

### 7.3. ОБ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИНВЕНТАРИЗАЦИОННЫХ МЕРОПРИЯТИЙ В СИСТЕМЕ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ ПТИЦЕВОДЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Калиничева Е.Ю., д.э.н., проф. кафедры бухгалтерского учета и аудита

Орловский государственный аграрный университет

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)

[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

[С:\Дайджест Аудит и Финансовый Анализ вместе с №3 за 2011 r\fin\\_2011\\_31\\_rus\\_00\\_00\\_Cod \(001-007\) \(07\) .doc](#)

В связи со вступлением в силу ФЗ-402 «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. экономические субъекты обязаны осуществлять внутрихозяйственный контроль производственно-финансовой деятельности организаций. В представленной работе проведен мониторинг аграрных формирований по видам внутрихозяйственного контроля, проанализирована эффективность инвентаризационных мероприятий как одного из распространенных методов фактического контроля, дана характеристика эффективности применяемых процедур и методов внутрихозяйственного контроля в птицеводческих организациях.

Вступление в силу ФЗ-402 «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. обязывает экономические субъекты организовать и осуществлять надлежащим образом внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни организации [1, ст. 19]. В целях повышения эффективности деятельности птицеводческих организаций, более рационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов необходима надлежащим образом организованная система внутрихозяйственного контроля.

Проведя типологизацию понятийного аппарата системы внутрихозяйственного контроля (табл. 1), следует отметить, что данная система представляет собой единый взаимосвязанный комплекс мер, методик, процедур и средств контроля, осуществляемые силами хозяйствующего субъекта с целью контроля и проверки осуществляемых хозяйственных операций, вскрытия фактов злоупотреблений и хищений и на этой основе принятия оперативных мер по их устранению, и способствующая повышению эффективности деятельности организации.

В целях получения представления о наличии и состоянии внутрихозяйственного контроля в отрасли агропромышленного комплекса (АПК), был проведен опрос среди группы предприятий Орловской области. В опросе участвовала произвольно выбранная группа агропромышленных предприятий различных районов Орловской области (количество респондентов – 20 предприятий).

По результатам мониторинга организаций АПК Орловской области о наличии внутрихозяйственного контроля установлено, что 45% контрольных мероприятий осуществляют главные бухгалтера, 25% возложено на различные подразделения и службы организации, 20% – на ревизионные комиссии и 10% – на наблюдательные советы. Данный анализ показал, что в настоящее время внутрихозяйственный контроль на агропромышленных предприятиях Орловской области осуществляется как отдельными сотрудниками организа-

ции (менеджерами, бухгалтерами, экономистами), так и специально созданными для этих целей подразделениями. Состав, структура и функции субъектов контроля определяются руководством и зависят от установленных для системы внутреннего контроля целей и организационной структуры предприятия. По данным проведенного мониторинга предприятий Орловской области выявлено, что внутрихозяйственный контроль наиболее часто осуществляется непосредственно бухгалтерией, финансовым отделом и другими экономическими службами хозяйственного субъекта.

Таблица 1

#### ТИПОЛОГИЗАЦИЯ ПОНЯТИЙНОГО АППАРАТА СИСТЕМЫ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ

Категория	Понятийный аппарат
Система внутрихозяйственного контроля	Совокупность методик и процедур, разрабатываемых и используемых администрацией для обеспечения целей контроля [3, с. 264]
	Целью организации системы внутрихозяйственного контроля является обеспечение соблюдения политики руководства, эффективности деятельности предприятия, обеспечение сохранности имущества и качественного документирования хозяйственных операций [2, с. 128]
	Подразумевает совокупность трех основных элементов: среду контроля, учетную систему, процедуры контроля [5, с. 47]
	Определяет как совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководителями организации в качестве средств для контроля эффективности хозяйственной деятельности, включающей среду контроля, систему бухгалтерского учета, процедуры контроля [4, с. 100]
	Определяется как совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, которая в том числе включает организованные внутри данного экономического субъекта и его силами надзор и проверку: соблюдения требований законодательства; точности и полноты документации бухгалтерского учета; своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности; предотвращения ошибок и искажений; исполнения приказов и распоряжений; обеспечения сохранности имущества организации [6, с. 342]

Основные функции внутрихозяйственного контроля на предприятиях АПК возложены на главного бухгалтера, который несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное оформление и достоверное представление бухгалтерской отчетности, обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, осуществляет контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Как правило, это небольшие организации, где объем производства, соответственно и объем бухгалтерской работы, подходит под определение малого бизнеса. По нашему мнению, безусловно, роль главного бухгалтера в контрольной системе высока, но полное сосредоточение на него всех функций внутрихозяйственного контроля неэффективно в достаточной мере.

