

## НОРМАТИВНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В УМОВАХ ЛОГІСТИЧНОГО ПІДХОДУ ДО ЇХ УПРАВЛІННЯ

*Досліджено стан нормативного забезпечення внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу до їх управління. Запропоновано модель внутрішнього контролю виробничих запасів. Розроблено трирівневу системи внутрішніх нормативних актів, що сприятиме взаємодії системи контролю з іншими підсистемами управління запасами та забезпечить впорядкування контрольних дій*

**Ключові слова:** виробничі запаси, логістика, внутрішній контроль

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі радикальних реформ в Україні особливої ваги набувають питання удосконалення управління. Однією з найважливіших його функцій є контроль. Будь-який вид управління неможливий без чітко організованої системи контролю, тому, що не можна ефективно управляти, не перевіряючи виконання поставлених вимог та не виявляючи фактичний стан об'єктів управління. У цьому значенні контроль, який є самостійною функцією управління, виступає засобом встановлення зворотних зв'язків, завдяки чому керівний орган (суб'єкт управління) може простежити хід виконання прийнятих рішень [1, с. 7].

Внутрішній контроль є системою постійного спостереження і перевірки роботи підприємства з метою оцінки обґрунтованості та ефективності прийнятих управлінських рішень, виявлення проблем, в нашому випадку – в ході логістичних процесів, для своєчасного інформування керівництва з метою усунення причин їх виникнення.

**Метою нашого дослідження** удосконалення нормативного регулювання внутрішнього контролю виробничих запасів в контексті логістики, шляхом розробки моделі внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу до їх управління та трирівневої системи внутрішніх нормативних актів, що сприятиме взаємодії системи контролю з іншими підсистемами управління запасами та забезпечить впорядкування контрольних дій.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Серед вітчизняних вчених проблеми внутрішньогосподарського контролю виробничих запасів піднімали: О.Ф. Андрійко, Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець, М.Т. Білуха, Н.Г. Белова, І.А. Белобжецький, Є.І. Буличева, Б.Г. Валуєв, Є.А. Вознесенський, Н.С. Вітвицької, В.І. Венедіктова, С.І. Герич, Л.П. Горлова, Є.А. Кочерін, Л.М. Крамаровський, Л.О. Сухарева, Г.А. Соловійов, Л.І. Слепак, В.М. Мурашко, В.В. Муравская, Л.В. Нападівської, М.Г. Чумаченко, С.І. Філіпенко, В.О. Шевчук, М.С. Шидловська, О.А. Шпіг та інші.

**Виклад основного матеріалу.** Внутрішній контроль є однією з основних функцій управління і є системою постійного спостереження і перевірки роботи підприємства в цілях оцінки обґрунтованості і ефективності ухвалення управлінських рішень, виявлення відхилень і несприятливих ситуацій, своєчасного інформування керівництва для прийняття рішень по усуненню, зниженню ризиків його діяльності і управління ними [2, с. 392]. Бутинець Т.А. також дотримується позиції, що між управлінням і здійсненням внутрішнього контролю існують нерозривні зв'язки, а сучасний внутрішній контроль має надавати інформацію, яка важлива для процесів ухвалення рішень. [2, с.387].

Як зазначає В.Ф. Максимова: “контроль в управлінській діяльності важливий не тільки тому, що сама культура управління і ефективність цієї професійної діяльності передбачають обов’язковість його здійснення. Контроль і його результати виступають базою, яка слугує основою для прийняття наступних рішень з метою подальшого удосконалення діяльності організації, підвищення її ефективності, результатів чи прибутковості” [3, с. 316].

В свою чергу, М.В. Мельник стверджує, що внутрішній контроль – форма зворотного зв’язку за допомогою якого орган управління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об’єкту і реалізації управлінських рішень [4, с. 56].

Тому доцільним вважаємо дослідження саме питання внутрішнього контролю виробничих запасів, виробничих та логістичних витрат, адже на сьогодні в Україні спостерігається недооцінка ролі внутрішнього контролю саме даного об’єкта бухгалтерського обліку.

