

Отримано: 26 січня 2017 р.

Прорецензовано: 31 січня 2017 р.

Прийнято до друку: 11 лютого 2017 р.

Левицька С. О. Виробничі запаси як об'єкт внутрішнього контролю (на прикладі суб'єктів споживчої кооперації) / С. О. Левицька // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. – Острог: Вид-во НУ«ОА», березень 2017. – № 4(32). – С. 200–206.

УДК:657.37

JEL-класифікація: M 41

Левицька Світлана Олексіївна,

доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту
Національного університету водного господарства та природокористування

ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ ЯК ОБ'ЄКТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ (НА ПРИКЛАДІ СУБ'ЄКТІВ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ)

У статті проаналізовано вітчизняну та міжнародну практику проведення внутрішнього контролю виробничих запасів на прикладі суб'єктів споживчої кооперації. Розкрито методичні та організаційні підходи внутрішнього контролю як інформаційної бази внутрішнього аудиту результативності проведення операцій із виробничими запасами. Досліджено формат обліково-аналітичного забезпечення таких операцій у межах статутної діяльності споживчих товариств з урахуванням вимог щодо збалансованості підприємницької діяльності.

Ключові слова: виробничі запаси, бухгалтерський облік, внутрішній аудит, внутрішній контроль, обліково-аналітичне забезпечення, споживча кооперація, споживчі товариства, менеджмент організації господарської діяльності.

Левицкая Светлана Алексеевна,

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета и аудита
Национального университета водного хозяйства и природопользования

ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ КАК ОБЪЕКТ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ (НА ПРИМЕРЕ СУБЪЕКТОВ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ)

В статье проанализированы отечественная и международная практики проведения внутреннего контроля производственных запасов на примере субъектов потребительской кооперации. Раскрыты методические и организационные подходы внутреннего контроля как информационной базы внутреннего аудита результативности проведения операций с производственными запасами. Исследован формат учетно-аналитического обеспечения таких операций в рамках уставной деятельности потребительских обществ с учетом требований по сбалансированности предпринимательской деятельности.

Ключевые слова: производственные запасы, бухгалтерский учет, внутренний аудит, внутренний контроль, учетно-аналитическое обеспечение, потребительская кооперация, потребительские общества, менеджмент организации хозяйственной деятельности.

Svitlana Levytska,

PhD, Professor, National University of Water Management and Natural Resources Use

INVENTORIES AS OBJECT OF INTERNAL CONTROL (EVIDENCE FROM THE ENTERPRISES OF CONSUMER COOPERATION)

Inventory management as an administrative process is based on the accounting and analytical maintaining for the stocks' movement. Such information is important to monitor the compliance of relevant internal and external regulations. National and international practice of internal control of inventory is analyzed in case of consumer cooperatives in this research. Methodological and organizational approaches of internal control are revealed as the information base for internal audit of effectiveness the operations. Format of accounting and analytical providing for the operations of inventories within statutory activity of consumer societies with the requirements as to balance their business activities is studied. Accounting and analytical maintaining of the operations with stocks is offered to use like a knowledge base for internal control and internal audit in accordance to the stages of movement the inventories. Relevant to International Standard on Auditing ISA 315, internal control isn't an identification or form of internal audit, it functions as a specific component of this audit. The article recommends using sufficiently transparent, simple and detailed sequence of stages of internal control like defining objectives to control, assessment of controls, procedures of control and tests for confirmation of study. International auditing standards define the internal audit following to the areas of internal control. However, the key word in this meaning is evaluation: the evaluation of effectiveness business' management; the evaluation of legitimacy and reliability of financial reports; the evaluation of accounting accuracy (financial audit); the evaluation of regulations compliance (compliance audit). The problem of internal audit operations is revealed in the work by the example of operations with inventories.

Key words: inventory, accounting, internal audit, internal control, accounting and analytical maintaining, consumer cooperatives, consumer enterprise, management of business organization.

Постановка проблеми. Споживча кооперація (СК) в Україні – це добровільне об'єднання громадян для спільного господарювання, здійснення торговельної, заготівельної, виробничої та іншої діяльності, не забороненої чинним законодавством України. Етапи розвитку СК підтверджують важливість її ролі в періоді завершення адміністративно-територіальної реформи (реформи місцевого самоврядування і адміністративно-територіального поділу), оскільки визначаються налагодженням міжрегіональних виробничих зв'язків [8].

