

МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ У ВИКОНАВЦЯ

Досліджено особливості методики внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у виконавця

Ключові слова: операції з давальницькою сировиною, внутрішній контроль, виконавець

Постановка проблеми. Для ефективного ведення господарської діяльності на підприємстві необхідною є належним чином розроблена система внутрішнього контролю з урахуванням специфіки здійснюваних підприємством операцій. Налагоджена система внутрішнього контролю є запорукою прийняття ефективних управлінських рішень щодо покращення роботи підприємства.

В процесі здійснення операцій з давальницькою сировиною вагоме місце займає система внутрішнього контролю, як у підприємства-замовника, так і у підприємства-виконавця. Чітко розроблена методика контролю дозволить забезпечити інспектування за рухом давальницької сировини на всіх етапах здійснення операцій з нею. Виконавець, приймаючи давальницьку сировину від замовника, повинен забезпечити контроль за умовами її зберігання, станом використання, нормами списання тощо. Проте, на сьогодні відсутня чітко розроблена методика внутрішнього контролю за операціями з давальницькою сировиною у виконавця, що зумовлює актуальність даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок у розвиток теорії та удосконалення практики методики внутрішнього контролю належить таким вченим, як Ф.Ф. Бутицю, Т.А. Бутинець, В.В. Бурцеву, Є.В. Калюзі, Н.Г. Виговській, Л.В. Нападівській, М.Д. Корінку та ін. Однак, питання, пов'язані з контролем за здійсненням операцій з давальницькою сировиною досліджувала лише незначна частина науковців, зокрема: О.П. Борисенко, Н.О. Козицька, Ю.А. Кузьмінський, В.М. Лемеш. При чому, питання внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у виконавця не знайшли свого відображення у дослідженнях даних науковців. Тому дослідження даного питання є необхідним.

Мета дослідження полягає у обґрунтуванні методики здійснення внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у виконавця з метою ефективного використання прийнятої на переробку давальницької сировини, попередження порушень та відхилень під час реалізації виробничого процесу.

Викладення основного матеріалу. Виконавець зацікавлений в організації ефективної системи внутрішнього контролю за станом використання давальницької сировини, умовами її зберігання, нормами списання у виробництво тощо, оскільки після завершення робіт з переробки давальницької сировини виконавець повинен надати замовнику звіт про витрачання давальницької сировини. У разі її перевитрачання (за умови відсутності чіткого обґрунтування необхідності такого перевитрачання) виконавець понесе власні витрати.

Варто відмітити, що під внутрішнім контролем слід розуміти комплекс методів і прийомів, які використовуються підприємством для систематичного спостереження за господарською діяльністю підприємства з метою виявлення в оперативному режимі порушень та їх подальшого усунення.

Бутинець Ф.Ф., В.П. Бондар, Н.Г. Виговська та Н.І. Петренко стверджують, що методика – це сукупність правил здійснення конкретного дослідження, набір інструментів, предметів, що використовуються за конкретних обставин [3].

На нашу думку, створення у виконавця ефективної системи внутрішнього контролю за здійсненням операцій з давальницькою сировиною дозволить досягти наступних цілей:

– ефективного використання давальницької сировини, прийнятої на переробку, та власних виробничих

запасів у процесі виготовлення готової продукції;

– ефективного використання виробничих потужностей;
– правомірного виконання договірних умов здійснення операцій з давальницькою сировиною;
– своєчасного адаптування виконавця до змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі;
– забезпечення ефективного функціонування підприємства, його стабільності та перспектив розвитку.

Таким чином, метою внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у виконавця є перевірка кількості та якості давальницької сировини на всіх етапах виготовлення готової продукції з неї.

При організації внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у виконавця слід врахувати наступні особливості здійснення таких операцій:

1. Власником давальницької сировини на всіх етапах її переробки, а також результатів переробки давальницької сировини є замовник.

2. Вартість давальницької сировини на всіх етапах виробництва готової продукції з неї повинна становити не менше 20 %.

Для побудови методики внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у виконавця слід визначити об'єкти і суб'єкти контролю, а також основні його завдання.

На думку Н.П. Кузик та О.А. Боярової "у загальному вигляді об'єктами внутрішнього контролю є ресурси (активи і джерела їх формування, власний капітал та зобов'язання), процеси (діяльність підприємств: операційна, інвестиційна, фінансова) та результати діяльності (доходи та витрати, від співвідношення яких залежить конкретний фінансовий результат: прибуток, нульовий результат, збиток" [4].