Внутрішній контроль сучасних підприємств не відповідає інформаційним потребам управління виробничими запасами з урахуванням логістичного підходу та не забезпечує адекватного зворотного зв’язку в системі управління. Система внутрішнього контролю потребує модернізації в частині її організаційних складових. Основою ефективності організації та здійснення внутрішнього контролю виробничих запасів та логістичних витрат є його раціональна організація.

На основі аналізу досвіду організації внутрішнього контролю на промислових підприємствах України встановлено, що контроль може існувати в багатьох формах, а саме:

- спеціально створена служба внутрішньогосподарського контролю;
- функції внутрішньогосподарського контролю покладені на головного бухгалтера;
- внутрішньогосподарський контроль здійснює аудиторська фірма;
- внутрішньогосподарський контроль здійснює консалтингова фірма, на договірних умовах.

Завданням внутрішнього контролю є сприяння управлінню підприємства у вигляді контролю забезпечення інвестиційної привабливості організації; досягнення прозорості фінансово-економічного стану організацій для їх учасників (засновників), інвесторів, кредиторів; створення ефективного механізму управління організацією. Якщо ж говорити про окрему складову внутрішнього контролю, а саме внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу до їх управління, то основним завданням в даному напрямі є забезпечення ефективності матеріального забезпечення діяльності підприємства.

Основна мета внутрішнього контролю виробничих запасів полягає у виявленні відхилень фактичного стану керованого об’єкту від тих нормативних, планових і багатьох інших характеристик, відповідно до яких він повинен функціонувати і відображення стану запасів у різного роду звітах у відповідності до організації та методики бухгалтерського обліку та логістики, які найкраще відображають реальну ситуацію із запасами та логістичними операціями, на підставі якої можуть бути прийняті оптимальні управлінські рішення. Така постановка мети дає можливість, з одного боку, уникнути покладання на внутрішній контроль запасів різного роду невластивих йому завдань, а з іншого - більш конкретно показати загальну спрямованість цієї специфічної функції управління.

Для досягнення цілей управління необхідно вирішення окремих завдань, які, на наш погляд, полягають у таких основних показниках ефективності управління організації: визначення фактичного стану об'єкта або його частини в даний момент часу; прогнозування стану та поведінки об'єкта чи його частини в даний момент часу; сприяння досягненню цілей господарської організації; виявлення невикористаних резервів, попередження незаконних дій і втрат; виявлення результатів управлінських впливів.

Одним з невирішених та недосліджених питань організації внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах застосування логістичного підходу залишається його нормативно-правове регулювання.

Нормативне забезпечення полягає у використанні засобів і форм юридичного впливу на персонал підприємства за допомогою різних нормативів (у вигляді посадових інструкцій, методичних рекомендацій здійснення тих чи інших контрольних процедур тощо) для досягнення ефективної діяльності суб'єкта господарювання.

Можна виділити два рівні нормативного регулювання (забезпечення) господарського контролю – макро- (на рівні держави у формі законодавчої бази, представленої Законами України, Наказами, Постановами, Інструкціями, Листами та іншими нормативними документами різних міністерств та відомств) та мікрорівень (представлений нормативними документами, розробленими на самому підприємстві).

Остання група нормативного регулювання контролю (внутрішнього) є недосконалою та не розробленою, і відповідно вимагає негайного вирішення для можливості забезпечення здійснення контролю за операціями з виробничими запасами та похідними логістичними витратами, які виникають в ході процесів придбання матеріальних ресурсів.

Для вирішення поставленого завдання нами розроблено модель внутрішнього контролю операцій з виробничими запасами в умовах логістичного підходу до їх управління (табл. 1), що сприятиме чіткому розумінню складових нормативного забезпечення даного виду внутрішнього контролю та дозволить визначити їх місце в діяльності суб'єкта господарювання.