Наиболее распространенной формой осуществления контроля в птицеводческих организациях Орловской области является создание ревизионных комиссий или наблюдательных советов (в зависимости от организационно-правовой формы), члены которых выполняют в

основном техническую работу, связанную с фактическим контролем за сохранностью товарно-материальных ценностей. Недостатком таких форм организации контроля является их формализация и неэффективность, в связи с чем основные функции, выполняемые ревизионной комиссией, заканчиваются проведением инвентаризаций. Считаем, что сегодня в большинстве случаев, как показывает практика, ревизионные комиссии и наблюдательные советы не способны содействовать формированию эффективных контрольных мероприятий за эффективностью деятельности хозяйствующего субъекта.

О неэффективности применяемых процедур и методов внутрихозяйственного контроля в птицеводческих организациях свидетельствуют установленные нами, допущенные нарушения по конкретным этапам производственного процесса (табл. 2).

Таблица 2

### ХАРАКТЕРИСТИКА НАРУШЕНИЙ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ПО ПРОИЗВОДСТВУ ПРОДУКЦИИ ПТИЦЕВОДСТВА ОРЛОВСКОЙ ОБЛАСТИ

Этапы производственного процесса	Допущенные нарушения	Вывод
Преинкубация (облучение яиц ультрафиолетовыми лампами)	Неиспользование необходимой первичной документации вследствие невыполнения некоторыми организациями данной процедуры. Не выполнение процедур текущего контроля	Несоблюдение технологических режимов, снижение сортности сырья
Инкубация (получение суточного молодняка)	Неиспользование первичных учетных документов, в которых отражается информация о качестве, количестве и пригодности яиц к инкубации	Снижение функции контроля качества исходного сырья
Миражирование (выбраковка)	Несоблюдение последовательности этапов, применение документов не унифицированных форм, в которых отсутствуют обязательные реквизиты	Нет возможности выявления виновников порчи сырья
Оприходование молодняка птицы	Не полное заполнение информации в первичных документах о проценте вывода здоровых птенцов от собственного стада и покупных, процент вывода слабых птенцов	Отсутствует возможность контроля и оценки эффективности закупки и принимаемых по этому поводу решений
Переработка птицы в цехе забоя	Не отражаются данные о нормативном выходе мяса птицы и ее весе по норме отсутствуют. Не отражается информация о производственных отходах. Отсутствует сопоставимость данных между документами	Отсутствует возможность оперативного анализа и внутреннего контроля результатов переработки птицеводческой продукции
Упаковка готовой продукции	Не ведется учет и контроль стадий упаковки готовой продукции и упаковочных материалов	Нет возможности своевременного сбора, обработки и контроля информации данного производственного процесса
Оприходова-	Некачественное прове-	Отсутствие досто-

Этапы производственного процесса	Допущенные нарушения	Вывод
ние готовой продукции	дение инвентаризаций	верной информации для осуществления внутреннего контроля

Причинами допусаемых нарушений по результатам наших исследований являются:

- недостаточная регламентация и разработка внутрифирменных стандартов по организации внутрихозяйственного контроля;
- ненадлежащее выполнение должностными лицами контрольных функций;
- несоответствие предъявляемым требованиям системы организации первичного, сводного бухгалтерского учета;
- не организованный в соответствии с потребностями отрасли контроль за полнотой хранения, оприходования, хранения и продажи готовой продукции.

Материалы изучения системы внутрихозяйственного контроля в птицеводческих предприятиях показали, что контрольные мероприятия на них в основном сводятся к проведению инвентаризаций и ревизий, как одним из основных процедур контроля. Порядок их проведения регламентируется внутренними документами организации, к которым относятся:

- учредительные документы;
- положение о ревизионной комиссии;
- приказы руководителя предприятия и др.

