуссионность вышеперечисленных вопросов в целом определили выбор темы и основных направлений исследования, его цель, задачи, содержание и структуру.

Цель и задачи исследования. Целью исследования 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;
- развить классификационные признаки запасов для целей учета и

внутреннего контроля.

- оценка современного состояния учета и внутреннего контроля за сохранностью и использованием запасов в сельскохозяйственных организациях на основе анализа и обобщения сложившейся учетной теории и практики и разработка предложений по его совершенствованию,

- сформировать методические рекомендации по организации внутреннего контроля запасов, на основе составляющих его предметную область элементов и контрольных точек.

Объект исследования - базовое предприятие, где проводилась экспериментальная работа ООО «Корсинский МТС» Арского района Республики Татарстан.

Предметом исследования является совокупность теоретических и организационно-методических проблем внутреннего контроля запасов организаций.

Теоретической основой исследования является фундаментальная и специальная литература отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского и управленческого учета, финансовой отчетности, контроля, международных стандартов финансовой отчетности, финансового менеджмента, 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.

Научная новизна проведенного исследования заключается в разработке теоретических и организационно-методических положений внутреннего контроля запасов хозяйствующих субъектов, имеющих существенное значение для развития теории и методики внутреннего контроля исследуемой группы активов.

Основные результаты исследования, определяющие его научную новизну и выносимые на защиту, состоят в следующем:

- уточнена экономическая сущность запасов запасам и дополнены классификационные признаки запасов, которые могут быть использованы для организации учета и внутреннего контроля;

- уточнено понятие инвентаризации, как совокупности элементов метода бухгалтерского учета и контроля, предложен способ проведения инвентаризаций по минимуму трудозатрат;

- предложены новые формы документов, повышающие оперативность контроля материальных запасов;

Практическая значимость исследования состоит в разработке организационно-методических положений в части обеспечения контроля фактов хозяйственной деятельности, связанных с запасами, использование которых в практической деятельности существенно повысит качественный уровень информации о данной группе активов и позволит принимать обоснованные экономические решения. Методические аспекты, изложенные в выпускной квалификационной работе, могут быть использованы в практической контрольной деятельности хозяйствующих субъектов при совершении различных фактов хозяйственной деятельности, связанных с запасами.

Апробация результатов исследования. Основные результаты и положения выпускной квалификационной работы были изложены, обсуждены и получили положительную оценку на научно-практических конференциях в Казанском государственном аграрном университете в 2019-2021 гг.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗАПАСОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ

1.1. Экономическая сущность запасов

Всестороннее изучение и правильное понимание сущности запасов справедливо относится к ряду важнейших проблем теории бухгалтерского учета, обусловленных высокой практической необходимостью их рационального использования хозяйствующими субъектами (в работе категория «запасы» рассматривается в соответствии с регламентациями ФСБУ № 5/19 «Запасы»).

В условиях перехода к постиндустриальной фазе развития экономики возникает объективная необходимость повышения качества формируемой учетной информации, в особенности, если речь идет о такой обширной категории активов, как материально-производственные запасы. Как и все оборотные активы, материально-производственные запасы обладают такой степенью ликвидности, при которой их использование в производственном процессе, продажа или перепродажа способны принести организации приток денежных средств в срок до одного года.

К их главным ключевым характеристикам 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 как целью нашего исследования является определение экономической сущности и содержания категории запасов, как объекта учета,

то внесем ряд разъяснений. Так, В.Ф. Палий отмечает, что «материальные оборотные активы представляют существенный элемент производственной и коммерческой деятельности, их динамичную материальную составляющую. Они состоят из 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» [61, 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:

Таблица 1 - Обзор определений запасов согласно российским нормативным учетным документам

№ п/п	Нормативный документ	Определение запасов	Выделяемые классификационные группы
1	Положение по бухгалтерскому учету 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации"	не дает определения 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;
2	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.	Х
3	Федеральный стандарт по бухгалтерскому учету ФСБУ 5/19 «Запасы»	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, незавершенное производство и т.п.

Подход к определению «запасов» для целей бухгалтерского учета зафиксирован в регламентациях ФСБУ 5/19 «Запасы» 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 запасов таких групп активов, как готовая продукция и товары,

отдельно предписано положениями стандарта. Готовая продукция представляет собой часть 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 запасов.

Считаем необходимым обратить внимание на то, что включение в состав 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 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 № 5/19 «Запасы» данная категория активов не попадает под определение 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 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 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.

На наш взгляд, факт того, что некоторые виды расходов могут быть капитализированы в составе активов бухгалтерского баланса, вызывает ряд

сомнений. С одной стороны, данный вид расходов имеет логическую связь с отложенным во времени получением экономических выгод в будущем, а с другой - они уже фактически признаны и отражены в качестве полноценного актива. Такое положение дел выглядит парадоксально, особенно с учетом того что расходы будущих периодов не соответствуют определяющим характеристикам активов и не удовлетворяют их критериям признания. Кроме того, в данном случае следует говорить о нарушении требования осмотрительности, так как происходит завышение величины активов организации, искажаются показатели ее финансового состояния и т.п. Более подробно вопросы отражения в учете подобных фактов хозяйственной деятельности будут рассмотрены во второй главе диссертационной работы.

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 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. Кроме того, нормы законодательной базы, регулирующие вопросы учета исследуемой группы активов, не отличаются глубиной проработки и содержат ряд противоречивых моментов, требующих разъяснения и уточнения.

С учетом вышесказанного, считаем целесообразным включить в состав запасов категорию незавершенного производства. Вместе с тем, анализируя несоответствие экономической сущности некоторых групп активов, попадающих в состав запасов основным определяющим характеристикам, отметим, что нам представляется более логичным квалифицировать их, как

«запасы». Более наглядно предложенный подход представлен на рис. 1. ниже:

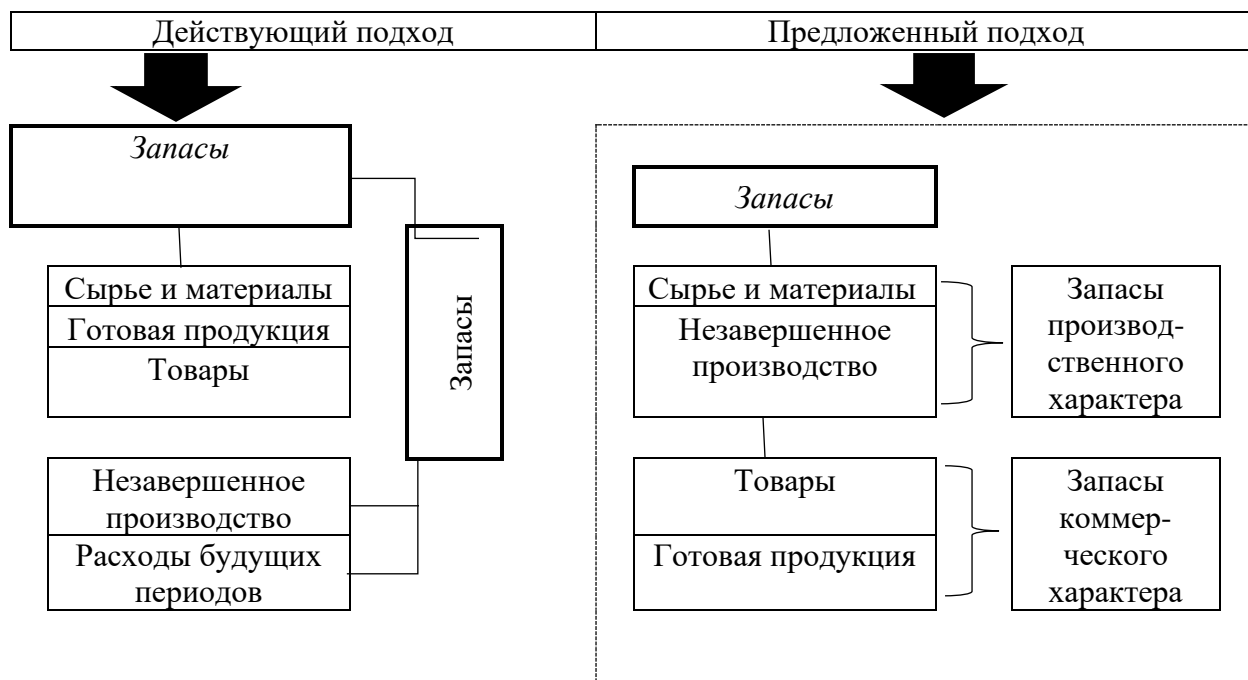


Рисунок 1 - Действующий и предложенный подходы к представлению состава запасов

С учетом разъяснений, изложенных выше, в продолжение данной работы будем использовать предложенный подход к определению экономического содержания и состава запасов.

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) [56].

Таким образом, указанные в Положении по бухгалтерскому учету № 5/19 «Запасы» 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 3).

Таблица 3 - 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 № 5/19 «Запасы» отличаются от МСФО 2 «Запасы», прежде всего по таким группам статей, как незавершенное производство и расходы будущих периодов. Что же касается активов, созданных или приобретенных для продажи/перепродажи, то включение товаров и готовой продукции в состав запасов, наравне с

идентичным по составу статей определением запасов в соответствии с международными стандартами, затрудняет понимание сущности самой категории "материально-производственные запасы". Исходя из этого, положения международных бухгалтерских правил в части определения запасов представляются нам более логичным и обоснованными.

Подводя итог вышесказанному, отметим, что нами были уточнены отдельные вопросы теории бухгалтерского учета категории запасов. Представлен подход к пониманию сущности и содержания запасов, уточнены определяющие характеристики, согласно которым товары, готовая продукция и незавершенное производство имеют ряд существенных индивидуальных особенностей, что не позволяет с большой долей вероятности включать их в состав именно «запасов». Данные категории, на наш взгляд, скорее подходят под группу статей «запасы». В то же время в настоящий момент, для целей бухгалтерского учета согласно действующему российскому учетному законодательству целесообразным является включение незавершенного производства в состав запасов.

1.2 Классификация 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» [61, С.43]. Для целей более глубокого познания сущности изучаемого объекта воспользуемся методом научной классификации. В настоящее время не существует четкой классификации материальных оборотных активов, следствием чего, как упоминалось выше, является неоднозначность определений категорий «запасы» и «материально-производственные запасы», не совсем ясны основные критерии включения некоторых групп статей в состав исследуемой категории учетных объектов. Вместе с тем, организация материального учета является одним из наиболее сложных участков учетной

работы, ведь номенклатура материальных ценностей может достигать десятков тысяч наименований. Вопросы рациональной организации учетного процесса поступления, использования и выбытия запасов играют важную роль в повышении эффективности хозяйственной деятельности коммерческих организаций страны. Залогом построения адекватной системы синтетического и аналитического учета, анализа и контроля является разработка доброкачественной классификации запасов. Следует также отметить особую роль системы упорядочивания множества запасов по различным определяющим признакам не только для целей организации бухгалтерского и управленческого учета, но и внутреннего контроля.

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 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 [61]. 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.

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 запасов является залогом эффективного внутреннего управления.

С учетом вышесказанного считаем необходимым уточнить и дополнить классификационные признаки запасов для целей управленческого учета, внутреннего контроля. На основе анализа научных разработок данного вопроса, обобщим известные разновидности классификаций и дополним их (табл. 4).

Таблица 4 - Обзор и уточнение классификаций запасов для целей бухгалтерского и управленческого учета

№ п/п	Классификационный признак	Выделяемые группы
Действующие классификации		
1.	По роли и назначению в процессе производства (по функциональной роли)	Основные материалы, вспомогательные материалы, материалы общепроизводственного назначения [56]; 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 [62]; 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.
Предлагаемые классификации		
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;

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. 5). Особое значение в этой связи приобретает тщательный анализ фактов хозяйственной деятельности, так как именно он является основой формирования индивидуального плана счетов

организации.

Таблица 5 - 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.

Таким образом, нами было произведено обобщение и дополнение существующих классификаций запасов, а также представлены новые признаки классификаций, на чем и остановимся более подробно. Выделение классификационного признака «по принадлежности» позволяет определить порядок отражения запасов в учете организации. Очевидно, что запасы,

принадлежащие организации на праве собственности, должны быть отражены на балансовом счете по учету запасов. В практической деятельности хозяйствующих субъектов нередко возникают случаи неотфактурованных поставок, когда запасы поступают без сопроводительных документов или же оформленных ненадлежащим образом. Такого рода запасы также принимаются к балансовому учету, однако в предусмотренной согласно договору оценке, которая подлежит дальнейшей корректировке.

В случае, когда поступление запасов в организацию не подкреплено соответствующим договором, неидентифицированные группы запасов принимаются на ответственное хранение с соблюдением необходимых мер по их сохранности до скорейшего выяснения обстоятельств, повлекших такое положение дел. Учет таких запасов, принимаемых по разного рода причинам на ответственное хранение ведется, как правило, на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Отметим также, что некоторые категории запасов могут также быть арендованы и находиться в оперативном управлении, например, специальные приспособления и специальный инструмент. Организовать забалансовый учет для учета описываемых фактов хозяйственной деятельности, связанных с запасами можно открыв отдельный счет, например, 012 «Специальный инструмент и приспособления, находящиеся в операционной аренде».