Не зважаючи на впливи світової фінансово-економічної кризи, що, беззаперечно, пригальмували господарську діяльність в Україні, функціонування суб'єктів споживчої кооперації практично не змінилось за кількісними показниками: з 5252 станом на 1.01.2009 р. до 5214 на початок 2010 р. Їх загальна кількість на 1.01.2011 р. досягла 1349 суб'єктів.

Серед основних проблем системи споживчої кооперації України – необхідність розширення членської бази (на початок 2011 р. об'єднувала 483,8 тис. пайовиків), збереження і зміцнення кооперативної власності. Це зумовлює потребу у продовженні системних державних соціально-економічних реформ [12].

Для суб'єктів системи СК характерним є підприємницький характер господарської діяльності: одержання прибутку на основі раціонального використання трудових ресурсів, мінімізації витрат та оптимізації ринку збуту, де б ціна формувалась за принципами кращої кон'юнктури попиту.

Форма об'єднання такого господарювання – споживче товариство (СТ). Ними можуть бути фермерські господарства, колективні сільськогосподарські підприємства, господарські товариства, кооперативні, державні та інші підприємства [19].

Запаси в діяльності СТ мають достатньо широку функціональну варіативність: виконують роль внесків членів СТ; використовуються як сировина та матеріали, що формують собівартість реалізації; обліковуються як виготовлена продукція, товари в магазинах, що є на балансі суб'єктів споживчої кооперації; є малоцінними та швидкозношуваними предметами, іншими виробничими запасами для забезпечення операційної діяльності товариств.

СТ формують товарні та матеріально-технічні ресурси:

- завдяки закупівлям на договірних засадах у підприємств (виробників), в оптовій торгівлі, на біржах, аукціонах;
- шляхом заготівель сільськогосподарської продукції і сировини у громадян, фермерських господарств, колективних сільськогосподарських підприємств;
- як результат виробництва товарів власними силами, а також з інших джерел, не заборонених чинним законодавством.

Запаси СТ та їх спілок можуть бути продані, передані в оренду, надані як позичка або в безоплатне тимчасове користування членам споживчих товариств, іншим суб'єктам. Для системи споживчої кооперації характерними є операції спільної діяльності: запаси можуть перебувати у спільному володінні споживчих товариств та спілок, при цьому частка у власності визначається взаємними угодами.

Управління запасами як адміністративний процес базується на обліково-аналітичному забезпеченні руху запасів для проведення контролю за дотриманням відповідних загально нормативних, внутрішніх регуляторних актів. Така комплексна інформація за критеріями дотримання вимог щодо повноти, об'єктивності, своєчасності, цільового розкриття в розрізі адміністративних запитів – запорука успішного оперативного та стратегічного управління ресурсним потенціалом СТ.

У межах правового поля своєї діяльності СТ активно впроваджують систему внутрішнього контролю. Хоча в централізованому порядку організація внутрішнього контролю методично не узгоджена, ревізії фінансово-господарської діяльності СТ, спілок та підпорядкованих їм підприємств здійснюють створеними ревізійними комісіями (ревізорами), контрольно-ревізійним апаратом відповідних спілок, а також зовнішніми аудиторськими фірмами (на замовлення) [9].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зміст, принципи, методичні прийоми обліку діяльності суб'єктів господарювання досліджували вітчизняні вчені, серед яких М. Т. Білуха, М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, В. П. Завгородній, М. В. Кужельний, В. В. Сопко, А. М. Кузьмінський, В. С. Рудницький, Б. Ф. Усач, Ю. Я. Литвин та інші.

Окремі теоретичні й практичні питання контролю та аудиту (процедури їх проведення, обліково-аналітичне забезпечення) висвітлено в працях українських та зарубіжних фахівців, серед яких Р. Адамс, Ф. Д. Делвіз, О'Рейли, Дж. Робертсон, В. М. Хірш, Б. М. Білуха, Г. М. Давидов, В. М. Добровський, Н. І. Дорош, В. П. Завгородній, О. Петрик, В. С. Рудницький, В. Я. Савченко, В. В. Сопко, Л. К. Сук, Б. Ф. Усач, М. Г. Чумаченко та інші.

На етапі економічних трансформацій подальшого розвитку потребують організаційні та методичні підходи обліково-аналітичного забезпечення використання виробничих ресурсів на етапах внутрішнього контролю для забезпечення системного управління процесами збалансованої господарської діяльності.