Зовсім іншої думки дотримуються В.М. Яценко та Н.О. Пронь, які вважають, що "об'єктами внутрішнього контролю є функціональні цикли діяльності організації – постачання, виробництво і реалізація" [5, с. 3].

Згідно позиції Т.А. Бутинець, об'єктами дослідження контролю і практики його здійснення є економічні та соціальні результати діяльності фірми, тобто її майно, а також його наявність та безперервний рух, іншими словами, кругообіг капіталу [1, с. 28].

Таким чином, враховуючи підходи авторів до загального визначення об'єктів внутрішнього контролю пропонуємо під **об'єктом внутрішнього контролю** у виконавця слід розуміти давальницьку сировину, прийняту на переробку, а також роботи щодо її переробки, обробки, комплектування чи використання.

Розглядаючи суб'єкти внутрішнього контролю, варто відмітити погляди вчених і науковців щодо їх визначення.

Бутинець Т.А. пропонує розрізнити суб'єкти внутрішнього контролю таким чином: "а) суб'єкти організації системи внутрішнього контролю; б) суб'єкти здійснення внутрішнього контролю. До перших належать: загальні збори, тобто вищий орган управління підприємством, правління та власник. До других, тобто тих, що здійснюють контроль, – правління, Наглядова рада, Ревізійна комісія, штатні контролери, органи профспілкової організації, весь адміністративно-управлінський персонал компанії та його структурні підрозділи" [1, с. 28].

На думку В.М. Яценко та Н.О. Пронь, суб'єктами внутрішнього контролю є окремі посадові особи і працівники структурних та функціональних підрозділів підприємства [5, с. 3].

На нашу думку, під суб'єктами внутрішнього контролю слід розуміти осіб, яким надано повноваження здійснювати внутрішній контроль. Зокрема суб'єкти внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у виконавця визначено на рис. 1.

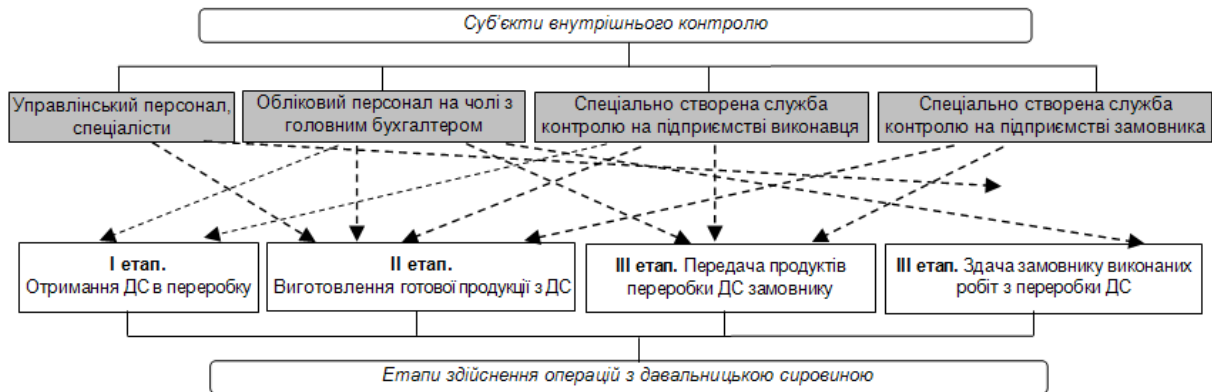


Рис. 1. Суб'єкти внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у виконавця

Таким чином, внутрішній контроль операцій з давальницькою сировиною здійснюється контролюючими органами виконавця, зокрема, управлінським персоналом, бухгалтерською службою, керівниками структурних підрозділів, органами спеціально створеної служби контролю, а також контролюючими органами замовника. Внутрішній контроль замовника передбачає перевірку відповідності здійснення операцій з давальницькою сировиною виконавцем завданням, визначеним у договорі про операції з давальницькою сировиною.

До функцій суб'єктів внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною належать:

- контроль за обліковим забезпеченням процесу отримання давальницької сировини на переробку, її використання та передачі продуктів переробки давальницької сировини замовнику;

- контроль за збереженням якісних та кількісних характеристик прийнятої на переробку давальницької сировини;
- контроль за нормами витрачання давальницької сировини в процесі виготовлення готової продукції з неї.