Группировка запасов по признаку *«срок хранения»* необходима, прежде всего, для целей управленческого учета и внутреннего контроля. В первом случае детализация по срокам хранения позволяет минимизировать риск порчи запасов, а своевременное получение достоверной информации о наличии товаров с истекающим сроком годности позволяет сократить возможные убытки путем проведения эффективных маркетинговых мероприятий по отдельным категориям запасов. Во втором позволяет организовать внутренний контроль сохранности в части реализации мероприятий и процедур, поддерживающих необходимый уровень качества запасов организации.

Разновидностью классификаций, отражающих информацию о состоянии запасов, является группировка по *«степени оплаты»*, *«по месту нахождения»*, а также комбинированный вариант по признаку *«оплата / место нахождения»*, которые представляются нам в практическом смысле ценными для целей управленческого учета, так как позволяют отследить информацию о движении запасов во взаимоувязке с финансовым аспектом оплаты. Детализация по такому признаку необходима, прежде всего, для торговых и производственных организаций, а также организаций имеющих разветвленные транспортно-логистические подразделения. Целесообразным также является использование для таких направлений реализации внутреннего контроля, как сохранности, достоверности, эффективности.

Такой классификационный признак, как *«вид поставки»*, в соответствии с которым поступления запасов в организацию делятся на регулярные и нерегулярные, т.е. поставляемые под заказ позволяет принимать оперативные управленческие решения, предоставляет дополнительную аналитику для снабженческих и бухгалтерских подразделений.

Группировки по таким признакам, как *«способ хранения»*, *«по степени влияния норм естественной убыли»* необходимы для организаций, осуществляющих внутренний контроль запасов в разрезе таких направлений, как контроль сохранности, контроль соответствия. Наличие детализированной информации по указанным выше признаками позволяет повысить эффективность проводимых процедур по обозначенным направлениям внутреннего контроля.

В практической деятельности нередко встречается ситуация, когда запасы находятся под обеспечительными мерами, что на наш взгляд, должно раскрываться в пояснениях к финансовой отчетности организаций, формирующих публичную отчетность. Кроме того, информация о запасах находящихся в залоге необходима и для целей управленческого учета, для чего и является целесообразным использование детализации по признаку *«вид обеспечения»*.

По нашему мнению, наиболее существенной практической значимостью в современных условиях обладает группировка в соответствии с предлагаемым нами классификационным признаком *«по источникам приобретения / поступления»*. При рассмотрении данного признака запасы классифицируются на 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 хозяйствующего субъекта. Заметим, что в зависимости от источника поступления запасы подлежат тому или иному методу оценки.

Так, при поступлении в организацию по договорам купли-продажи, т.е., если речь идет о приобретении за плату, в основе первоначальной оценки лежит фактическая себестоимость. Если запасы приобретаются по договору мены, то оценка производится на основе текущей рыночной стоимости одного из обмениваемых активов (как правило, это рыночная стоимость того актива, которая исходя из требования эффективности легче определяется). В особо сложных случаях в качестве рыночной цены обмениваемого актива может приниматься оценка, определяемая экспертным путем. Текущая рыночная цена определяется и для тех запасов, которые поступают в организацию на безвозмездной основе (например, в результате дарения) или получены в результате выбытия других активов организации (например, образовались в результате демонтажа основных средств). При поступлении в качестве вклада в уставный капитал, запасы оцениваются в согласованной оценке.

Практическая ценность для бухгалтерского и управленческого учета заключается в том, что от обоснованности выбора того или иного метода оценки зависит достоверность и надежность предоставляемой в финансовом бухгалтерском учете и отчетности информации.

Классификации запасов обобщены и дополнены новыми критериями, которые 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 запасов, основы его организационного обеспечения

Процессы реформирования российской системы бухгалтерского учета на основе международных стандартов финансовой отчетности, интеграция в мировое экономическое пространство, становление механизмов информационной экономики обусловили новые приоритеты в построении эффективной системы управления финансово-хозяйственной деятельностью организации. В этой связи, обеспечение надлежащего внутреннего контроля запасов является актуальным вопросом, вследствие их полной вовлеченности в производственный процесс, влияния на показатели себестоимости, прибыли, объемов выпуска готовой продукции и др.

Изучение вопросов теории и практики организации внутреннего контроля запасов, как одной из ключевых категорий активов, носит проблемный характер вследствие несоответствия уровня и степени их проработки объективным требованиям времени, наряду с высокой практической ценностью. В этой связи, особого внимания заслуживают вопросы теоретической и организационно-методической направленности в современных исследованиях внутреннего контроля, так как в настоящее время не существует комплексных разработок по данной проблеме, позволяющих осуществлять внутренний финансово-хозяйственный контроль в разрезе конкретных объектов, а также направлений его реализации. В настоящее время, на наш взгляд, существует неадекватное понимание сущности внутреннего контроля, что делает его применение в финансово-хозяйственной деятельности неэффективным и малораспространенным.

Вышеизложенные факты предопределили выбор темы нашего

исследования, так как наглядно демонстрируют необходимость проведения более детальной разработки проблемы организации внутреннего контроля запасов.

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.

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. [57].

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 [31]. 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. [48, 67]. 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. [56]. 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. [73]. 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 [36]. 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 [32]. 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 единых образных 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, что более наглядно представлено на рис. 2 ниже:

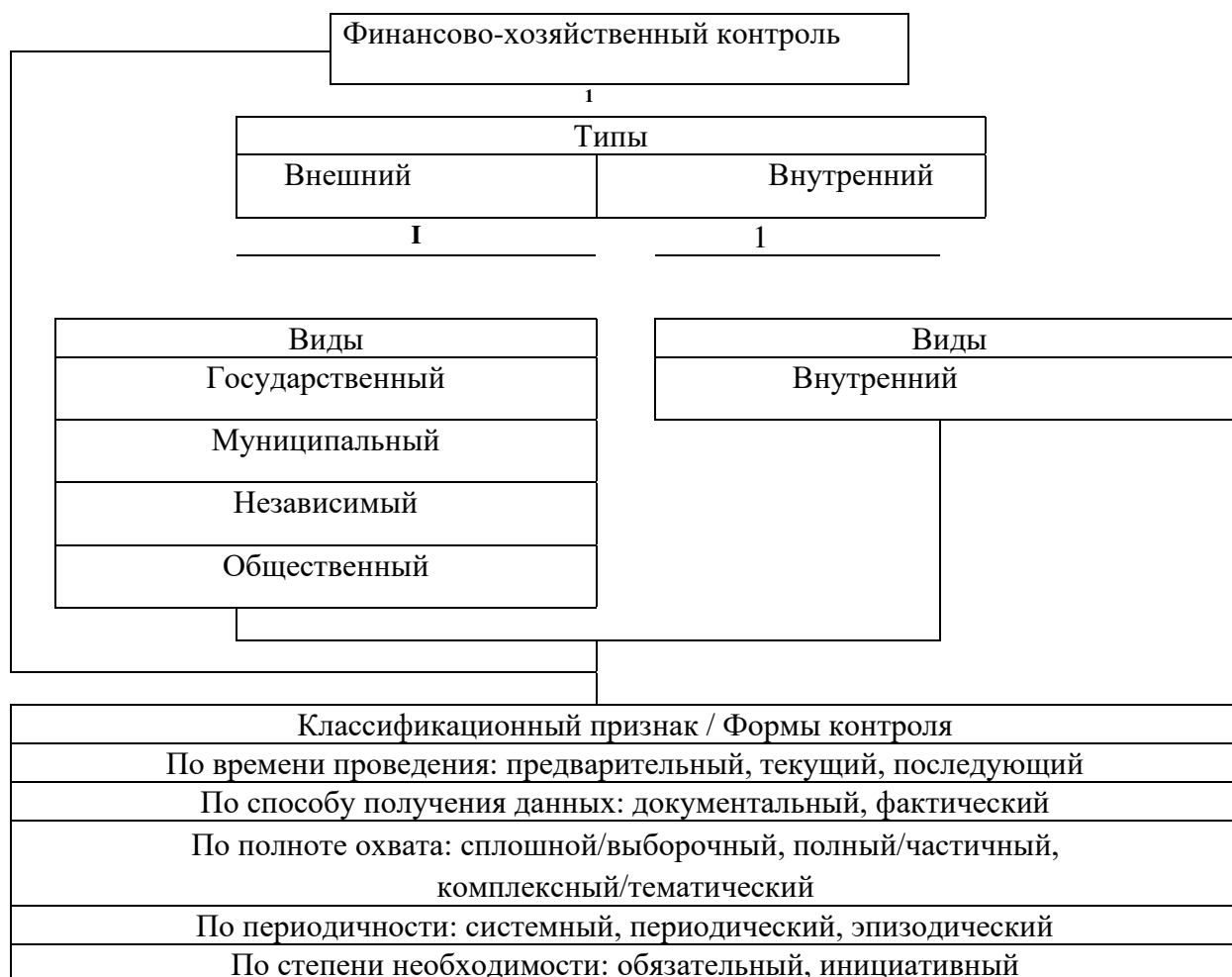


Рисунок 2 – Типы, виды и формы финансово-хозяйственного контроля

Недостаточная проработка вопросов, посвященных теоретическим основам организации контроля, привела к тому, что среди многообразия его типов, видов и форм возникла проблема неоднозначного толкования. В научной литературе последних лет виды контроля нередко квалифицируются как формы и наоборот. Считаем важным обратить внимание на то, что выделение видов контроля объясняется, прежде всего, наличием различных уровней и сфер управленческой деятельности. В зависимости от целей и задач организации контроля его можно классифицировать по множеству

видов, каждый из которых в отдельности характеризуется такими элементами, как: субъекты и объекты контроля, предмет, цели и задачи, принципы, методы, техника и технология, процесс контроля и т.п. [69]. Что касается форм контроля, то, на наш взгляд, они выражают определенные способы организации контроля и направлены при этом на выполнение его отдельных функций. В общем и целом, формы контроля отражают определенный способ взаимодействия элементов контроля в ходе его осуществления.

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.

Учетная система представляет собой совокупность процедур по сбору, регистрации, обработке, обобщению и накоплению данных об активах, обязательствах и капитале организации, а также ее доходах и расходах, осуществляемых на непрерывной основе путем документального отражения всех возникающих фактов хозяйственной деятельности. Для более глубокого понимания учетной системы организации, необходимо раскрыть и проанализировать такие ее составляющие, как: учетная политика и основные принципы ведения бухгалтерского учета, порядок распределения обязанностей и полномочий работников бухгалтерской службы и ее организационная структура, порядок организации документооборота, утвержденные методы ведения бухгалтерского учета, порядок и формы представления различных видов отчетности, уровень автоматизации системы бухгалтерского учета, средства контроля, предусмотренные в некоторых областях системы бухгалтерского учета и т. п. 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.

Средствами контроля принято называть совокупность методов и

процедур контроля, направленных на достижение его целей. На практике перечень подобных «правил» разрабатывается в индивидуальном порядке и утверждается руководством организации для гарантированного выполнения поставленных задач и достижения целей контрольной деятельности.

Развитие теоретических и методологических основ контроля невозможно без дальнейшей проработки вопросов, связанных с принципами его осуществления. Принцип (от лат. *prīncipium*) — исходное базовое положение, начало. В научной литературе в настоящий момент не существует должного единообразия и однозначности в решении данного вопроса. Систематизируя и обобщая основные разработки в области данного вопроса, считаем достаточным выделения следующих принципов осуществления контроля:

—принцип научности предполагает использование положений системного и логического подходов для целей построения эффективной системы внутреннего контроля в организации;

—принцип массовости является, на наш взгляд, одним из главных и основополагающих положений внутреннего контроля и предусматривает высокий уровень вовлеченности лиц и/или подразделений в данный процесс;

—иерархичность внутреннего контроля вытекает из принципа массовости и подразумевает требование упорядоченности контрольной деятельности в соответствии со структурой организации. Внутренний контроль должен осуществляться широким кругом должностных лиц и/или подразделений и обеспечивать при этом не только решение стратегических целей и задач, но и выполнение функций контроля на всех организационных уровнях;

—в соответствии с принципом системности внутренний контроль является частью многоуровневой и сложноорганизованной системы, где, с одной стороны, служит достижению целей и задач внутреннего управления, а с другой, взаимодействует с смежными управленческими функциями: учетом, анализом, планированием и т.д.;

—принцип комплексности находится в тесной взаимосвязи с принципом системности и предполагает, что в ходе осуществления внутреннего контроля наряду с исследованием общих вопросов функционирования организации также происходит непрерывный анализ внутривозрастных явлений. Логика взаимосвязи данных принципов основана на философии системного подхода;

- принцип объективности предусматривает минимальный уровень субъективных оценок при отражении результатов внутреннего контроля;

- эффективность внутреннего контроля означает поиск оптимально разумного соотношения между затратами на осуществление контрольной деятельности и выгодами от результатов его проведения;

- принцип непрерывности подразумевает, что внутренний контроль осуществляется на всех организационных уровнях на постоянной основе, что, в свою очередь обеспечивает обратных связей между управляемым объектом и субъектами контроля, логических и/или причинно-следственных связей между его этапами проведения;

- преемственность внутреннего контроля предполагает такой формат его проведения, при котором возможна сопоставимость данных о его результатах на каждом из этапов проведения;

- принцип делегирования вытекает из массовости внутреннего контроля и означает разграничение различного рода полномочий и ответственности для субъектов контрольной деятельности, отвечающих за выполнение определенных функций;

- принцип законности или доказательности означает надлежащее обеспечение контрольной деятельности соответствующими нормативными или иными регулирующими отдельные сферы деятельности документами;

- принцип действенности предусматривает активное и непрерывное воздействие на ход осуществления контрольной деятельности, направленное на устранение различных несоответствий и/или отклонений от запланированных показателей;

- оперативность внутреннего контроля предполагает быстроту реагирования на любые незапланированные явления в ходе осуществления контрольных мероприятий;

- приближения (адекватности контроля к объекту исследования) и т.д.