Метою статті є визначення: раціонального формату обліково-аналітичного забезпечення операцій із запасами як інформаційної бази внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту використання виробничих ресурсів; методики та організації внутрішнього контролю, що є основою для обґрунтування оцінки визначальних питань оперативного та стратегічного управління на прикладі споживчих товариств.

Основні результати дослідження. Дискусії щодо функціональної підпорядкованості внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту досить часто визначають останній як особливу форму внутрішнього контролю. На нашу думку, такий підхід нівелює методичні та організаційні підходи аудиту, що є професійним видом діяльності.

Серед Міжнародних стандартів аудиту, що виокремлюють внутрішній аудит за результатами внутрішнього контролю: МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»; МСА 315 – «Ідентифікація та оцінка ризиків, суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»; МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» [3].

Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю містить аналітичну інтерпретацію всіх облікових даних періоду, що підлягає контролю, за системно-хронологічним підходом відображення їх в обліку та формах звітності. Ознаками реформації облікової складової інформаційного забезпечення на етапах формування державної Концепції збалансованого національного розвитку є:

– розширення об'єктів обліку, зокрема, соціальної, економічної, екологічної складових господарської діяльності;

– розвиток інформаційних технологій, спроможних забезпечити оперативність обліку та звітності, інтерпретувати комплексні показники обліково-аналітичного забезпечення відповідно до запитів менеджерів різних рівнів, в автоматизованому режимі проводити внутрішній контроль (аудит) результатів діяльності тощо.

Первісна вартість запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» визначається залежно від способу оприбуткування: собівартість запасів (виготовлених, придбаних на умовах розрахунку), справедлива вартість. Своєю чергою балансова вартість як об'єкт обліку і контролю ідентифікується як первісна або переоцінена [6].

Для системного формування обліково-аналітичного забезпечення (ОАЗ), проведення внутрішнього контролю загалом визначальним є вибір етапів руху запасів: оприбуткування, використання, збереження та списання з балансового обліку.

Основні методичні підходи до формування ОАЗ операцій оприбуткування запасів розкрито в таблиці 1.

Таблиця 1

Методичні підходи до формування обліково-аналітичного забезпечення надходження запасів (на прикладі СТ)

Етапи руху запасів	Елементи методу бух. обліку		
	Документування	Подвійний запис	Оцінка
1	2	3	4
1. Поставка запасів на умовах розрахунку з постачальником	Акт оприбуткування із узагальненням елементів собівартості оприбуткованих запасів	Аналітичні субрахунки до рах. обліку витрат, пов'язаних з операцією оприбуткування (транспортно-заготівельні витрати, мито та ін.): Дт20, 21.28- К 63	Собівартість придбання з урахуванням витрат, пов'язаних з операцією придбання
2. Надходження запасів на безоплатній основі (зокрема як внесок до зареєстрованого капіталу СТ)	Акт прийому-передачі з обґрунтуванням справедливої вартості, погодженої сторонами	Аналітичні субрахунки до рах. обліку безоплатно одержаних запасів: Дт20, 21.28- К 718	Справедлива вартість оприбуткованих запасів на рівні звичайної ціни (з документальним підтвердженням)
3. Виготовлення запасів власними силами	Накладна передачі на склад готових виробів	Рахунок обліку готової продукції з аналітичними субрахунками в розрізі специфікації виробів: Дт26-Кт23	Фактична собівартість за сумою прямих виробничих та розподілених загальновиробничих витрат

Достовірна оцінка оприбуткування запасів – важливий фактор об'єктивності результатів контролю їх використання.

На сьогодні контроль як важлива функція менеджменту управління в економічному та науково-публіцистичному трактуванні не має суттєвих відмінностей:

Контроль (фр. contrôle, от contrerôle – подвійний список): перевірка, облік, спостереження за чим-небудь; одна з основних заключних функцій управління. Контроль здійснюється на основі *спостереження* за поведінкою керованої системи з метою забезпечення оптимального її функціонування (вимірювання досягнутих результатів і співвіднесення їх із очікуваними результатами) [2].

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту МСА 315 в міжнародній практиці аудиту система внутрішнього контролю не є ототожненням аудиту або його формою, а функціонує як невід’ємна складова підготовки внутрішнього аудиту. Водночас рекомендовано застосовувати досить прозору (одночасно – просту, деталізовану методично та організаційно) *послідовність етапів визначення цілей контролю, оцінки стану контролю, процедур контролю, тестів на підтвердження питань, що вивчаються*.