**Таблиця 1. Модель внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу до їх управління**

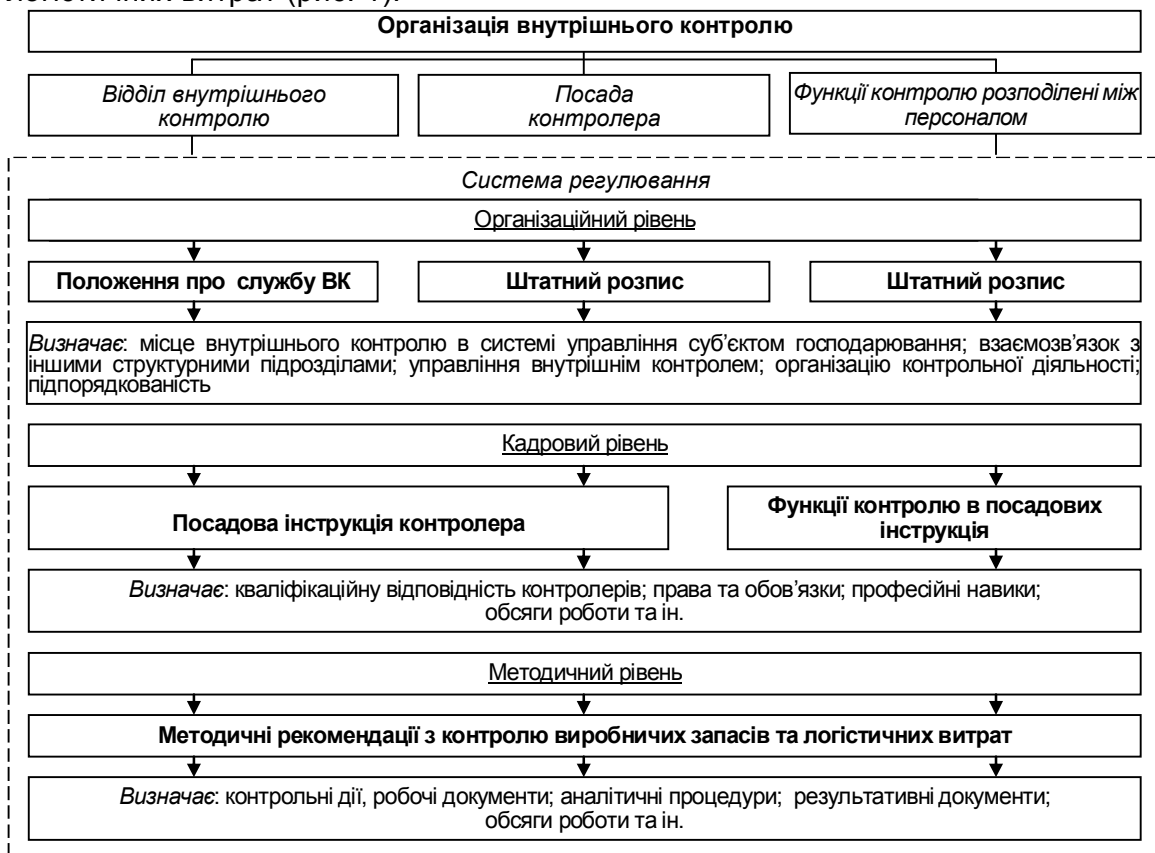
Елемент	Характеристика, призначення
1	2
Припущення існування внутрішнього контролю	Існування на підприємстві корпоративної культури, санкціонування повноважень та компетентність суб'єктів внутрішнього контролю, безперервність його здійснення, незалежність системи контролю
Напрями внутрішнього контролю	Оперативний та наступний контроль операцій з виробничими запасами та логістичними витратами
Мета внутрішнього контролю	Забезпечення заінтересованих користувачів релевантною економічно інформацією про стан бухгалтерського обліку виробничих запасів та логістичних витрат, пов'язаних з їх рухом (поток) на підприємстві
Об'єкти внутрішнього контролю	Господарські операції з виробничими запасами (надходження, рух, вибуття), а також господарські операції, пов'язані з виникненням логістичних витрат щодо таких запасів (витрати на транспортування, зберігання, страхування, навантажувально-розвантажувальні роботи тощо)
Суб'єкти внутрішнього контролю	Контролер як посадова особа, відділ внутрішнього контролю