Рассмотрев сущность внутреннего контроля и определив его место в общей системе управления организацией, предпримем попытку раскрыть и проанализировать характер его взаимосвязи с другими функциями управления, такими, как учет, анализ, планирование и т.д. Для целей нашего исследования, а именно - определения характера взаимосвязи учета и контроля, их места и роли в системе внутреннего управления, воспользуемся положениями наиболее распространенного подхода к определению контроля, согласно которому он выступает как самостоятельная функция управления, т.е. особый вид деятельности, характеризующийся целевой направленностью, однородностью содержания и однотипностью способов осуществления. Следует отметить, что характеристика контроля в качестве функции управления основана на методологии системного подхода. Его использование свойственно для социогуманитарного научного познания, а также подходит для изучения объектов со сложноорганизованной внутренней структурой, что заслуживает особого внимания, так как позволяет проследить взаимосвязь контроля с другими функциями управления.

Отдельного рассмотрения, на наш взгляд, заслуживает вопрос о сущности взаимосвязи и взаимозависимости внутреннего контроля и бухгалтерского учета, так как четкое представление о соотношении их места и роли напрямую влияет на эффективность управления деятельностью хозяйствующего субъекта. Исследование сущности взаимосвязи учета и внутреннего контроля на основе системного подхода предполагает следующие направления:

- 1) Рассмотрение внутреннего контроля как обособленной части системы одновременно с ориентацией на достижение ряда целей и задач общей системы управления. Состав целей и задач разрабатывается в индивидуальном порядке с учетом сложной внутренней структурой объекта научного познания;

2) Внутренний контроль рассматривается как целостная система мероприятий с целью определения ее отдельных частей, подсистем и элементов.

3) Создание целостной системы внутреннего контроля с учетом вышеуказанных аспектов методологии системного подхода, взаимосвязь элементов которой обуславливает ее общие свойства.

Для успешной реализации первого направления необходимо выявить характер взаимосвязи и взаимозависимости учета и внутреннего контроля, так как от этого напрямую зависит качество системы внутреннего управления в организации. Прежде всего, отметим то, что данные бухгалтерского учета во многих случаях являются информационной базой внутреннего контроля, чем непосредственно обеспечивают возможность его проведения. Эффективность внутреннего контроля напрямую зависит от того, насколько адекватно функционирует основной элемент системы внутреннего контроля — учетная система.

Система бухгалтерского учета включает в себя положения учетной политики организации, принципы ведения бухгалтерского учета, порядок документооборота и распределения должностных обязанностей и т.д. Безусловно то, что от качества предоставляемой бухгалтерской информации зависит эффективность системы внутреннего контроля. Например, тот факт, что данные бухгалтерского учета не всегда возможно получить своевременно, неудовлетворительно сказывается на функционировании системы оперативного контроля и нарушает принцип непрерывности внутреннего контроля.

Ориентация российской учетной системы на внешних пользователей, а не на внутренних не всегда позволяет получить необходимую для менеджмента информацию своевременно и в доступной форме. Между тем, некоторые задачи контроля могут быть успешно решены в рамках задач бухгалтерского учета. По мнению И.А. Белобжецкого, предварительный контроль может быть реализован бухгалтерской службой еще на стадии рассмотрения первичных учетных документов, договоров, приказов и т.д.,

текущий - в ходе учетной регистрации фактов хозяйственной деятельности или инвентаризации активов и обязательств, последующий - на стадии обобщения и анализа учетной и отчетной информации. [32].

Второе направление подразумевает проведение структурного анализа системы контроля с выделением наиболее значимых группировочных признаков, на основании которых осуществляется построение научно обоснованной классификации, что и является отправной точкой для решения ряда организационно-методических задач, раскрывает содержание внутреннего контроля, его специфические особенности.

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 (см. табл. 6).

**Таблица 6 - Сравнительная характеристика внутреннего контроля
и бухгалтерского учета**

№ п/п	Признак для сравнения	Внутренний контроль	Бухгалтерский учет
1	2	3	4
1.	По цели;	Обеспечение сохранности всех групп запасов и их документального оформления, достоверности информации об их наличии и использовании, соответствия нормам законодательства и внутрифирменным стандартам, эффективности использования данной категории активов в основных хозяйственных процессах организации;	Формирование качественной и достоверной информации о состоянии всех элементов финансовой отчетности - активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах на основе сплошного и непрерывного документирования и отражения всех фактов хозяйственной деятельности;
2.	По объектам;	Структурные подразделения организации (службы, отделы, филиалы);	Все факты хозяйственной деятельности организации активы и обязательства;
3.	По субъектам;	Руководитель, Совет директоров и акционеров, отдел технического контроля, бухгалтерская служба, юридический отдел, маркетинговый отдел, отдел кадров, производственное подразделение и т.п.;	Определенные группы внешних и внутренних пользователей;
4.	По степени охвата;	Охватывает все сферы деятельности организации, в том числе учетную;	Охватывает учетную деятельность;
5.	По периодичности;	Осуществляется на непрерывной основе, причем сроки и периодичность осуществления разрабатываются и утверждаются самостоятельно;	Осуществляется преимущественно на непрерывной основе, однако сроки и порядок представления отчетности регулируются на законодательном уровне;
6.	По документированию;	Самостоятельно разработанные и утвержденные формы контрольных документов, а также широкий арсенал прочих сопутствующих документов компании в различных сферах ее деятельности;	Перечень регламентированных и/или самостоятельно разработанных документов обеспечивающих отражение всех фактов хозяйственной деятельности организации для целей предоставления качественной информации в финансовой отчетности;
7.	По форме отчетности;	Формы внешней отчетности не регламентированы. Порядок представления внутренней отчетности утверждается самостоятельно;	Формы внешней и внутренней отчетности могут быть законодательно регламентированы;
8.	По подчиненности;	Соответствует структуре управления организации и утвержденной программе осуществления внутреннего контроля;	Соответствует структуре управления организации, а также регулируется отдельными законодательными нормами;
9.	По нормативно-правовому регулированию;	Регулируется общим гражданско-процессуальным законодательством;	Регулируется многоуровневой узконаправленной законодательной

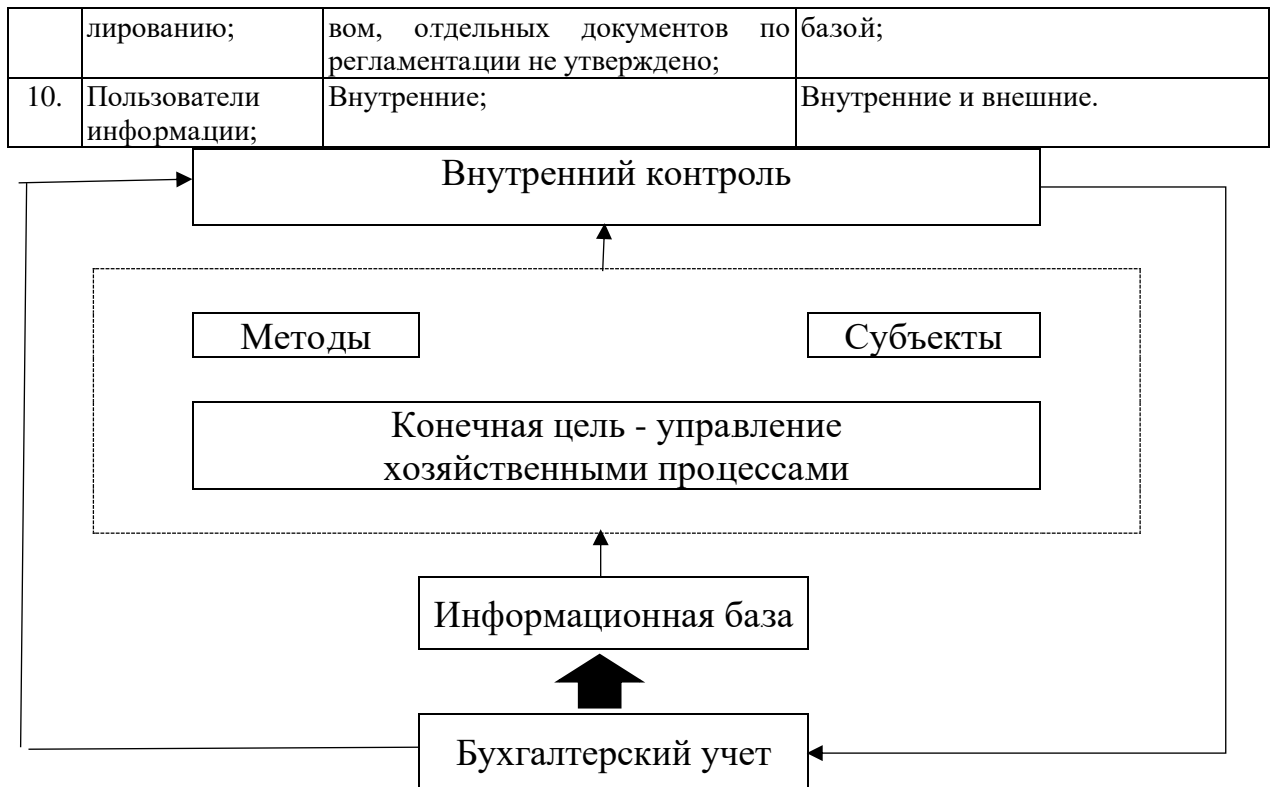


Рисунок 3 – Взаимосвязь бухгалтерского учета и внутреннего контроля

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 (см. рис. 3).

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. Конкретизированы вопросы построения его научно обоснованной классификации, обозначены принципы осуществления.

2 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАПАСОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

2.1 Оценка состояния бухгалтерского учета запасов в сельскохозяйственных организациях

От правильности организации бухгалтерского учета зависит качественность выполнения его задач. А именно: своевременно ли административный персонал получит необходимую информацию о наличии и эффективности использования 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. Учетная политика организации - это совокупность способов ведения бухгалтерского учета, включающая в себя методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, приемы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров, обработки информации. Из области учета запасов учетная политика исследуемых хозяйств включала только следующие критерии: критерий отнесения предметов к запасам и способ оценки - запасы принимаются к учету по фактической себестоимости. На протяжении исследуемого периода учетная политика хозяйств 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 7.)

Кроме того, при формировании учетной политики должны быть утверждены рабочий план счетов, формы неунифицированных первичных документов, правила документооборота, порядок контроля за хозяйственными операциями (п.5, 12). В качестве рабочего плана счетов в исследуемых сельскохозяйственных организациях используется счетный план (11), рекомендованный Министерством сельского хозяйства Российской Федерации, содержащий характерные для данной отрасли счета и субсчета.

В хозяйствах нет разработанного и документально оформленного документооборота. 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 «Корсинский МТС» 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.

Таблица 7 – Вопросы, отражаемые в учетной политике по материально-производственным запасам

Критерий	Варианты
1. Критерий отнесения имущества к материально-производственным запасам	Согласно ФСБУ 5/19 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 счет 90.
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.

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 хозяйствах не разрабатываются и не используются должностные инструкции. Так, в ООО «Корсинский МТС» 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 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. Как правило, в хозяйствах 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. В настоящее время этот метод в изучаемых сельскохозяйственных организациях используется очень редко, только в тех случаях, когда часто используемый вид запаса минимален для нормального производства. 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. 4).

Код документа _____
(по утвержденному перечню)

Организация ООО «Корсинский МТС»

В отдел снабжения

Сигнальная справка №1 о критическом остатке запаса

дата составления «5» января 2021 г.

Склад № 2

МОЛ (ФИО) Муллина 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)

Руководитель отдел снабжения _____
(подпись) (расшифровка)

Рисунок 4 – Форма сигнальной справки

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.

С другой стороны, для выполнения юридической задачи учета отделу снабжения необходима также информация об осуществленных поставщиками и другими лицами поставках 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 (рис. 5).

Данный документ должен составляться отдельно по каждому материально ответственному лицу, складу. Для увеличения эффективности выполнения юридической задачи учета такой документ целесообразно было бы составлять каждый день, но на практике в силу ряда причин это невозможно, поэтому, на наш взгляд, необходимо составлять его один раз в декаду, а при наличии несовпадений между сопроводительными документами и фактическими поставками - дополнительные ведомости (с соответствующей пометкой) для текущего принятия решения.

На основании ведомости поступления от поставщиков и оприходования

запасов, полученной из бухгалтерии в отделе снабжения могут сделать вывод о своевременности и качественности поставок материальных запасов (рис. 6).