МСА 315 та 610 визначають внутрішній контроль як процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої *впевненості щодо досягнення цілей суб’єкта господарювання* щодо достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання актів нормативного регулювання (тобто інформація для забезпечення *впевненості в її достовірності, а не безпосередньо оцінка*).

У таблиці 2 наведено порівняння концептуальних основ внутрішнього аудиту фінансової звітності та внутрішнього контролю, що розкриває підпорядкованість результатів їх проведення.

Таблиця 2

Внутрішній аудит фінансової звітності та внутрішній контроль: концептуальна основа [5]

№ п/п	Концептуальні основи	Внутрішній аудит	Внутрішній контроль
1	2	3	7
	Предмет	Зовнішня та внутрішня фінансова звітність, джерела її підготовки (відомості, ордери)	Дані бухгалтерського обліку та показники форм зовнішньої та внутрішньої звітності суб’єкта господарської діяльності
	Мета	Надання обґрунтованої оцінки фінансового стану: виявлення помилок, упущень та неточностей у фінансовій звітності підприємства, надання консультативних послуг для покращення фінансових результатів діяльності	Визначення ефективності управлінських рішень, результатів їх провадження, виявлення відхилень від затверджених норм, усунення негативних ситуацій і попередження недоліків у фінансово-господарській діяльності
	Методична основа	Загальнонаукові методи (аналіз і синтез, індукція і дедукція, моделювання, абстрагування і конкретизація, системний аналіз тощо). Власні прийоми (органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні, узагальнення і реалізації результатів аудиту)	Комплекс прийомів та процедур, націлений на виконання програми контрольних дій для досягнення мети контролю, поставлених цільових завдань щодо перевірки. Методичні прийоми: загальнонаукові, органолептичні, документальні, розрахунково-аналітичні, узагальнення і реалізації результатів контролю
	Період проведення	Пріоритетно – після завершення звітного періоду; у випадку особливих обставин – період визначається рішенням керівництва	На системній основі (здебільшого постійно). Рішення керівника затверджуються: об’єкти перевірки; питання, що підлягають контролю; контролери з числа посадових осіб суб’єкта господарської діяльності.

Серед *цілей* внутрішнього контролю запасів з урахуванням напрямів статутної діяльності СТ виділяють такі:

- санкціонування закупівель/заготівель, використання запасів;
- контроль за надходженням запасів відповідно до документів первинного обліку;
- підтвердження залишків запасів даними інвентаризації;
- контроль за цільовим використанням запасів відповідно до розпоряджень керівника, у межах статутної діяльності СТ;
- обґрунтування результатів проведеної оцінки запасів;
- відповідність залишків потребам використання запасів у господарській діяльності та ін.

Для досягнення зазначених цілей доцільно застосувати *процедури контролю, зокрема:*

1. Підтвердження документації критеріям повноти і нормативної цілісності [10], санкціонованість операцій керівником СТ. Розміри повторних замовлень вивчаються на адекватність реальним потребам.
2. Перевірка арифметичної точності. Всі операції надходження і вибуття запасів повинні враховуватись у картках складського обліку запасів, відповідно до даних у накладних щодо надходження/списання.
3. Перевірка рахунків обліку, реєстрів, оборотно-сальдових відомостей. Загальні облікові записи по запасах, об’єднані з основною системою бухгалтерського обліку (синтетичний облік), повинні звірятися з аналітичними субрахунками.
4. Порівняння залишків запасів з їх обліковими записами. Залишки запасів періодично звіряються з обліковими записами особою, що не пов’язана з персоналом складів. Значні невідповідності з’ясовуються: якщо поточний облік запасів не ведеться належно, повна інвентаризація повинна проводитись частіше ніж раз на рік [11].

5. Доступ до активів і облікових записів. Повинні бути визначені місця зберігання запасів, що виключають їх псування, крадіжку. Доступ до складу повинен має бути обмеженим залежно від регламентованих професійних обов'язків, матеріальної відповідальності.

Тести доцільно складати в розрізі певних етапів руху запасів. Вони передбачають підтвердження позитивних висновків за перевітками: фізичного зберігання запасів і умов їх зберігання; процедур обліку руху запасів на склад/зі складу, санкціонування внесення коректив в облікові записи по запасах; відповідності операцій списання через непридатність запасів документальному обґрунтуванню доцільності таких операцій; відокремленого обліку руху запасів, що належать пов'язаним сторонам; відповідності даних інвентаризації запасів їх обліковим записам; адекватності процедур інвентаризації фактично проведеним інвентаризаційним підрахункам та ін.