Продовження табл. 1

1	2
Організаційні форми внутрішнього контролю	Спостереження за порядком оцінки виробничих запасів та логістичних витрат, обліковим відображення відповідних операцій; перевірка здійснених операцій на предмет законності, доцільності та правильності відображення в бухгалтерському обліку та звітності
Функції внутрішнього контролю	Полягають у перевірці оціночних значень виробничих запасів та логістичних витрат, адекватність господарських операцій з визначеними об'єктами, інші спеціальні перевірки в залежності від вимог керівництва підприємства
Методична база внутрішнього контролю	Визначення реального стану об'єктів контролю, співставлення, оцінка та економічний аналіз одержаних в ході перевірки результатів щодо бухгалтерського обліку виробничих запасів та логістичних витрат

Запропонована модель (табл. 1) також є основою для розробки методики внутрішнього контролю виробничих запасів та логістичних витрат, яка повинна бути закріплена у складі документів нормативного забезпечення здійснення внутрішнього контролю на підприємстві.

Виходячи з розроблено моделі внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу до їх управління, можна виокремити три основні рівні систем нормативного забезпечення процесу внутрішнього контролю на підприємстві: організаційний, кадровий та методичний. Відповідно до цього нами запропоновано трирівневу систему нормативного регулювання організації внутрішнього контролю забезпечує комплексне регулювання діяльності суб'єктів контролю та контрольних дій щодо виробничих запасів і логістичних витрат (рис. 1).



**Рис. 1.** Трирівнева система нормативного регулювання внутрішнього контролю виробничих запасів

На кожному рівні системи регулювання внутрішнього контролю повинен затверджуватись внутрішній норматив, що урегульовує відповідний напрям виконання процедур контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу. Отже, розглянемо основні положення таких документів відповідно до елементів окремого рівня нормативного забезпечення.

Умовою забезпечення якісного внутрішнього контролю виробничих запасів є специфікація його суб'єктів в залежності від функцій системи контролю, які виконуються.

До основних функцій внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу можна віднести наступні:

- зменшення ризиків у проведенні операцій, пов'язаних з ефективним використанням виробничих запасів та витрат, що виникають у матеріальному потоці;
- вивчення стану бухгалтерського обліку та дотримання Положення про облікову політику підприємства в частині обліку виробничих запасів, логістичних витрат, розробка рекомендацій щодо їх удосконалення;
- дослідження бухгалтерської й оперативної інформації, включаючи її експертизу, а також спеціальне вивчення окремих статей бухгалтерської звітності;
- перевірка законності здійснення господарських операцій з виробничими запасами, дотримання вимог інструкцій, рішень і вказівок керівництва або власників;
- оцінка ефективності механізму внутрішнього контролю, вивчення й оцінка контрольних процедур у підрозділі логістики, виробничих підрозділах підприємства, бухгалтерській службі тощо;
- перевірка наявності, стану і забезпечення збереження виробничих запасів;
- перевірка правильності функціонування та оцінка стану програмного забезпечення з бухгалтерського обліку та логістичних процесів підприємства;
- здійснення спеціальних службових розслідувань окремих випадків за завданням керівництва;
- координація своєї діяльності з діями зовнішніх контролерів, які перевіряють господарську діяльність підприємства;
- складання та надання висновків і звітів щодо результатів перевірки операцій із запасами та логістичними витратами;
- розробка та формування пропозиції щодо усунення виявлених недоліків бухгалтерського обліку виробничих запасів та пропозицій з підвищення ефективності управління.