Код документа _____ (по утвержденному перечню)

Организация ООО «Корсинский МТС»

В отдел снабжения

Ведомость №10 поступления от поставщиков и оприходования запасов

дата составления «10» января 2021 г.

Склад № 2

МОЛ (ФИО) *Шигапова А.М.*

Поста щик	Вид запаса	Ед. изм	По сопроводительным документам				Фактическая поставка			Оприходовано		Примечание
			№	дата	колич ество	сумма, тыс.руб.	дата	количе ство	сумма, тыс.руб.	количе ство	сумма, тыс.руб.	
<i>АО «Семена »</i>	<i>Семена картофеля «Белый» элита</i>	<i>ц</i>	<i>105</i>	<i>7.01</i>	<i>700</i>	<i>210</i>	<i>10.01</i>	<i>600</i>	<i>180</i>	<i>600</i>	<i>180</i>	<i>Отклонение от сопроводи тельных документов по количеству</i>
<i>-//-</i>	<i>-//- 1 сорт</i>	<i>ц</i>	<i>106</i>	<i>7.01</i>	<i>100</i>	<i>20</i>	<i>10.01</i>	<i>100</i>	<i>-</i>	<i>100</i>	<i>20</i>	<i>Качество ниже указанного в документах. Временное оприходование по «Акту № 5 приемки материалов»</i>
<i>-//-</i>	<i>-//- 2 сорт</i>	<i>ц</i>	<i>107</i>	<i>7.01</i>	<i>20</i>	<i>3</i>	<i>10.01</i>	<i>20</i>	<i>3</i>	<i>20</i>	<i>3</i>	<i>Соответствие сопроводительным документам</i>

Материально ответственное лицо

(подпись)_____
(расшифровка подписи)

Бухгалтер материального отдела

(подпись)_____
(расшифровка подписи)

Рис. 5 – Форма документа, отражающего соответствие документальных и фактических поставок

Код документа _____ (по утвержденному перечню)

Организация ООО «Корсинский МТС»

В отдел снабжения

Журнал №1 выполнения договорных обязательств поставщиками

За период 1-31 января 2021 г.

Поставщ	Вид запаса	По договору				Ведомость	Отклонение от			Причина	Решение
		№	дата поставки	количество	сумма, тыс.руб		даты	количества	суммы, тыс.руб.		
ООО «Семена»	Семена картофеля «Белый» элита	77	7.01	700 ц	210	№10	3 дня	100 ц	30	По вине поставщика	Штраф ___ руб., требование допоставки
-//-	-//- 1 сорт	78	10.01	100	20	№10	-	-	X	Занижено качество	Выставлена претензия
-//-	2 сорт	78	10.01	20	3	№10	-	-	-	-	Договор выполнен

Руководитель отдела снабжения

_____ (подпись)

_____ (расшифровка подписи)

Юрист

_____ (подпись)

_____ (расшифровка подписи)

Рис. 6 – Форма документа, подтверждающего своевременность и правильность поставок запасов.

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.

Учет поступления и выбытия запасов по складскому хозяйству осуществляется в организациях по следующей функциональной схеме (рис. 7), в которой при детальном изучении можно заметить некоторые упущения. В частности, наблюдается разрыв функциональной связи на этапе поступления запасов между подразделениями организации. Так, регистрация сопроводительных документов в бухгалтерии с последующим акцептованием лишает снабженческую службу возможности своевременно выполнять юридическую и контрольную задачи учета в части рассмотрения полноты и своевременности осуществления поставщиками своих договорных обязанностей. В целях осуществления текущего контроля целесообразно было бы предоставить данную функцию службе снабжения.

Прием поступающих запасов на складах осуществляется, как правило, только по количеству, то есть путем пересчета неповрежденных упаковок, просмотра поврежденных для выяснения полноты наличия; взвешивания единицы объема для определения суммарной массы груза. Иногда даже эта процедура игнорируется, например, поступающая с поля продукция приходится по грузоподъемности автомобиля без взвешивания каждой отдельной партии. Качество же поступающих запасов практически не оценивается с помощью специального оборудования. На наш взгляд, это является существенным нарушением технологии приема запасов, и в модель приема необходимо включить этап анализа качества, обязательный при поступлении непромышленной продукции от поставщиков (семян, кормов и т.д.) для выставления в некоторых случаях соответствующих претензий; а также продукции, поступающей из собственного производства на разных этапах ее поступления.

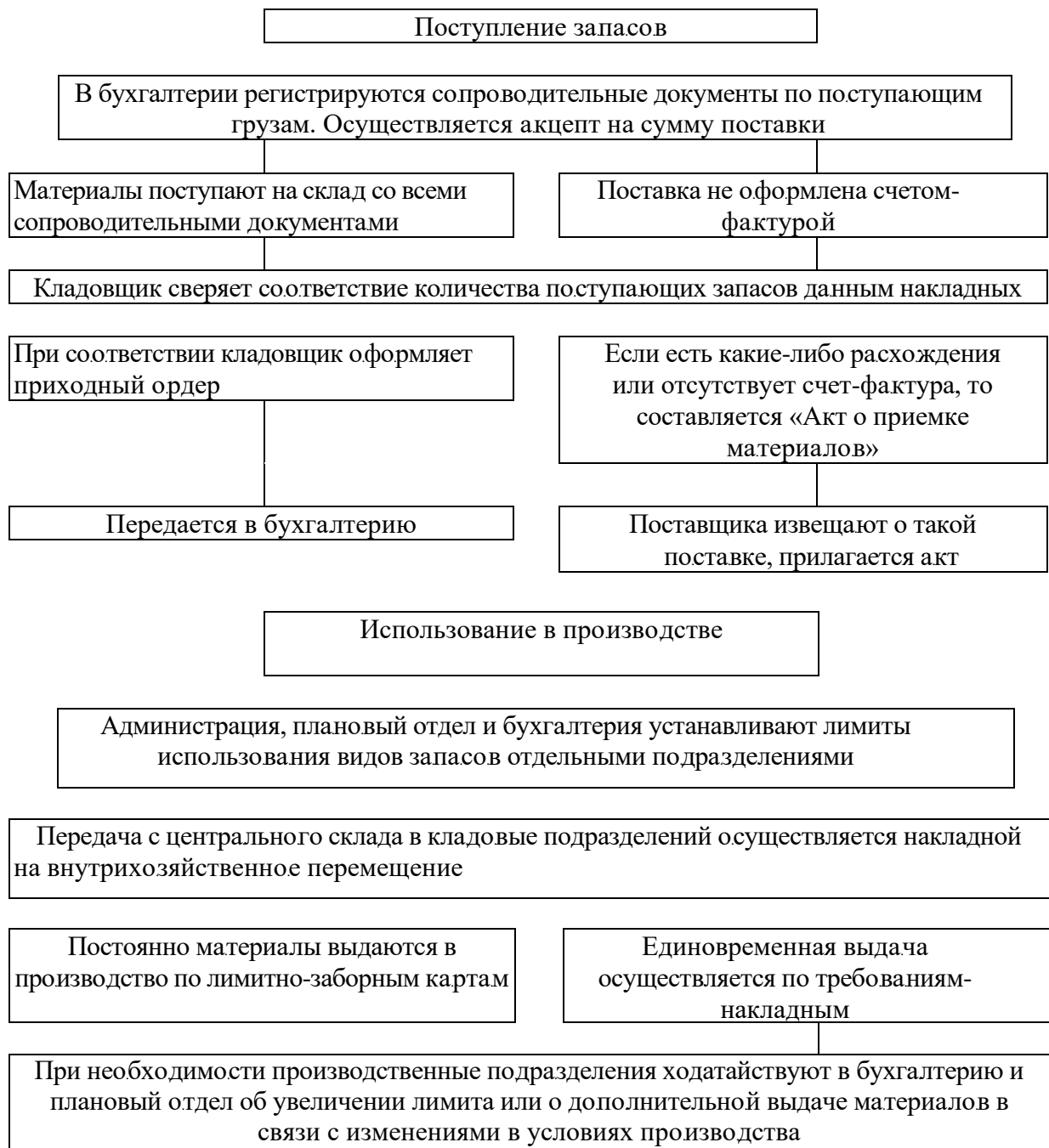


Рисунок 7 – Технологическая модель поступления и выбытия запасов со склада, сложившаяся в исследуемых организациях

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 ФСБУ 5/19 в ведении учета 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.

Приведем несколько примеров. Допустим, что сумма запасов на 25 декабря составляет 5000 рублей и включает в себя запас «А» по фактической стоимости 500 рублей. Так как текущая рыночная стоимость запаса «А» составляет 400 рублей, было принято решение образовать резерв:

Д-т91 - К-т 14 - на сумму 100 рублей.

По производственной необходимости половина запаса «А» была израсходована, и списание отражено по фактической стоимости.

Д-т20 - К-т 10 - на сумму 250 рублей.

Таким образом, получилось, что через затраты на производство и себестоимость произведенной продукции на расходы была дополнительно списана та часть (50 рублей), под которую образован резерв. Следовательно, произошел двойной учет одной и той же суммы в расходах и занижение прибыли.

Поэтому, создавая такой резерв, необходимо быть уверенными, что «уцениваемые» запасы не будут списаны в этом отчетном периоде по фактической стоимости и не войдут в расходы организации.

Другой практический вопрос - учет факта создания резерва под снижение стоимости материальных запасов для налогообложения. Действующими в настоящее время нормативными документами по налоговому учету не регламентируется создание за счет уменьшения налогооблагаемой прибыли резерва под снижение стоимости материальных ценностей. С другой стороны, в соответствии с подпунктом 7 п.1 ст.265 Налогового Кодекса Российской Федерации с 1 января 2002 года в состав прочих расходов, учитываемых при исчислении налогооблагаемой прибыли, включается отрицательная разница, полученная от переоценки имущества (кроме амортизируемого имущества и ценных бумаг), произведенная в целях доведения стоимости такого имущества до текущей рыночной цены.

На наш взгляд, резерв под снижение стоимости материальных ценностей нельзя учитывать при уменьшении налогооблагаемой прибыли, так как в текущем учете материальные запасы не переоцениваются, и, следовательно, не подходят под определение вышеуказанной статьи Налогового Кодекса Российской Федерации.

2.2 Оценка состояния внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях

Согласно действующим нормативным документам, а именно правилам (стандартам) аудиторской деятельности в Российской Федерации [28], под системой внутреннего контроля принято понимать совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством организации в качестве средств для ведения эффективной хозяйственной деятельности. Система внутреннего контроля создается для обеспечения [34]:

- соблюдения политики (стратегии) руководства,
- сохранности имущества и информации,
- своевременной и достоверной информации,
- соблюдения требований законодательства.

Правильно организованная система внутреннего контроля организации должна включать в себя три составляющие: среду контроля, систему бухгалтерского учета и средства контроля.

Среда контроля означает осведомленность и конкретные действия руководства и собственников организации, направленные на установление и поддержание системы контроля. Среда контроля может быть выражена в следующих элементах. *Политика и стиль управления* обеспечивает понимание сотрудниками важность контроля. От руководителей организации в первую очередь зависит создание организационной структуры с четко продуманным разделением обязанностей при учете квалификации и опыта специалистов; соблюдение законодательства; создание специальной контрольной службы в организации. *Эффективная деятельность ревизионной комиссии*, которая должна контролировать процесс подготовки бухгалтерской отчетности, оценивать соответствие бухгалтерского учета законам и инструкциям. Методы *распределения ответственности и обязанностей* должны быть отражены во внутренних документах управленческого аппарата. Необходимо иметь правильно разработанные с учетом организационной структуры должностные инструкции сотрудников. *Кадровая политика* выражается в подборе компетентного и надежного персонала, что позволит обеспечить надежную систему учета, эффективную систему контроля и действенную систему управления организацией.

Средства контроля - это конкретные действия и мероприятия, осуществляемые для достижения следующих целей: достаточное распределение обязанностей, соблюдение разрешенности операций, правильный учет и документирование операций, обеспечение сохранности активов.

Практика, в том числе наши исследования, свидетельствуют, что на многих сельскохозяйственных предприятиях внутренний контроль не налажен. Однако при надлежащей его организации можно было бы предотвратить большинство фактов бесхозяйственности и злоупотреблений.

Рассмотрим организацию среды контроля и использование некоторых средств контроля в исследуемых организациях.

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 «Корсинский МТС», 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. Причины 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 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 запасов находится в тесной зависимости от условий их хранения. Во всех исследуемых хозяйствах имеются склады для хранения плодово - овощной 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 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 запасов является инвентаризация. Она проводится обычно выборочно в случаях, предусмотренных Федеральным законом «О бухгалтерском учете». 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 «Хаерби» 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, неподбранного 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.