Вчені виділяють три найбільш важливі форми контролю – попередній, поточний, наступний. Між попереднім, поточним та наступним контролем існує зворотний зв'язок, при ефективному функціонуванні якого на підприємстві формується система внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною, що забезпечує достовірність, повноту та зрозумілість даних про господарську діяльність виконавця.

Вважаємо за доцільне виділити основні завдання внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у розрізі відповідних форм контролю, виконання яких повинні дотримуватися суб'єкти внутрішнього контролю (рис. 2).

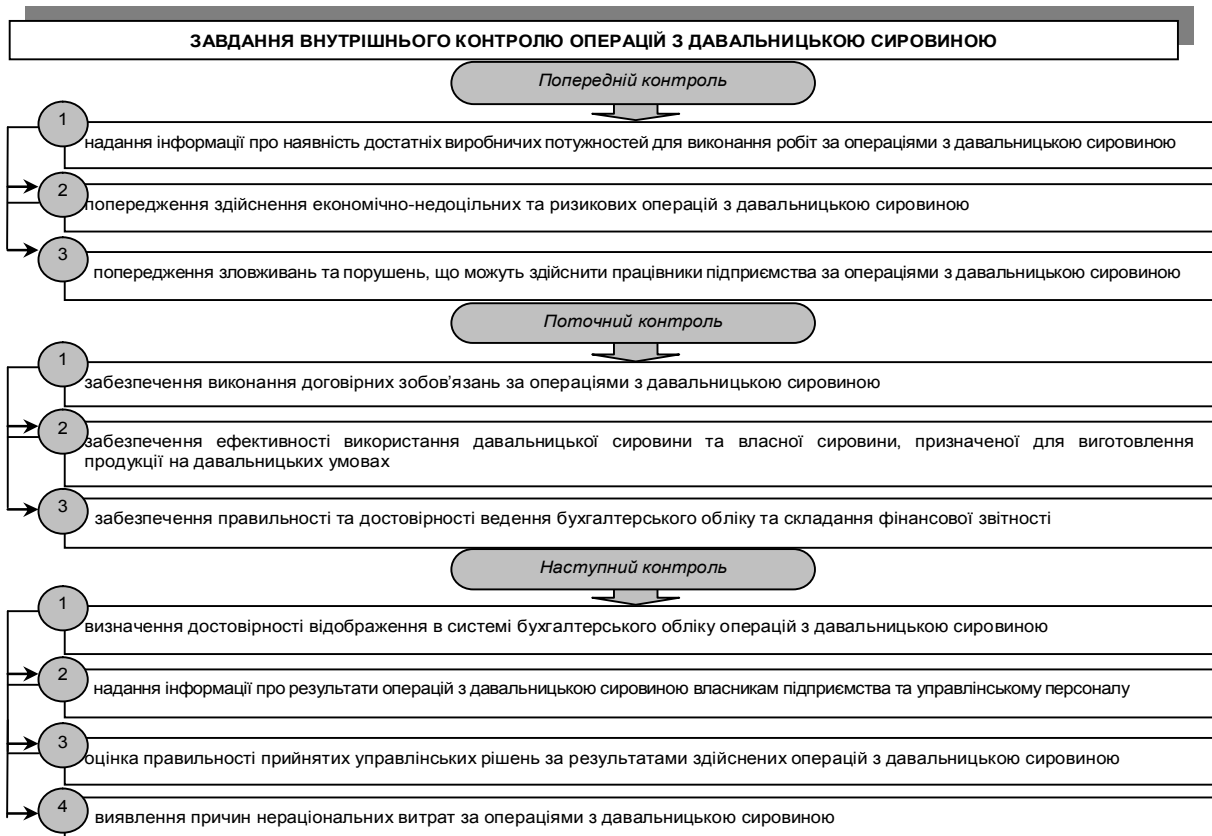


Рис. 2. Завдання внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною за часом здійснення

Таким чином, виконання визначених завдань стосовно контролю операцій з давальницькою сировиною у виконавця дозволить забезпечити їх ефективне виконання та отримання економічних вигід від здійснення таких операцій.