Досить суттєвими є доповнення, внесені Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань за № 879 (далі – Положення) [11]. Приклад тестів внутрішнього контролю операцій із запасами СТ, що базуються на результатах інвентаризації, наведено в таблиці 3.

Таблиця 3.

Тести внутрішнього контролю операцій з запасами, що базуються на результатах їх інвентаризації

№ з/п	Тести внутрішнього контролю	Підтвердження
1	2	3
1	У разі інвентаризації запасів головою комісії призначено посадову особу з відповідними повноваженнями (п. Положення, р. II, п. 2.4).	Так. Головою комісії є одна і та ж посадова особа не більше двох років підряд, має відповідну професійну підготовку та практичні компетенції.
2	Дані аналітичного обліку запасів повинні відповідати даним їх синтетичного обліку на певне число звітності (Положення, п. 5).	Так. Дотримано Інструкцію №291 [1]: залишки запасів у розрізі груп, місць зберігання, МВО* здійснено правильно.
3	Інвентаризаційні описи повинні відповідати вимогам Положення (п. Положення, р. II, п. п. 15–19).	Так. Інвентаризаційні описи складено у 2-х прим., виправлення зроблено коректурним методом, підписи членів комісії на кожній сторінці, суми проведеної переоцінки зазначено з поясненнями.
4	Готовність до інвентаризації має бути підтверджена розпискою матеріально відповідальної особи (Положення, р. II, п. 5,6).	Так. Перед початком інвентаризації запасів МВО надала розписку з відповідним підтвердженням повноти оприбуткованих і підготовлених до переобліку запасів.
5	У результаті проведення дооцінки в наявності підтверджувальні документи щодо нової вартості, внесено до інвентарних карток обліку запасів їх переоцінену вартість (п. Положення, р. II п. 2.5.).	Так. Дооцінка проведена на основі повного документального підтвердження: невідповідності балансової вартості чистій реалізаційній вартості запасів, розрахунку звичайної ціни, результатів проведення інвентаризації запасів на дату переоцінки.
6	Облік запасів, які не належать СТ, здійснюється на позабалансових рахунках (Положення, р. II, п. 5,10,20).	Так. Запаси, одержані СТ за договорами збереження, обліковуються на позабалансовому рах. 02 «Активи на відповідальному зберіганні». На них складено окремі описи.
7.	Правильно проведена пересортиця запасів (п. Положення, р. III, п. 4).	Так. Пересортиця зарахована з урахуванням факторів: надлишок і недостача ідентичних запасів утворено за один і той же період. В одній і тій же МВО.
8	Правильно визначення вартість оприбуткування запасів (Положення, р. III, П(С)БО 9):	
	– собівартість оприбуткованих запасів урахує витрати, пов'язані з операцією (доставкою, комісійними митом тощо);	Так. Витрати на доставку ідентифіковані, інші складові первісної вартості підтверджені відповідними документами.
	– суми податку на додану вартість, не включені до первісної вартості запасів, є податковим кредитом.	Так. Якщо СТ зареєстровано платником ПДВ, на основі податкової накладної.
9.	Проведено підтвердження дебіторської та кредиторської заборгованості за розрахунками по запасах Положення, р. III, п. 7.):	Так. СТ документально підтвердила свою заборгованість та зобов'язання за результатами операцій із поставки/відвантаження запасів.

*Матеріально-відповідальна особа.

Звіт про результати проведення внутрішнього контролю – документ довільної форми. Серед обов'язкових інформаційних блоків такого Звіту: виконавці та їх повноваження; аналіз виконання прийнятих адміністративних рішень за результатами попереднього внутрішнього контролю; перелік взаємодоповнюючих цілей та процедур внутрішнього контролю; узагальнення результатів тестів внутрішнього контролю; рекомендації щодо адміністративного впливу на виявлені порушення (відхилення) та ін.

Дані Звіту – узагальнення системною роботою щодо суцільної перевірки результативності використання виробничих запасів СК. Водночас важливо розуміти «межі» використання такої інформації.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків і суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» в міжнародній практиці аудиту система внутрішнього контролю не є ототожненням аудиту або його формою, а функціонує як невід'ємна складова підготовки з метою подальшої її цільової оцінки. На жаль, вітчизняна практика внутрішнього аудиту не має на сьогодні нормативного та практично-прикладного його розмежування з внутрішнім контролем.