Наличие и движение поголовья молодняка на выращивании, взрослого скота на откорме - важный объект внутреннего контроля на сельскохозяйственном предприятии. Контроль за сохранностью животных в хозяйствах обеспечивают:

- директор, главный зоотехник и главный ветеринарный врач, которые периодически бывают на фермах и наблюдают за осуществлением технологических операций, недопущением травматизма животных,

обеспечением их сохранности;

- руководители и специалисты подразделений, которые обязаны повседневно знать количество выбывших животных и причины их выбытия, а также принимать необходимые меры в случае падежа животных или их заболеваний. Указанные работники организуют учет движения поголовья и несут ответственность за качественное проведение инвентаризаций и периодическое взвешивание поголовья, а также за своевременность оприходования приплода и прироста живой массы;

- главный бухгалтер и другие работники бухгалтерии должны обеспечивать своевременное рассмотрение итогов проводимых инвентаризаций и правильность отражения в учете их результатов, нести ответственность за достоверность бухгалтерской и статистической отчетности, правильное определение размера ущерба от недостач и своевременное предъявление исков к виновным лицам.

Важнейшим приемом контроля за состоянием и сохранностью поголовья является инвентаризация. Этот способ применяется в случаях, установленных законодательством; однако проведение инвентаризации поголовья довольно формально. Во-первых, она производится не одновременно у всех материально ответственных лиц; во-вторых, осуществляется только пересчет животных (без сверки их номеров и упитанности, а также без взвешивания).

Однако даже в результате таких инвентаризаций могут быть выявлены отклонения. Возможные причины недостач при этом, обнаруженные в хозяйствах, - несвоевременное оформление падежа, прирезки, внутреннего перемещения животных, а в летний период - утеря животных вследствие халатности работников. Излишки же появляются из-за несвоевременности оприходования приплода, составления фиктивных актов на падеж, списания на реализацию большего количества голов животных, чем фактически реализовано.

Для эффективного текущего контроля также необходимо наладить своевременный первичный учет движения животных. Учетные данные о

наличии и движении поголовья регистрируются в книге учета движения животных и птицы, куда должны вноситься данные в течение месяца на основании первичных документов. Однако в хозяйстве первичные документы, как и книга учета движения заполняются нерегулярно и несвоевременно. В результате частично теряется их контрольное значение.

Теоретически, проводя встречные проверки документов, можно выявить некоторые злоупотребления. Например, сопоставление записей в акте на оприходование приплода со схемой выпойки телят поможет выявить неучтенный молодняк. Но практически в бухгалтерии хозяйства таких и подобных проверок не проводят.

По результатам проведенных исследований можно сделать следующие выводы о деятельности и эффективности системы внутреннего контроля в исследуемых хозяйствах.

Организация внутреннего контроля на предприятиях предполагается посредством выполнения должностными лицами своих обязанностей, указанных в должностных инструкциях. Однако инструкции не адаптированы под условия конкретного хозяйства, поэтому одни функции дублируются, другие - не выполняются.

Контрольные функции в хозяйствах в основном выполняют руководитель хозяйства и руководители подразделений, бухгалтерская и экономическая службы, а также основные специалисты.

Из-за ряда причин по разным объектам деятельность и эффективность внутреннего контроля не одинаковы. Так, например, на предприятиях хорошо организован контроль за сохранностью и использованием денежных средств, по другим объектам уровень контроля или низкий, или частично не ведется. Это еще раз подтверждает необходимость акцента на развитие контрольной системы в исследуемых сельскохозяйственных организациях.

2.3 Обоснование и классификация типичных ошибок в бухгалтерском учете операций с запасами

При проведении контроля выявляется ряд ошибок, допускаемых в бухгалтерском учете организаций. Исследуем наиболее встречаемые ошибки и разработаем классификатор типичных нарушений в бухгалтерском и налоговом учете запасов. Классификатор предусматривает систематизацию характерных нарушений в бухгалтерском финансовом и налоговом учете, охватывает перечень нормативно-правовой документации, которая была нарушена. В классификаторе представлены причины нарушений и возможные последствия, выявленных нарушений, а также рекомендации по устранению допущенных нарушений.

Классификатор следует использовать как на начальной стадии выявления нарушений, их резюмирования, так и на завершающей стадии, когда аудитор обобщает их в рабочей документации. Отдельно по конкретному нарушению необходимо расписать нормативный документ, который нарушен, указать сумму допущенного нарушения, оценить существенность и возможный ущерб, который может нанести выявленное нарушение в дальнейшей финансово-хозяйственной деятельности организации.

Как было ранее отмечено, с позиции проведения контроля сельскохозяйственных организаций одной из наиболее значимых статей бухгалтерского учета являются материально-производственные запасы. В большинстве случаев, их удельный вес составляет более 10 процентов актива баланса, то есть стоимость запасов - это существенная часть в себестоимости выпускаемой продукции. Зачастую финансовый результат деятельности всего предприятия напрямую зависит от решения вопросов по закупке и доставке материалов. Ошибки, допускаемые в учете запасов, ведут к неверному формированию себестоимости готовой продукции, к

искажению финансового результата и налогооблагаемой прибыли. Подобные нарушения могут оказаться существенными и повлечь за собой неудовлетворительное выражение аудитором своего мнения о достоверности отчетности.

Факты хозяйственной жизни по учету товарно-материальных запасов следует относить к операциям с высоким уровнем риска:

- возможность умышленного списания запасов под несуществующие заказы и объемы расходования сырья и материалов в целях увеличения себестоимости выпуска товарной продукции и снижения налога на прибыль и налога имущество;

- высокий риск хищения;

- значительный объем операций и, следовательно, большое количество первичной учетной документации, вследствие чего появляется возможность утери документов, утеря оправдательных документов, возникают риски несанкционированного списания товарно-материальных ценностей (неверное заполнение документов);

- искажение фактов расходования или продажи запасов вследствие технических ошибок при калькулировании и измерении совершаемых фактов хозяйственной жизни на стадии сбора и регистрации информации.

Чтобы по существу оценить уровень рассмотренных рисков, была проверена результативность системы внутреннего контроля бухгалтерского учета запасов организации.

При оценке перечисленных рисков, были проверены:

- территория, на которой хранятся товарно-материальные ценности, а также склады, наличие охранных систем (охранная сигнализация и пожарная сигнализация, наличие контроля за ввозом и вывозом материальных ценностей);

- правильность проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей, наличие и состав инвентаризационной комиссии, оформление ее результатов;

- наличие материально-ответственных лиц, отвечающих за охрану, приемку и отпуск запасов, заключены ли с данными лицами договоры о материальной ответственности;

- порядок оформления первичной учетной документации, составление приходных и расходных документов по каждой операции, журналы полученных и выставленных счетов-фактур, наличие всех необходимых подписей и обязательных реквизитов;

- своевременность отражения фактов хозяйственной жизни с материально-производственными запасами в регистрах бухгалтерского и налогового учета;

- достоверность полноты оприходования товарно-материальных ценностей, а также использование системы нормирования использования материалов;

- использование принципов и способы ведения учета операций, связанных с движением запасов;

- осуществление оприходования товарно-материальных ценностей, полученных от демонтажа или ликвидации объектов основных средств и т.д.

В ходе научного исследования нами сгруппированы типичные ошибки, которые встречались в ходе проверки запасов в сельскохозяйственных организациях 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 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 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 запасов в разных структурных подразделениях ООО «Корсинский МТС» Арского района РТ:

1) В ходе проведенного натурального осмотра объекта, не представлены документы на приход возвратных материалов. В рамках проверки был сделан запрос об оприходовании возвратных материалов балансодержателем.

2) Выборочной проверкой соблюдения норм расхода материалов и запасных частей при производстве ремонтов сельскохозяйственных машин установлено:

- в 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;

3) В соответствии с договором агрегат принят в ремонт с поставкой заказчиком оборудования и частей для ремонта. Однако, факт передачи давальческого сырья от заказчика исполнителю документально не подтвержден, в бухгалтерском учете данные операции не отражались. В период проверки были представлены требования-накладные составленные с

нарушением форм, утвержденных Госкомстатом РФ для оформления операций по передаче давальческих материалов. Требования не имеют подписи руководителя, разрешающего отпуск материальных ценностей на сторону, отсутствует цена и стоимость.

4) 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.

5) Согласно отчету ревизора эффективности организации и проведения оптимизации затрат были выявлены следующие нарушения учета запасов:

- в ходе проведения проверки выявлены риски заключения договоров по неоптимальным ценам при самостоятельной закупке товарно-материальных ценностей (инвентаря). В результате, при приемке поставляемого товара у материально ответственного лица отсутствует возможность определить количество и идентифицировать поставляемый инвентарь по цене и качеству закупаемого товара.

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.

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 запасов структурных подразделений ООО «Корсинский МТС»

Арского района РТ нами был разработан классификатор типичных нарушений материально производственных запасов в бухгалтерском и налоговом учете, который представлен в приложении А.

В заключении следует отметить, что в задачу проверки входит не только обнаружение ошибки в учете 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 запасов. Анализ и изучение типичных ошибок позволит усовершенствовать и упростить процесс проведения внутреннего контроля.

3. РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗАПАСОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

3.1 Инвентаризация-метод контроля за сохранностью запасов

Все экономические субъекты, связанные с производством и реализацией продукции, выполнением услуг и с другой деятельностью, разделены на учредителей, т.е. собственников, и наемных работников [65]. Теперь следует подходить к инвентаризации как к вопросу сохранности собственности, в которую вложены средства предпринимателей, а также займы и кредиты.

Возникла необходимость выработки новых подходов к традиционным бухгалтерским методам учета состояния имущества организации. Старый, устоявшийся подход к инвентаризации как к своего рода отчету перед вышестоящими организациями сейчас морально устарел, поэтому зачастую в тайне от руководителей бухгалтер ее и не проводит, переписывая старые документы с учетом произошедших за отчетный период операций. Смена бухгалтера на более добросовестного и квалифицированного не всегда может помочь. Требуется создание таких условий организации работы, при которых воровство, разбазаривание, небрежное отношение к имуществу станут если не невозможными, то хотя бы затруднительными.

Решение данной проблемы Терехова В.А. [70] видит в переориентации на рыночный учет, под которым они понимают отражение информации об обороте капитала организации, предполагающее личную ответственность работников за сохранность имущества учредителей. Однако такая норма уже установлена в практике отечественного учета - все материальные ценности (основные средства и материально-производственные запасы) должны быть закреплены за определенным работником хозяйства, который несет полную материальную ответственность за вверенный ему объект. Но как показывает практика, такое закрепление часто носит фиктивный «бумажный» характер.

Поэтому считаем целесообразным посоветовать руководителям хозяйств ввести меры материальных поощрений (например, за своевременное предупреждение и устранение потери качества находящейся на хранении сельскохозяйственной продукции) и удержаний (за непринятие мер к сохранению в надлежащем виде запасов) для усиления контроля за сохранностью и качеством вверенных им материально - производственных запасов. В данном случае материально ответственное лицо будет стремиться не только сохранить какое-то определенное количество запасов, но и позаботиться о качестве запасов, что для сельскохозяйственного производства очень важно.

Общепринятым является деление инвентаризации на три основные этапа: 1) снятие остатков в натуре, 2) сопоставление фактического наличия ценностей с данными учета, 3) регулирование инвентаризационных разниц и отражение результатов инвентаризации в учете. Два последних этапа выполняются в том случае, когда ее проведение обусловлено необходимостью уточнения данных учета о наличии материальных запасов, выявления фактов хищения и недостач. В первом случае необходимость проведения инвентаризации обусловлена требованиями, предъявляемыми к бухгалтерскому учету - полнота, достоверность и точность учета. Ее задачами при этом являются установление и отражение в учете тех изменений объектов, которые не поддаются документированию, например, потери запасов в пределах норм естественной убыли, порча товаров. Кроме того, инвентаризация должна выявить неточности данных бухгалтерского учета, возникшие в результате ошибок, допущенных при отпуске запасов, просто ошибочных записей в учетных регистрах. Здесь инвентаризация выступает в качестве одного из элементов метода бухгалтерского учета. Во втором случае необходимость инвентаризации обусловлена ее ролью в выявлении, предупреждении и устранении потерь, вызванных нарушениями учетной дисциплины, и поэтому инвентаризация является одной из контрольных функций. Обе этих грани взаимосвязаны, потому что наличие

полных и точных данных о состоянии и использовании запасов является одним из условий обеспечения их сохранности, а выявление нарушений и их ликвидация способствует повышению достоверности данных учета.

В пункте 2.2. отмечалось, что инвентаризация используется как один из способов контроля за сохранностью материальных запасов в сельскохозяйственных организациях. Однако при ее проведении допускаются много нарушений и недочетов (таблица 8), в результате которых исчезает контрольная функция данного метода.

Данные нарушения были обнаружены уже после проведения инвентаризаций. Этот факт говорит о том, что нарушения могли присутствовать и при непосредственном проведении мероприятия, так как проведение правильной инвентаризации требует планирования, тщательной подготовки и выполнения некоторых требований, установленных нормативными документами [18].