На основі вищезгаданого, вважаємо за доцільне запропонувати наступну методику внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у виконавця, розроблену відповідно до стадій здійснення контролю за такими операціями (табл. 1).

Таблиця 1. Методика внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною відповідно до етапів здійснення

№ з/п	Етапи	Стадії		
1	Організаційний	Вибір об'єктів контролю		
		Підготовка наказу щодо проведення внутрішнього контролю за операціями з давальницькою сировиною		
		Формування групи, яка проводитиме контроль операцій з давальницькою сировиною		
		Складання та уточнення програми контролю операцій з давальницькою сировиною		
2	Підготовчий	Інструктаж членів групи, які проводитимуть контроль		
		Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, які відповідальні за збереження давальницької сировини		
		3	Методичний	Документальний контроль: – перевірка законності оформлення договору щодо операцій з давальницькою сировиною (нормативно-правова перевірка); – перевірка правильності оформлення договору про операції з давальницькою сировиною; – перевірка правильності відображення операцій з давальницькою сировиною: а) на рахунках бухгалтерського обліку; б) в облікових регістрах; в) в фінансовій звітності
				Фактичний контроль: – інвентаризація давальницької сировини, прийнятої на переробку; – інвентаризація продуктів переробки давальницької сировини
4	Результативний (заключний)	Групування, узагальнення та аналіз отриманих результатів контролю операцій з давальницькою сировиною		
		Оформлення результатів контролю		
		Розробка заходів щодо усунення виявлених в ході перевірки порушень		
5	Інспекційний	Контроль за виконанням рішень, прийнятих за результатами перевірки операцій з давальницькою сировиною		

На нашу думку, запропонована методика дозволить забезпечити належний контроль за операціями з давальницькою сировиною у виконавця на всіх етапах виготовлення продукції.

Погоджуємося також з думкою Н.О. Козіцької, яка пропонує проводити спільний контроль за операціями з давальницькою сировиною, враховуючи інтереси кожної зі сторін, тобто замовника і виконавця [2].

Варто відмітити, що особливим методом фактичного контролю операцій з давальницькою сировиною виступає інвентаризація, оскільки виконавцю не переходить право власності на давальницьку сировину та продукти її переробки. Чинним законодавством визначено, що інвентаризацію давальницької сировини, прийняту на переробку, слід здійснювати у порядку, встановленому для власного майна виконавця. Однак, вважаємо, що для проведення інвентаризації майна, що не належить підприємству, варто розробити спеціальну методику, що буде перспективним напрямом подальших досліджень.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

На основі дослідження внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у виконавця визначено об'єкти, суб'єкти та завдання внутрішнього контролю. З метою формування теоретично-методичних основ внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною запропоновано методику здійснення внутрішнього контролю у виконавця відповідно до етапів його здійснення та проаналізовано контрольні дії виконавця на кожній із стадій. Метою наведеної методики контролю операцій з давальницькою сировиною є здійснення своєчасної, кваліфікованої та повної перевірки господарських операцій задля попередження виникнення відхилень та порушень.

Таким чином, інформація, отримана в результаті здійснення внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною, стане основою для ухвалення відповідних управлінських рішень і здійснення заходів, які забезпечать підвищення якості інформації, а також сприятимуть підвищенню ефективності господарської діяльності замовника.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Т.А.* Об'єкти господарського контролю: проблеми визначення / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (17) / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 25-36.
2. *Козіцька Н.О.* Облік і контроль операцій з давальницькою сировиною (на прикладі олійно-жирових підприємств) 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Київ, 2011. 21 с. 3. Контроль і ревізія: [підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності "Облік і аудит"] / Бутинець Ф.Ф., Бондар В.П., Виговська Н.Г., Петренко Н.І.; [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 560 с. 4. *Кузик Н.П.* Внутрішній контроль як основа ефективної діяльності сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / Н.П. Кузик, О.А. Боярова. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/nvnau_eamb/2010_154.../10knp.pdf
5. *Яценко В.М.* Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення [Електронний ресурс] / В.М. Яценко, Н.О. Пронь // Збірник наукових праць ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – Випуск 22. – С. 3-7. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_22_2/articles/Finansi/1_Yacenko.pdf

ОСНИЦЬКА Наталія Анатоліївна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік і контроль операцій з давальницькою сировиною.

Надійшла до редакції: 12.04.12 р.