Ревизионная комиссия призвана контролировать соблюдение устава предприятия, его хозяйственную и финансовую деятельность. В Открытом акционерном обществе (ОАО) «Птицефабрика Нарышкинская» и ОАО «Орловские Зори» ревизионная комиссия подотчетна общему собранию акционеров, а в остальных предприятиях, имеющих организационно-правовую форму сельскохозяйственного производственного кооператива (СПК), – собранию пайщиков.

Одним из наиболее часто применяемых методов контрольного мероприятия и в то же время элементов метода бухгалтерского учета является инвентаризация. Однако регламентация данного метода в рассматриваемых организациях недостаточно проработана. Так, ни в одном из рассматриваемых предприятий приказы о составе инвентаризационных комиссий не регистрируются в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации (ф. №ИНВ-23). Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций не оформляются актом (ф. №ИНВ-24) и не регистрируются в журнале учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций (ф. №ИНВ-25). Не использование данных документов снижает результативность текущего и последующего внутрихозяйственного бухгалтерского контроля на птицеводческих предприятиях.

К тому же о возможных ошибках и неточностях данных бухгалтерской финансовой отчетности СПК «Птицевод» и ОАО «Птицефабрика Нарышкинская» свидетельствует невыполнение требования действующего законодательства об обязательном проведении инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.

При изучении правильности оформления и заключения договоров о полной индивидуальной (коллективной) материальной ответственности с работниками, которым переданы ценности для сохранения и использования, установлено их наличие со всеми материально-ответственными лицами только в ЗАО «Орловская птицефабрика». На остальных предприятиях они

присутствует частично, и наблюдается преобладание их устного заключения, что является недопустимым фактом, так как в случае предъявления претензий со стороны предприятия к работнику по причине недостачи материальных ценностей устный договор не дает никакой возможности для их взыскания.

На предприятиях зачастую допускаются нарушения и в ходе проведения инвентаризаций. Так, в ЗАО «Орловская птицефабрика» до начала проведения инвентаризации не опломбируются помещения, в которых находятся материальные ценности, установленные сроки проведения не позволяют провести полную и точную проверку фактического наличия имущества, из-за ошибок, допускаемых материально-ответственными лицами при ведении первичных учетных документов, возникают сложности выверкой финансовых обязательств. Как результат, выявленные недостачи (излишки) ценностей, возникшие из-за ошибок в бухгалтерском учете. При зачете недостач излишками не соблюдаются условия зачета: недостачи одного материально-ответственного лица покрывались за счет излишков другого.

К основным приемам проведения проверки фактического наличия имущества относятся:

- пересчет;
- взвешивание;
- обмер;
- лабораторный анализ.

Так, в ЗАО «Орловская птицефабрика» для обеспечения сохранности поголовья птицы пересчет осуществляется при формировании стада кур-несушек и при выбраковке птицы, а также при передаче птицы из инкубационного цеха и при реализации готовой продукции. В Открытом акционерном обществе (ОАО) «Орловский бройлер» пересчет проводят в зависимости от места содержания птицы, используя упрощенный метод подсчета, т.е. количество посадочных мест в данном зале, определенное как произведение числа секций на норму посадки в каждую из них, корректируют на сумму отклонений фактически находящегося в секции птиц по сравнению с нормативом. При этом подсчитывают число секций, незаполненных птице-мест и число сверхнормативных птиц в секциях. В ОАО «Птицефабрика Нарышкинская» и пересчет проводят не при каждой передаче птицы из группы в группу, что снижает возможность выявления неправильного подсчета в дальнейшем. Причем в локальных нормативных документах по инвентаризации данных предприятий требования по проведению проверки птице-поголовья ни в одном из предприятий не нашли отражения.

Отрицательным фактором, оказывающим влияние на достоверность учетной информации, является отсутствие применения на исследуемых предприятиях специального порядка проведения инвентаризации для готовой продукции птицеводства. Отсутствие документа, утвержденного руководителем предприятия, в котором оговаривались бы количество инвентаризаций готовой продукции птицеводства, даты проведения инвентаризаций, перечень имущества, которое подлежит инвентаризации, не позволяют проверить соблюдение графика инвентаризаций. Выявлено также противоречие нормам Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, приказа об учетной политике в части отсутствия распоряжений руководителя организации на каждую проводимую инвентаризацию готовой продукции птице-

водства. Отсутствие разработанных и утвержденных руководителем инвентаризационных описей и актов для учета готовой продукции птицеводства, по которым унифицированные формы не предусмотрены, не дает возможности учитывать отдельные технологические отраслевые характеристики.