Таблица 8 – Нарушения, выявленные при проведении инвентаризаций в ООО «Корсинский МТС» Арского района РТ

Нарушения	Последствия
Нет регламентирующих документов, т.е. приказа руководителя о проведении инвентаризации или составе комиссии	Не действительны результаты инвентаризации
Инвентаризация проведена в срок, не соответствующий приказу или в приказе срок не указан	-II-
Комиссия работала не в полном составе	-II-
Не соблюдена подготовительная процедура (нет расписки о полной документации операций, переданной бухгалтерии)	-II-
Бухгалтерия выдала описи, содержащие данные отраженные в бухгалтерском учете	Могут быть умышленно искажены данные фактического наличия запасов
Не заполнены реквизиты инвентаризационных документов	Документы не могут считаться юридическим доказательством
Инвентаризационные документы содержат неподтвержденные исправления	Не действительны результаты инвентаризации
Инвентаризационная опись содержит незаполненные строки	Возможно несанкционированное добавление записей, содержащих ложную информацию

Так, при проведении инвентаризации запасов необходимо помнить, что:

- инвентаризации подвергаются не только собственные запасы, но и находящиеся на ответственном хранении, полученные для переработки от других организаций (по отдельным описям);
- в состав инвентаризационной комиссии обязательно включаются материально ответственные лица, отвечающие за сохранность проверяемых запасов;
- фактическое наличие имущества проверяется при обязательном участии материально - ответственных лиц;
- результаты инвентаризации могут быть признаны недействительными, если комиссия проводит инвентаризацию в неполном составе;
- в состав комиссии при необходимости нужно включать специалиста, владеющего знаниями для определения видового состава и качества запасов;
- наличие запасов должно определяться путем их обязательного подсчета, взвешивания, обмера; допускается в виде исключения количество материалов, хранящихся в неповрежденной упаковке поставщика, фиксировать на основании документов при выборочной проверке в натуре части этих ценностей;
- проводить последовательно по местам изолированного хранения инвентаризацию запасов у одного материально ответственного лица (после проверки помещение должно быть опломбировано);
- поступающие (выбывающие) в ходе инвентаризации запасы оформляются после инвентаризации, данные о таком поступлении (выбытии) заносятся в отдельную ведомость.

Федеральным закона «О бухгалтерском учете» [5] установлены случаи обязательного проведения инвентаризации:

1. при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

2. перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
3. при смене материально ответственных лиц;
4. при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
5. в случае стихийных бедствий, пожара или других чрезвычайных ситуаций;
6. при реорганизации или ликвидации организации.

Исходя из этих требований, нами определена минимально необходимая периодичность проведения инвентаризации запасов (табл.9).

Таблица 9 – Периодичность проведения инвентаризаций запасов, предлагаемая для сельскохозяйственных организаций

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 запасов, а также остального имущества и обязательств. Это объясняется тем, что одним из требований при проведении инвентаризации является прекращение хозяйственных операций с инвентаризируемым объектом (и только в исключительных случаях допускается отпуск и принятие запасов), а при проведении инвентаризации в течение нескольких дней места хранения должны быть опечатаны.

Мы считаем, что именно эти факторы имеют определяющее значение при правильности проведения инвентаризации в исследуемых сельскохозяйственных организациях. В короткий промежуток времени (октябрь - ноябрь), с одной стороны, в хозяйствах должна быть правильно проведена инвентаризация практически всех видов имущества и обязательств, на что, естественно, должны быть отвлечены работники - члены инвентаризационной комиссии, материально ответственные лица, а при инвентаризации запасов и дополнительные работники (для помощи в погрузке-разгрузке, взвешивании и т.д.); с другой стороны, конец года - это выход на финишную прямую, когда определяются финансовые результаты деятельности организации за весь отчетный период и какие-либо отклонения от намеченного плана или простои могут вызвать негативные последствия. Поэтому в некоторых случаях правильность учета отходит на второй план.

Поэтому мы предлагаем организовать контрольную функцию, выполняемую таким методом учета, как инвентаризация, следующим образом.

Все проводимые в настоящее время инвентаризации являются дискретными, т.е. прерывными. В ряде стран существует практика проведения перманентных (непрерывных) инвентаризаций, когда постоянно действующая инвентаризационная комиссия проверяет отдельные виды материальных ценностей в момент их минимальных остатков [71]. Такая инвентаризация позволит на протяжении года неоднократно проверить фактическое наличие всех материалов и своевременно внести исправления в учетные данные, не дожидаясь проведения разовой инвентаризации.

Данный подход к инвентаризации, как к методу бухгалтерского учета и его контрольной функции, повысит его оперативность. Обнаруженные ошибки в ходе перманентной инвентаризации можно будет исправить уже в текущем учете, тогда как при обыкновенной инвентаризации, проводимой, как правило, в конце года, оперативность контроля при данной процедуре теряется. Нарушение, сделанное в начале отчетного периода, не замечается,

не исправляется, может в некоторых случаях в силу разных причин повторяться неоднократно, и в сумме в конце отчетного периода может вызвать большие последствия, даже если и будет обнаружено при дискретной инвентаризации.

Нами уже было отмечено, что проведение дискретной инвентаризации характеризуется отвлечением на длительный срок некоторой группы работников организации, входящих в состав инвентаризационной комиссии. Некоторую часть трудозатрат можно сократить путем перманентной инвентаризации. Так как данная контрольная процедура каждый раз проводится только по отдельному определенному виду запасов в момент их минимальных остатков, то период ее проведения сокращается и может составлять от одного дня до нескольких часов рабочего времени. Причем этот прием не только сокращает трудозатраты из-за уменьшения времени, идущего на подсчет, обмер и другие процедуры, обуславливающие подтверждение фактического наличия запасов, но и позволяет сельскохозяйственным организациям не нарушать обычного хода деятельности в результате необходимости прекращения операций с проверяемыми запасами и опломбированием хранилищ, когда инвентаризация затягивается.

Неэффективность использования трудовых ресурсов при проведении инвентаризации вызвано еще и тем, что для проведения этой контрольной процедуры создается инвентаризационная комиссия. Как показывает практика, в состав комиссий входит, как правило, не менее пяти членов, из которых непосредственно проверкой (взвешиванием, обмером, подсчетом, заполнением описей и других документов) занимаются всего два человека, остальные выполняют роль наблюдателей. С этой точки зрения нами предлагается возложить обязанности по проведению перманентных инвентаризаций на внутреннего аудитора (необходимость существования которого определяется неэффективной деятельностью системы внутреннего контроля в изучаемых сельскохозяйственных организациях). Однако, чтобы не уменьшать требований, предъявляемых к инвентаризации, а также не

использовать данное понятие с другим смыслом, целесообразно будет данную контрольную процедуру назвать перманентной проверкой фактического наличия и текущего учета материальных запасов.

Перманентные проверки осуществляются в период минимального остатка запаса. Поэтому материально ответственные лица должны сообщать о данном факте (о приближении величины запаса к минимальному размеру) внутреннему аудитору, который определяет в свою очередь целесообразность проведения перманентной проверки по данному виду запаса и в данный момент времени. При этом берется во внимание:

- 1) срок проведения последней проверки,
- 2) необходимая периодичность проведения инвентаризаций по данному виду запасов,
- 3) распределение запасов по уровням риска. К запасам с высоким уровнем риска необходимо отнести запасы, используемые в производстве в больших объемах, а также ценности, имеющие высокую стоимость единицы запаса. К запасам с низким уровнем риска - нечасто используемые запасы и дешевые виды запасов.

При положительном решении данного вопроса внутренний аудитор представляет в бухгалтерию запрос-поручение, с просьбой предоставить ему данные, отраженные в учете по конкретному виду запаса.

Фактическое наличие данного вида запасов проверяется внутренним аудитором в присутствии материально ответственного лица с использованием тех же методов, что и при обыкновенной инвентаризации.

В исследуемых нами сельскохозяйственных предприятиях еще ведутся карточки аналитического учета запасов. Поэтому можно на наш взгляд, не составляя инвентаризационной описи, фактическое наличие конкретного вида запаса проставлять непосредственно в карточке, где на момент перманентной проверки должны быть подсчитаны остатки. Внутренний аудитор, сверив фактическое наличие запаса с данными карточки аналитического учета и убедившись в соответствии данных, ставит в

карточке дату проверки, фактическое наличие запаса и свою подпись. Затем сверяет полученные данные из бухгалтерии с фактически полученными и если они совпадают, делает запись в журнале проведенных перманентных проверок о результатах проверки. Если же данные не совпадают, то проводятся дополнительные контрольные процедуры для выявления произошедших нарушений в учете и предложения путей их устранения.

При проведении дискретных обязательных инвентаризаций комиссией могут учитываться и результаты перманентных инвентаризаций, что существенно сократит трудозатраты, так как обязательной инвентаризацией могут быть охвачены только те периоды, за которые проверка не проводилась.

Эффективность работы внутреннего аудитора по проведению перманентной инвентаризации можно определить при помощи следующего коэффициента:

$$K_{\text{э}} = O_{\text{п}} / O_{\text{и}} \quad (1)$$

где $K_{\text{э}}$ - коэффициент эффективности проведения перманентной инвентаризации,

$O_{\text{п}}$ - сумма недостатков и ошибочно отраженных в учете сумм, обнаруженных при перманентной инвентаризации,

$O_{\text{и}}$ - сумма недостатков и ошибочно отраженных в учете сумм, обнаруженных при обязательной инвентаризации.

Если данный коэффициент больше единицы, то деятельность внутреннего аудитора при проведении перманентных инвентаризаций можно считать эффективной. Эффективность в данном случае прямо пропорционально зависит от величины коэффициента.

Таким образом, в данной главе нами были предложены практические рекомендации по путям совершенствования учета и контроля запасов, которые должны способствовать построению достоверных, рациональных учетных и контрольных систем в сельскохозяйственных организациях.

3.2 Перспективы развития внутреннего контроля в сельском хозяйстве

Рассмотренное во второй главе состояние систем внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях дает основание считать деятельность контрольных служб и сотрудников в них неэффективной.

Кроме того, с введением в действие новых нормативных документов актуальным становится вопрос проверки правильности отражения налогов при учете запасов, а также организации самого процесса учета, так, как и ошибки в учете, и отсутствие правильно заполненной документации повлекут большие денежные санкции.

Необходимо отметить и ошибки, присутствующие в учете налогов, а именно налога на добавленную стоимость по приобретенным материальным запасам (табл. 10 и табл. 11).

Таблица 10 – Рабочий документ по проверке правильности отражения НДС по приобретенным материально-производственным запасам

Обнаруженная ошибка	Нарушение нормативного документа	Последствия по табл. 11	№, дата документа с ошибкой	Сумма ошибки
В первичном документе сумма НДС не выделена, по сч.19 отражена расчетная сумма НДС	ФЗ «О БУ», ст.9, п.2 Гл.21 НКРФ	Занижен НДС к оплате	Сч-ф. №28 от 3 апреля 2021 г.	800 руб.
НДС поставлен к вычету по ксерокопиям счетов-фактур и переданных по факсу	НК РФ гл. 21; №36-ФЗ, ФЗ «О БУ»	№1 №2		
НДС, выделенный в накладной (счет-фактура отсутствует), поставлен к зачету из бюджета или увеличивает стоимость МПЗ	Письмо МФ РФ от 15.07.99 №04-03-08; НК	№2		
Поставлена к возмещению сумма НДС, относящаяся к материальным ценностям: А) полученным безвозмездно, Б) по договору дарения	ст. 171 п. 2 НК РФ часть 2	№2		
При приобретении мат. ценностей для производственных нужд у индивидуальных предпринимателей	НК РФ часть 2	№2		

за наличный расчет - сумма НДС выделена расчетным путем и принята к зачету				
Продолжение таблицы 10				
Непринятие к вычету НДС по МПЗ, приобретенным за наличные на предприятиях-изготовителях, когда в ПД, в корешках к приходному кассовому ордеру и счетах-фактурах НДС выделен в абсолютной величине	НК РФ часть 2			
Сумма НДС принята к вычету (Дт 68 Кт 19) А) до получения ценностей и оприходования их с оформлением типовых первичных документов, подтверждающих переход права собственности, Б) оприходованные ценности еще не оплачены	НК РФ часть 2	№2	Сч-ф №32 от 10 апреля 2021 г.	1000 руб.
Сумма НДС по материалам, предназначенным для производственной сферы, списана в Дт 68	ст. 171 п.2 НК РФ часть 2 от 29.12.00 №166-ФЗ	№2, №1-в	Сч-ф №48 от 20 апреля 2021г.	200 руб.
Занижение кредитовых оборотов сч.68 за счет не исчисления НДС по транспортным услугам, оказываемым работникам предприятия и отраженным в учете Д88 К23	НК РФ часть 2	№2 №1-в		
Ошибка в отражении НДС по недостаткам МПЗ	Правильное отражение см. в инструктивном материале	№5		

Таблица 11 – Последствия нарушений учета МПЗ и отражения НДС

№	Последствие	Сумма	Документ
1	Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения а) в течение одного налогового периода б) в течение более одного налогового периода в) если повлекло занижение дохода	Штраф: 5000 руб, 15000 руб, 10% от НДС (не менее 15000 руб.)	НК часть 2 статья 120
2	Неотражение или неполное отражение, а равно ошибки, приводящие к занижению суммы налогов, подлежащих уплате	Штраф 5000 руб + недоимка	НК часть 2 статья 121
3	Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налогооблагаемой базы или неправомерного исчисления налога по итогам налогового периода, выявленные при проверке налоговым органом Те же действия, совершенные умышленно	Штраф 20% от не уплаченного НДС; 40% + недоимка	НК часть 2 статья 122
4	Пеня за каждый день просрочки уплаты НДС	1/300 ставки	НК часть 1

		рефен.	статья 75
5	Операция может быть признана несостоятельной по решению суда	Сумма операции	

Исходя из таблиц 10-11, можно сделать вывод, что из-за неквалифицированного ведения учета запасов только в 2021 году при проверке налоговыми органами организации может быть выдвинуто штрафных санкций на сумму более 30 тысяч рублей и это не предел, так как при повторении ошибок в других отчетных периодах санкции будут увеличены в несколько раз. 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.12 и 13).