Функції внутрішнього контролю слід розподілити між персоналом (суб'єктами контролю – працівниками служби внутрішнього контролю). Це реалізовується шляхом розробки Положення про службу внутрішнього контролю, яка передбачає перелік всіх функцій системи контролю та їх розмежування між суб'єктами контролю. Дане Положення має містити наступні відомості: місце внутрішнього контролю в системі управління суб'єктом господарювання; взаємозв'язок з іншими структурними підрозділами; управління внутрішнім контролем; організацію контрольної діяльності; підпорядкованість та інші питання, що дозволяє розподілити контрольні процедури, які реалізують функції контролю, між відповідальними за проведення та результат контролю особами.

Наступний рівень нормативного забезпечення організації внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу до їх управління передбачає кадрове управління. На даному рівні здійснюється підбір кваліфікованого персоналу, розробляються посадові інструкції контролерів, які повинні містити вимоги щодо кваліфікаційної відповідності контролерів, їх компетентності в питаннях логістики, бухгалтерського обліку виробничих запасів та логістичних витрат, в оподаткування таких господарських операцій тощо;

також наводяться права та обов'язки контролерів; визначаються професійні навички, якими має володіти посадова особа (або оволодіти в ході роботи на посаді контролера); обсяги робіт і відповідальність за їх результати тощо.

Останній методичний рівень організації внутрішнього контролю забезпечує розробку та формування методичних рекомендацій з контролю виробничих запасів та логістичних витрат. Дані рекомендації повинні містити перелік контрольних дій (процедур), пакет робочих документів контролера (для фіксації результатів контрольних процедур щодо перевірки операцій з придбання (надходження та супроводження закупівлі), списання/вибуття виробничих запасів); аналітичні процедури; зразки результативних документів, порядок аналізу виявлених (типових) ситуацій; розроблені форми представлення керівництву напрямів поліпшення управління запасами та оптимізації логістичних витрат тощо.

У ході розробки методичних рекомендацій з контролю виробничих запасів, виробничих та логістичних витрат слід передбачити методичні прийоми внутрішнього контролю, до яких слід віднести документальний контроль (формальна, арифметична, нормативно-правова, взаємна та зустрічна перевірка) та фактичний контроль (інвентаризація виробничих запасів), а також методичні прийоми отримання та узагальнення результатів контролю: прийоми економічного аналізу, розрахунково-аналітичні та статистичні методи, моделювання, документування результатів та їх групування, систематизація відхилень від запланованих значень, узагальнення результатів контролю та вжиття на їх основі заходів щодо усунення недоліків функціонування системи бухгалтерського обліку, та системи управління підприємством в цілому.

Таким чином, розроблені нами модель внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу до їх управління та трирівнева система внутрішніх нормативних актів, через запропоновані внутрішні нормативні документи, що забезпечують систему регулювання дій суб'єктів контролю (Положення про службу внутрішнього контролю, яке визначає місце відповідного структурного підрозділу в системі управління та взаємозв'язок з іншими структурними підрозділами, зокрема департаментом логістики та бухгалтерською службою; Посадова інструкція контролера із виробничими запасів та логістичних витрат; Методичні рекомендації з контролю виробничих витрат, логістичних витрат, зокрема з інвентаризації виробничих запасів, оцінки ефективності логістичних процесів) дають можливість удосконалити нормативне регулювання внутрішнього контролю виробничих запасів в контексті логістики та якісно організувати діяльність суб'єкта внутрішнього контролю та його взаємозв'язок з іншим структурними підрозділами підприємства.

#### **Список використаних літературних джерел:**

1. *Бондаренко Н.О.* Аудит суб'єктів підприємницької діяльності [навчальний посібник] / Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 300 с.

2. *Бутинець Т.А.* Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики [Текст]: монографія / Т.А. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 772 с.

3. *Максімова В.Ф.* Класифікація внутрішнього економічного корпоративного контролю / В.Ф. Максимова // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – Випуск 16. – С. 316-322

4. *Мельник М.В.* Ревізія и контроль: учебник / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин / под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: КНОРУС, 2007. – 640 с.

ГУСАК Людмила Вікторівна – кандидат економічних наук Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 13.05.2012 р.