Установлены также отклонения в правильности восстановления налога на добавленную стоимость (НДС) со стоимости недостающих товаров сверх норм естественной убыли: корреспонденция по восстановлению НДС – дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» – не составляется, что приводит к искажению начисленной суммы НДС. Выявленные случаи выдачи работниками бухгалтерии инвентаризационной комиссии инвентаризационных описей без заполнения графы «По данным бухгалтерского учета» свидетельствуют о возможных фактах злоупотреблений между проверяемыми и проверяющими.

Таблица 3

**ВЫЯВЛЕННЫЕ НАРУШЕНИЯ НА ПТИЦЕВОДЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ ОРЛОВСКОЙ ОБЛАСТИ**

Тип нарушения	Предприятия, допустившие нарушения	Возможные последствия
Отсутствие приказа руководителя о проведении инвентаризации или составе инвентаризационной комиссии	СПК «Птицевод», ОАО «Птицефабрика Нарышкинская»	Недействительны результаты инвентаризации
Сроки инвентаризации не соответствуют приказу или срок в приказе не указан	ОАО «Птицефабрика Нарышкинская», СПК «Птицевод»	Недействительны результаты инвентаризации
Бухгалтерия выдала инвентаризационные описи, содержащие данные, отраженные в бухгалтерском учете	ЗАО «Орловская птицефабрика», ОАО «Орловский бройлер», ОАО «Птицефабрика Нарышкинская», СПК «Птицевод»	Могут быть умышленно искажены данные фактического наличия имущества
Не заполнены реквизиты инвентаризационных документов	ЗАО «Орловская птицефабрика», ОАО «Орловский бройлер», ОАО «Птицефабрика Нарышкинская», СПК «Птицевод»	Документы не могут считаться юридическими доказательствами
Инвентаризационные документы содержат неподтвержденные исправления	СПК «Птицевод»	Недействительны результаты инвентаризации
Инвентаризационные описи содержат незаполненные строки	ОАО «Птицефабрика Нарышкинская», СПК «Птицевод»	Возможно дополнение записей, содержащих искаженную информацию
Неверный подсчет, вес	ОАО «Птицефабрика Нарышкинская», СПК «Птицевод»	Могут быть излишки или недостачи, уменьшающие или увеличивающие прибыль
Неверный пересчет отпуска сырья, материалов со склада в производство; готовой продукции в реализацию	СПК «Птицевод»	Удорожание или удешевление готовой продукции

На достоверность и качество данных, полученных в ходе инвентаризации на птицеводческих предприятиях, негативное влияние оказывает не проведение контрольных проверок правильности проведения инвентаризации. К тому же заключительный акт инвентаризации утверждается только руководителем предприятия без проведения заседания инвентаризационной комиссии и составления протокола. Данные нарушения снижают достоверность информации, содержащейся в описях, влекут за собой сокрытие различного рода ошибок и снижают эффективность внутрихозяйственного бухгалтерского контроля. Несвоевременное отражение в бухгалтерском учете результатов инвентаризации в исследуемых предприятиях оказывает влияние на себестоимость реализуемой птицеводческой продукции, а также на конечный финансовый результат деятельности предприятий. По результатам проверки соблюдения действующей последовательности проведения инвентаризации согласно нормативно-правовым актам на птицеводческих предприятиях нами выявлен целый ряд недостатков (табл. 3).

Факт того, что проводимые в исследуемых предприятиях инвентаризации не выполняют стоящие перед ними задачи, являясь методом фактического контроля, очевиден. Повышение эффективности инвентаризационной работы может быть достигнуто за счет совершенствования методики проверки достоверности и качества материалов инвентаризации.

Поскольку инвентаризация является одним из методов фактического контроля, нами рассмотрена система показателей, характеризующих эффективность инвентаризационной работы (табл. 4). Предлагаемые показатели дают возможность определить качество и эффективность инвентаризации, усилить контроль за качеством мер, связанных с обеспечением сохранности собственности на птицеводческих предприятиях.