Таблица 12 - Инструктивный материал «Документы, заполняемые при поступлении МПЗ»

Наименование документа	Дополнительные сведения
Счет-фактура (утв. постановлением Правительства РФ)	Выписывает поставщик, подписывает покупатель при получении МПЗ, должна быть выделена сумма НДС или надпись «Без налога». Срок выставления с 01.01.2020г. - 5 дней. Новые колонки: «Страна происхождения», «№ГТД», «Сумма налога с продаж».
Транспортная накладная	При несвоевременном поступлении документов от поставщика является распоряжением склада на приемку груза
Товарно-транспортная накладная	При перевозке грузов автотранспортом, заполняется грузоотправителем
Доверенность (тип.ф.№М-2, №М-2а)*	Для получения ценностей отдельным должностным лицом; обязательны подписи руководителя и главбуха, отпечаток 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 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

Таблица 13 - Документы по учету движения и расхода МПЗ

Требование - накладная (тип.ф.№М-11)	Для оформления внутреннего перемещения, возвращения остатков из производства на склад, сдачи отходов и брака
Лимитно-заборная карта (тип.ф.№М-8)	При систематическом отпуске МПЗ, для контроля за соблюдением лимитов; для учета 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 грузов автотранспортом
Расходные накладные	Отгрузка МПЗ хозяйствам своего предприятия, расположенным за его пределами

Ведомость движения материалов	Обобщающий документ
Ведомость остатков материалов	Обобщающий документ

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. 14, 15.

Таблица 15 - 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.

Таблица 14 - Результаты документальной проверки запасов

Проверяемый документ	Номер	Дата составления	Проводка		Сумма, руб.	Обнаруженная ошибка	Замечания аудитора
			дебет	кредит			
1. Приходный ордер	5	10.01.	10	60	1000	-100 руб	Расхождения с ТТН № 10
2. Накладная внутреннего назначения	7	12.01	10	10	450		Нет подписи получающего лица
3. Расходный кассовый ордер	20	15.01	10	50	200	Неправильное оформление	Нет разрешающей подписи руководителя
4. Наряд на выполнение работ	14	15.01	10	70	75	Отчисления во внебюдж. фонды не включен в факт. с/сть МП	Не произведено начисление во внебюджетные фонды
5. Лимитно-заборная карта	6	16.01	20	10	1200	-20	Арифметическая ошибка
6. Требование -накладная	12	17.01	08	10	400		Нет сметы расходования стройматериалов
Итого:	Сумма ошибки						1186 руб.
	Установленный уровень существенности по статье						50 руб.

2. Выводы и предложения аудитора

№ п/п	Выводы и предложения внутреннего аудитора	Результаты корректировочных работ	Ошибка после исправления
1	Провести контроль фактического наличия оприходованных по ордеру №5 досок; осуществить встречную проверку с платежными документами	Сторнировочная запись Д10 К 60 на 100 руб.	-
2	Дооформить документ	Подпись МОЛ поставлена	-
3	Определить санкционированность расхода денежных средств	Расход санкционирован, подпись поставлена	-
4	Начислить во внебюджетные фонды, составить дополнительную проводку	Д10 К 69 на 15,45 руб.	-
5	Составить исправительную проводку	Сторнировочная запись Д20 К 10 на 20 руб.	-
6	Плановому отделу составить смету расходов строй материалов.	Смета составлена (фактический расход не превышает смету)	-

Общий вывод: усилить контроль за документальным оформлением операций, провести инструктаж по правильности заполнения первичных документов соответствующими работниками.

Внутренний аудитор _____

— 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.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

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 теоретические и организационно-методические рекомендации для совершенствования учетно-контрольного обеспечения хозяйственных операций, совершаемых с материально-производственными запасами в соответствии с текущим уровнем развития современной экономики. В ходе исследования получены следующие результаты:

1. В соответствии с выделенными сущностными характеристиками представлен подход к теоретическому пониманию содержания запасов, способствующий адекватному представлению их состава в отчетности и позволяющий устранить терминологические несоответствия в действующем учетном законодательстве. Нами были внесены предложения по усовершенствованию нормативно-правовой базы, касающиеся определения сущности и содержания запасов, как активов организации, критериев их признания и т.п.

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. Первая выражается в том, что запасы могут включать в себя как предметы труда, так и средства труда, (однако средства труда теряют при этом свою особенность частичного перенесения стоимости на готовую продукцию). Бухгалтерская же сущность расширена акцентом на принцип имущественной обособленности.

2. Классификации запасов обобщены и дополнены новыми критериями, которые могут служить основой построения рабочего плана счетов для составления отчетности, как для внешних, так и внутренних пользователей, а также использоваться в целях внутреннего контроля в организации.

Использование предлагаемой классификации позволит сократить ошибки в учете, возникающие при неправильном отнесении запаса к какому-либо виду; качественнее выполнять поставленные перед бухгалтерским учетом задачи, что в целом улучшит процесс контроля и управления производством, и как следствие - результаты финансово-хозяйственной деятельности хозяйств.

3. Уточнена сущность внутривозможностного 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. Конкретизированы вопросы построения его научно обоснованной классификации, обозначены принципы осуществления. Раскрыт характер взаимосвязи учета и внутреннего контроля, позволяющий 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.

4. Анализ организации систем учета и контроля исследуемых сельскохозяйственных организаций показал их неэффективность, что потребовало усиления контрольных функций за учетом и использованием запасов. Нами был разработан методический инструментальный для

проведения проверок внутренним аудитором состояния учета 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 запасов,
- рабочий документ, содержащий результаты документальной проверки с выводами и предложениями внутреннего аудитора.

Уточнено понятие инвентаризации. С одной стороны, это элемент метода бухгалтерского учета, используемый для подтверждения достоверности учетной информации и фактического наличия активов организации, с другой стороны, - это способ контроля, определяющий правильность деятельности персонала организации, связанной с учетом поступления, хранения, использования и выбытия этих активов. Кроме того, нами предложен способ проведения перманентных проверок (инвентаризаций) по минимуму трудозатрат.

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 запасов, что в свою очередь позволит избежать нарушения законодательства, выявить резервы снижения издержек производства и в целом улучшить финансовое положение сельскохозяйственных организаций.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

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. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: постановление Правительства Рос. Федерации от 6 марта 1998 г. № 283 // Собр. Законодательства Рос. Федерации. -1998. - № 11. - Ст. 129.
9. 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/>

10. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утв. Приказом Министерства финансов Рос. Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н // Консультант Плюс: [сайт информ.-правовой компании] – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 01/08: утв. Приказом Министерства финансов Рос. Федерации от 06 октября 2008 г. № 106н // Консультант Плюс: [сайт информ.-правовой компании] – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>

12. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99: утв. Приказом Министерства финансов Рос. Федерации от 06 июля 1999 г. № 43н // Консультант Плюс: [сайт информ.-правовой компании] – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>

13. Положение по бухгалтерскому учету «Запасы» ФСБУ 5/19: утв. Приказом Министерства финансов Рос. Федерации от 09 июня 2001 г. № 44н // Консультант Плюс: [сайт информ.-правовой компании] – URL: <http://www.consultant.m/online/base/>

14. Положение по бухгалтерскому учету 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» [Электронный ресурс] от 28.06.2010 № 63н (ред. от 27.04.2012). - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

15. 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».

16. Методические указания по бухгалтерскому учету 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/>

17. 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/>

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

19. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адаме. — пер. с англ., [под ред. Я.В. Соколова]. - М.: Аудит. ЮНИТИ, 1995. - 398 с.

20. Адамов Н.А. Особенности учета и аудита запасов в строительстве / Н. А. Адамов, П. А. Соколов, В. Е. Чернышев // Все для бухгалтера. - 2012. - № 3 (171). - С.9-22.

21. Алексеенко А. Ю. Роль бухгалтерского учета производственных запасов в системе внутреннего контроля за материальными расходами / А. Ю. Алексеенко // Все для бухгалтера. - 2014. - № 6. - С.20-24.

22. Алексеенко А. Ю. Формирование стоимости запасов в бухгалтерском и налоговом учете организации / А. Ю. Алексеенко // Все для бухгалтера. - 2013. - № 15. - С. 11-16.

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

24. Аудит / Клычова Г.С., Леонтьева Ж.Г., Закирова А.Р., Клычова А.С., Заугарова Е.В. // учебное пособие в 2-х томах / Казань, 2014. Том 1. 416 с.

25. Аудит / Клычова Г.С., Леонтьева Ж.Г., Закирова А.Р., Клычова А.С., Заугарова Е.В. // учебное пособие в 2-х томах / Казань, 2014. Том 2. 491 с.

26. Афанасенко А.Н. Совершенствование методики внутреннего контроля запасов в сельскохозяйственных организациях // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского

государственного аграрного университета. 2013. № 93. С. 1263-1280.

27. Ахметова, Ю.С. Сравнительный анализ МСФО и ФСБУ 5/19 по учету запасов [Электронный ресурс]/ Ю.С. Ахметова. - Режим доступа: <http://jurnal.org/articles/2010/ekon34.html>.

28. Бакаев А. С. Бухгалтерские термины и определения / А. С. Бакаев. - М.: Бухгалтерский учет, 2002. - 160 с.

29. Бахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов / М. А. Бахрушина: 2-е изд., доп. и перераб. — М.: Омега-Л; Высш. шк., 2003. - 528 с.

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

31. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. - М.: Финансы и статистика, 1989. - 256 с.

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

33. Булавина Л. Н. Бухгалтерский учет и аудит материально-производственных запасов: учеб. пособие / Л. Н. Булавина. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 144 с.

34. Булатова В.С., Костина О.В. Оптимизации методов и способов проведения аудиторской проверки запасов // Экономика и социум. 2016. № 4-1 (23). С. 309-314.

35. Бурцев В. В. Внутренний контроль в организации: методические и практические аспекты / В. В. Бурцев // Аудиторские ведомости. - 2012. — № 8. -С.41-43.

36. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В. В. Бурцев. - М.: «Экзамен», 2000. - 320 с.

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

38. Бычкова, С.М. Аудит запасов в соответствии с федеральными стандартами аудита и МСА [Электронный ресурс]/ С.М. Бычкова, Т.М.

Алдарова // Аудиторские ведомости. - 2010. - № 11. - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

39. Вандина О.Г. Методика внутреннего аудита учёта запасов в строительстве // Менеджмент в России и за рубежом. 2013. № 1. С. 94-100

40. Васильев, Ю.А. Материальные активы с позиций МСФО (IAS) 2 [Электронный ресурс] / Ю.А.Васильев // «Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение». - 2012. - № 6. - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

41. 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.

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

43. Головина Т. А. Методика управленческого контроля запасов в учетной системе строительной организации / Т. А. Головина // Учет, анализ, аудит. - 2012. - № 6. - С.71-76.

44. Грей, Сидней Дж. Финансовый учет: глобальный подход: учебно-методическое пособие; пер. с англ. / Сидней Дж. Грей, Белверд Е. Нидлз. - М.: Волтерс Клувер, 2008. - 616 с.

45. 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».

46. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри; пер. с англ. - М.: Бухгалтерский учет, 1994. - 442 с.

47. 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.

48. Касьянова, Г.Ю. Материально-производственные запасы. Бухгалтерский и налоговый учет / Г. Ю. Касьянова. - М.: АБАК, 2012. - 272

с.

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

50. Кизилов, А.Н., Учет запасов в сельскохозяйственных организациях: учебно-практическое пособие / А.Н. Кизилов, Е.Н. Макаренко - М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2005. - 256 с.

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

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

53. Мавлиева Л.М. Аудит достоверности информации о материально-производственных ресурсах организации и эффективность их использования / Л.М. Мавлиева, Г.Х. Малюкова // Сборник IV Междунар. научно-практич. конф., посвящ. памяти проф. В.П. Петрова «Профессия бухгалтера – важнейший инструмен – Казань: Центр инновационных технологий, 2016.

54. Мавлиева Л.М. Необходимость контроля за использованием запасов в сельскохозяйственных организациях / Л.М. Мавлиева, Г.Х. Малюкова // Сборник V Междунар. научно-практич. конф., посвящ. памяти проф. В.П. Петрова «Профессия бухгалтера – важнейший инструмен Казань: Центр инновационных технологий, 2017.

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

56. 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.

57. Мельник, М.Б. Анализ и контроль в сельскохозяйственной организации: учебник/ М.Б. Мельник, Б.Б. Бердникова. – М.: Эксмо, 2011. – 560 с.

58. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета/ Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д.Колдуэлл: Пер. с англ./ Под ред. Я.Б. Соколова. - 2-е изд., стереотип. – М.:

Финансы и статистика, 2004. - 496 с.

59. Овсийчук М. Ф. Контроль и ревизия / М. Ф. Овсийчук. - изд. 3-е стереотипи. - М.: КноРус, 2006. – 224 с.

60. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет. /В. Ф. Палий - М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2003. - 792 с.

61. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы: монография / В. Ф. Палий - М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2007. – 88 с.

62. Парасоцкая Н. Н. Документальное оформление поступления, перемещения и выбытия запасов / Н. Н. Парасоцкая // Все для бухгалтера. - 2015. - № 19. - С.19-23.

63. Парасоцкая Н. Н. Учет запасов в бухгалтерии / Н. Н. Парасоцкая // Все для бухгалтера. - 2015. - № 22. -С.3-12.

64. Парасоцкая Н. Н. Учет запасов на складах / Н. Н. Парасоцкая // Все для бухгалтера. - 2015.-№21. - С.7-11.

65. Полетаева, Е. Запасы в МСФО: основы учета [Электронный ресурс] / Е.Полетаева // Расчет. - 2009. - № 11. - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

66. 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.

67. Сапожникова Н. Г. Бухгалтерский учет: учебник / Н.Г. Сапожникова. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: КНОРУС, 2011. - 480 с.

68. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: учеб / Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 2005 - 496 с.

69. Терехова В. А. Об отдельных изменениях в учете запасов / В. А. Терехова // Все для бухгалтера. - 2014. - № 14.-С. 10-12.

70. Учет запасов [Электронный ресурс]. –Режим доступа: <http://www.shans-i.narod.ru/>;

71. Фазульянова З.З. Аудит запасов как инструмент антикризисного управления в организациях агропромышленного комплекса // Аудитор. 2015. Т. 1. № 7. С. 10-14.
72. 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.
73. Харченко И.А. Методологические подходы к созданию службы внутреннего аудита в организации// Учет и статистика. - 2009. №1 (13). - С. 61-66.
74. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда - пер. с англ., [под ред. Я.В. Соколова]. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 576 с.
75. Ховалыг А.М., Маркова Г.И Аудит запасов // Теория и практика современной науки. 2016. № 5 (11). С. 999-1002.
76. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер - пер. с англ. - М.: Финансы и статистика, 1995. 410 с.
77. Чернецкая Г.Ф. Учет материалов в схемах / Г. Ф. Чернецкая // Все для бухгалтера. - 2015. - № 4 (148). - С.2-13.
78. Широбоков В. Г. Бухгалтерский финансовый учет / В. Г. Широбоков, З. М. Грибонова, А. А. Грибонов - 2-е изд. стереотипи. - М.: КноРус, 2010. - 670 с.
79. Штефан, М.А. Влияние различий в учете запасов в соответствии с международными и российскими стандартами на показатели финансового состояния организаций [Электронный ресурс] / М.А. Штефан // Международный бухгалтерский учет. — 2011. — № 21. — Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

Настоящим я, Садыкова Голуза Камилевна
студент заочного обучения Института экономики Казанского
государственного
аграрного университета

зачетная книжка № _____

направление подготовки 38.04.01 «Экономика»

направленность (профиль) «Контроль и финансовый консалтинг»

подтверждаю, что настоящая выпускная квалификационная работа на тему
Развитие системы внутреннего контроля запасов в сельскохозяйственных
предприятиях на примере общества с ограниченной ответственностью
«Корсинский МТС» Арского района Республики Татарстан

выполненная по материалам ООО «Корсинский МТС» Арского района
на 93 страницах и приложений на _____ страницах, является моим самостоятельным
исследованием, в котором:

- оформлены соответствующим образом ссылки на все использованные
информационные ресурсы и их правообладателей;
- отсутствуют компиляция, неоформленные заимствования, не
принадлежащие мне лично из необозначенных в работе источников, включая
глобальную компьютерную информационную сеть ИНТЕРНЕТ.

Я предупрежден о правилах требования оформления выпускных
квалификационных работ и об ответственности за нарушение Закона
Российской Федерации «О защите авторских прав в Российской Федерации»

Отпечатано в 1 экземплярах.

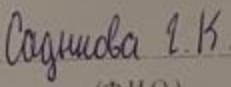
Библиография 79 наименований.

Один экземпляр сдан на кафедру

«07» февраля 2022 г



(подпись)



(Ф.И.О.)

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

Отзыв
на выпускную квалификационную работу
обучающейся Садыковой Голузы Камилевны

на тему: Развитие системы внутреннего контроля запасов в сельскохозяйственных предприятиях на примере общества с ограниченной ответственностью «Корсинский МТС» Арского района Республики Татарстан

Одним из важнейших аспектов функционирования предприятия является наличие запасов. Запасы являются одним из самых распространённых видов активов предприятия независимо от формы собственности, от отрасли деятельности и организационно-правовой формы.

Одна из самых важных задач контроля – обеспечение сохранности и эффективное использование запасов. Но информация, которая отражается в бухгалтерской отчетности в части запасов, в некоторых случаях из-за не верной интерпретации законодательства в части учета и частых изменений, поэтому необходимо развивать и продолжать исследовать контроль запасов. Решению данной проблемы и посвящена выпускная квалификационная работа Садыковой Голузы Камилевны.

Выпускная квалификационная работа Садыковой Г.К. написана в соответствии с рекомендациями, состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, а также приложений. Работа написана грамотно, компактно. Материал хорошо структурирован и изложен последовательно. В выпускной работе использовано достаточно литературных источников.

В процессе выполнения выпускной квалификационной работы Садыкова Г.К. показала наличие теоретических знаний и практических навыков, правильное понимание и использование действующего законодательства. Грамотно использованы и определены экономические термины, непосредственно связанные с научно-исследовательской темой.

Во введении обоснована актуальность выбранной темы, определены цель, задачи, объект и предмет исследования, раскрыта научная новизна, степень разработанности, практическая значимость и изложены результаты апробации исследования.

В первой главе работы выявлены особенности исследования понятия «запасы» как экономической и контрольной категории, классификация и особенности оценки, проведен сравнительный анализ нормативного регулирования.

Во второй главе дается оценка организации внутреннего контроля запасов и анализ эффективности службы внутреннего контроля на примере ООО «Корсинский МТС» Арского района РТ.

В третьей главе выпускной квалификационной работы разработаны первичные документы и ведомости по отражению результатов инвентаризации, дополнена методическое обеспечение внутреннего контроля запасов.

Основным результатом работы является доработанная методика внутреннего контроля запасов на примере действующей сельскохозяйственной организации.

Появление возможности применения данных методик сельскохозяйственными организациями в своей дальнейшей деятельности обуславливает практическую значимость полученных результатов и, непосредственно, самой выпускной квалификационной работы.

Основными достоинствами работы являются обоснованные рекомендации автора по организации внутреннего контроля запасов, самостоятельно разработанные внутренние регламенты, а также предложения по рациональной и эффективной организации внутреннего контроля.

Выпускная квалификационная работа Садыковой Г.К. является самостоятельной завершённой научно-исследовательской работой, содержащей новые по своему теоретическому и практическому значению результаты в области развития методического обеспечения внутреннего контроля запасов в сельскохозяйственных организациях.

В ходе выполнения выпускной квалификационной работы Садыкова Г.К. показала достаточный уровень знаний по изученным дисциплинам, задания и указания руководителя выполняла своевременно и аккуратно, что позволило завершить работу к установленному сроку.

Все компетенции, предусмотренные федеральным стандартом по направлению 38.04.01 Экономика освоены в полном объеме.

Выпускная квалификационная работа Садыковой Г.К. является самостоятельной завершённой научно-исследовательской работой, содержащей новые по своему теоретическому и практическому значению результаты в области развития контроля запасов. Можно утверждать, что поставленные в выпускной квалификационной работе задачи решены. Основные положения выпускной квалификационной работы были изложены и получили одобрение на научных и научно-практических конференциях разного уровня.

Выпускная квалификационная работа Садыковой Г.К. отвечает предъявляемым требованиям и допускается к защите перед ГЭК по направлению подготовки 38.04.01 Экономика.

Иллюстративный материал для ГАК отражает основные аспекты исследования и соответствует содержанию работы.

Полученные автором результаты достоверны, выводы и предложения обоснованы и могут быть рекомендованы к внедрению в практическую деятельность сельскохозяйственных организаций.

Фамилия, имя, отчество руководителя: Нуриева Регина Ирековна

Место работы и занимаемая должность: ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет», доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита

«07» февраля 2022 г.

Подпись

С отзывом ознакомлена и согласна

подпись

/ Садыкова Г.К.
Ф.И.О

«07» февраля 2022 г.

РЕЦЕНЗИЯ

на выпускную квалификационную работу

Выпускника Садыковой Голузы Камилевны

Направление подготовки 38.04.01 Экономика

Направленность (профиль) Контроль и финансовый консалтинг

Тема ВКР Развитие системы внутреннего контроля запасов в сельскохозяйственных предприятиях на примере общества с ограниченной ответственностью «Корсинский МТС» Арского района Республики Татарстан

Объем ВКР: содержит 91 страниц машинописного текста; включает: таблиц 14 шт., рисунков и графиков 7 шт., фотографий _____ шт., список использованных источников состоит из 79 наименований.

1. Актуальность темы, ее соответствие содержанию ВКР Актуальность темы исследования обоснованы и полностью соответствует содержанию ВКР
2. Глубина и полнота решения поставленных цели и задач исследований Поставленные задачи решены, что позволило достичь цели исследования
3. Качество оформления ВКР хорошее, соответствует предъявляемым требованиям
4. Положительные стороны ВКР (новизна разработки, применение информационных технологий, практическая значимость и т.д.) Работа выполнена с использованием широкого спектра методов экономических исследований, автором изучен широкий круг литературы по теме исследования. Результаты, полученные в ходе исследования, могут быть использованы в практической деятельности сельскохозяйственных организаций при организации внутреннего контроля запасов.

5. Компетентностная оценка ВКР

Компетенция	Оценка компетенции*
Готовность к абстрактному мышлению, анализу, синтезу (ОК-1)	отлично
готовность действовать в нестандартных ситуациях, нести социальную и этическую ответственность за принятые решения (ОК-2)	отлично
готовность к саморазвитию, самореализации, использованию творческого потенциала (ОК-3)	отлично
готовность к коммуникации в устной и письменной формах на русском и иностранном языках для решения задач профессиональной деятельности (ОПК-1)	отлично
готовностью руководить коллективом в сфере своей профессиональной деятельности, толерантно воспринимая социальные, этнические, конфессиональные и культурные различия (ОПК-2)	отлично
способность принимать организационно-управленческие решения (ОПК-3)	отлично
способностью обобщать и критически оценивать результаты, полученные отечественными и зарубежными исследователями, выявлять перспективные направления, составлять программу исследований (ПК-1)	отлично
способность обосновывать актуальность, теоретическую и практическую значимость избранной темы научного исследования (ПК-2)	отлично
способность проводить самостоятельные исследования в соответствии с разработанной программой (ПК-3)	отлично
способность представлять результаты проведенного исследования научному сообществу в виде статьи или доклада (ПК-4)	отлично
способность готовить аналитические материалы для оценки мероприятий в области экономической политики и принятия стратегических решений на микро- и макроуровне (ПК-8)	отлично
способность анализировать и использовать различные источники информации для проведения экономических расчетов (ПК-9)	отлично
способность составлять прогноз основных социально-экономических показателей деятельности предприятия, отрасли, региона и экономики в целом (ПК-10)	отлично
Средняя компетентностная оценка ВКР	отлично

* Уровни оценки компетенции:

«Отлично» – студент освоил данную компетенцию на высоком уровне. Он может применять (использовать) её в нестандартных производственных ситуациях и ситуациях повышенной сложности. Обладает отличными знаниями и умениями по всем аспектам данной компетенции. Владеет полными навыками применения данной компетенции в производственных и (или) учебных целях.

«Хорошо» – студент полностью освоил компетенцию, эффективно применяет её при решении большинства стандартных производственных и (или) учебных задач, а также в некоторых нестандартных ситуациях. Обладает хорошими знаниями и умениями по большинству аспектов данной компетенции.

«Удовлетворительно» – студент не полностью освоил компетенцию. Он достаточно эффективно применяет освоенные знания при решении стандартных производственных и (или) учебных задач. Обладает хорошими знаниями по многим важным аспектам данной компетенции.

«Неудовлетворительно» – студент не освоил или находится в процессе освоения данной компетенции. Он не способен применять знания, умение и владение компетенцией как в практической работе, так и в учебных целях.

6. Замечания по ВКР:

1. В работе мало уделено внимания вопросам международной практики внутреннего контроля запасов.

2. Работа выиграла бы, если бы автор рассмотрел вопросы автоматизации внутреннего контроля.

Сделанные замечания не снижают значимости проделанной работы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Рецензируемая выпускная квалификационная работа отвечает предъявляемым требованиям и заслуживает оценки отлично, а ее автор Садыкова Голуза Камилевна достоин присвоения квалификации «магистр»

Рецензент:

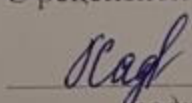
К.э.н., доцент
учёная степень, ученое звание


подпись

/ Кириллова О.В. /
Ф.И.О

«09» февраля 2022 г.

С рецензией ознакомлен*


подпись

/ Садыкова Г.К. /
Ф.И.О

«09» февраля 2022 г.

*Ознакомление обучающегося с рецензией обеспечивается не позднее чем за 5 календарных дней до дня защиты выпускной квалификационной работы.