Таблица 4

**АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ  
ИНВЕНТАРИЗАЦИОННОЙ РАБОТЫ ЗА 2011 г.  
НА ПТИЦЕВОДЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ  
ОРЛОВСКОЙ ОБЛАСТИ**

Показатели	Наименование предприятия			
	ОАО «Птице-фабрика Нарышкинская»	ЗАО «Орловская птице-фабрика»	СПК «Птицевод»	ОАО «Орловский бройлер»
1. Коэффициент своевременности проведения инвентаризации	0,68	0,75	0,58	0,50
2. Коэффициент выполнения плана инвентаризации	0,76	0,90	0,76	0,50
3. Коэффициент своевременности выведения результатов инвентаризации	0,72	0,80	0,50	0,60
4. Коэффициент участия руководителей в инвентаризации	0,22	0,37	0,10	0,36
5. Коэффициент качества инвентаризаций	0,87	0,90	0,65	0,73
6. Коэффициент охвата контрольными проверками	0,45	0,52	0,12	0,30
7. Коэффициент возмещения выявленного ущерба	0,23	0,71	0,25	0,19

Отклонения как по своевременному проведению инвентаризаций, так и по срокам выведения результатов на

всех птицеводческих предприятиях очевидны. Степень точности информации, полученной по результатам инвентаризации, снижается и из-за недостаточного участия в них руководителя, главного бухгалтера. Низкий охват инвентаризаций контрольными проверками свидетельствует о недостаточной организации последующего контроля в данном направлении.

Для успешной организации системы внутрихозяйственного контроля администрация птицеводческих предприятий, на которую возложена ответственность за соответствие функций контроля хозяйствующего субъекта размерам и масштабам его деятельности, должна знать о злоупотреблениях и причинах их возникновения. Причина, на наш взгляд, заключается в отсутствии единого подхода к организации и координации контрольных функций должностных лиц в организации. Отсутствие документов, регламентирующих деятельность должностных лиц, снижает эффективность внутрихозяйственного контроля и создает предпосылки к недобросовестному исполнению своих обязанностей должностными лицами предприятий.

Весьма перспективным, как показывает практика других регионов, в частности Московской, Липецкой, Воронежской, Тамбовской областей и ряда других, является сочетание системы внутреннего аудита со структурно-функциональной формой внутреннего контроля, что будет способствовать экономии затрат в разрезе статей и повышению эффективности системы внутрихозяйственного контроля. Таким образом, научная организация процесса внутрихозяйственного контроля должна основываться на системном подходе ко всем стадиям этого процесса, к интеллектуальному труду исполнителей с целью эффективного внутрихозяйственного контроля в птицеводческих предприятиях.

## Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ (в ред. от 28 июня 2013 г. №134-ФЗ). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Адамс Р. Основы аудита [Текст] : пер с англ. / Адамс Р. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
3. Аренс Э. Аудит [Текст] / Аренс Э., Лоббек Дж. ; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 550 с.
4. Бычкова С.М. Планирование в аудите [Текст] / Бычкова С.М., Газарян А.В. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 264 с.
5. Мельник М.В. и др. Ревизия и контроль [Текст] : учеб. пособие / Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. – 520 с.
6. Шеремет А.Д. Аудит [Текст] / Шеремет А.Д., Суйц В.П. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 448 с.

*Калиничева Елена Юрьевна*

## Ключевые слова

Внутрихозяйственный контроль; птицеводческие организации; контрольные мероприятия; процедуры внутрихозяйственного контроля.

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что для эффективной деятельности организации, повышения рентабельности ее деятельности необходим отлаженный механизм управления, важнейшим элементом которого выступает внутрихозяйственный контроль. Инвентаризация – самый распространенный метод фактического контроля. С его помощью не только осуществляется контроль за сохранностью собственности организации, но и обеспечивается достоверность фактических данных о наличии имущества. Внутрихозяйственный контроль, являясь одним из видов экономического контроля, позволяет вовремя выявить факты хищений и злоупотреблений. Одним из основных и наиболее распространенных методов фактического контроля является инвентаризация, эффективность которой может быть достигнута за счет совершенствования методики проверки достоверности и качества материалов.

Научная новизна и практическая значимость. В статье рассмотрены основные нарушения, выявленные в ходе реализации внутрихозяйственного контроля, дана оценка эффективности инвентаризационной работы птицеводческих организаций.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Проняева Л.И., д.э.н., проф., зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО «Орловский государственный аграрный университет»*

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)

[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

[С:\Дайджест\\_Аудит и Финансовый Анализ вместе с  
№3 за 2011 г\fin\\_2011\\_31\\_rus\\_00\\_00\\_Cod \(001-007\)  
\(07\) .doc](#)