Міжнародні стандарти аудиту визначають проведення внутрішнього аудиту практично за вищенаведеними напрямками внутрішнього контролю, однак ключовим словом при цьому є оцінка:

- діяльності суб'єкта щодо ефективності господарювання;
- законності та достовірності фінансової звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку (фінансовий аудит);
- дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів тощо (аудит відповідності) [7].

Формування цієї оцінки – якісно та процедурно інші етапи формування думки внутрішнього аудитора, які залежать від мети аудиту, його виду (прикладного застосування). Загалом основні погляди на поняття аудиту можна згрупувати аудит як:

- 1) контрольно-ревізійну діяльність – аудит як метод контролю;
- 2) експертно-консультаційну діяльність – операційний аудит;
- 3) діяльність, необхідну для висловлення думки щодо оцінки фінансової звітності – фінансовий аудит.

Щодо операцій, що досліджуються, варіативність оцінки за результатами внутрішнього аудиту окремих операцій із виробничими запасами наведено в таблиця 4.

Таблиця 4

**Оцінка використання виробничих запасів за результатами внутрішнього аудиту
(на приклад споживчих товарів)**

№ з/п	Оцінка використання виробничих запасів	Внутрішній аудит	
		Операційний	Фінансовий
1	2	3	4
1	Оприбуткування виробничих запасів	Оцінка своєчасності та повноти поставок, її відповідності потребам виробничої діяльності	Оцінка правильності відображення первісної вартості оприбуткованих поставок у регістрах на формах звітності
2	Списання запасів на виробничі потреби	Оцінка цільового використання (відповідно до технологічної карти); дотримання нормативних витрат	Оцінка повного відображення на рахунках бух. обліку та у формах звітності (зокрема внутрішньої); відповідності методів списання визначеним наказом про облікову політику СТ
3	Використання виробничих запасів у спільній діяльності	Оцінка відповідності використання запасів угодам про спільну діяльність суб'єктів споживчої кооперації (за метою, видами залучених запасів, вартістю тощо)	Оцінка відокремленого обліку запасів, використаних в операціях спільної діяльності; розкриття в звітності результатів проведення спільної діяльності (зокрема в розрізі використання запасів) тощо
4	Використання запасів на виконання програм збалансованості господарської діяльності	Оцінка використання виробничих запасів на виконання: планових економічних показників; заходів соціального забезпечення працівників та екологічної безпеки виробництва	Оцінка рівня аналітичного обліку використання запасів у розрізі екологічної, соціальної та екологічної складових збалансованості; показників звітності (зокрема внутрішньої) за виконанням Програм збалансованості господарської діяльності СТ

Висновки. Отже, результати внутрішнього контролю господарської діяльності, розкриті на приклад операцій із виробничими запасами СТ, дозволяють забезпечити достовірною інформацією менеджерів різних рівнів управління на етапах прийняття ними виважених рішень оперативного управління. Більш деталізоване вивчення окремих операцій у процесі внутрішнього аудиту через обґрунтування фактичних та потенційних наслідків, виявлених за результатами контролю, уможливує перспективність планування ресурсного забезпечення, що своєю чергою покращує не тільки показники раціонального використання ресурсів (зокрема виробничих запасів), але й реалізації програм економічного розширення, соціальної відповідальності бізнесу та екологічної безпеки його ведення.

Література:

1. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. за № 291. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 р. за № 893/4186 (з чинними змінами та доповненнями).

2. Контроль – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://uk.wikipedia.org/wiki/контроль>.

3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частини 1 та 2, видання 2012: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I and II, 2012 Edition ISBN: 978-1-60815-122-6.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за N 336/22868. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

5. Осадча О. О. Внутрішньогосподарський контроль фінансових результатів суб'єктів господарської діяльності в Україні / О. О. Осадча // Сборник статей научно-информационного центра «Знание» по материалам заочной научно-практической конференции: «Развитие науки в XXI веке» 1 часть, г. Харьков: сборник со статьями (уровень стандарта, академический уровень). – Д. : научно-информационный центр «Знание», 2016. – С. 156–161.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 за № 246. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.1999 за № 751/4044 (зі змінами і доповненнями).

7. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 р. за № 3126-ХІІ (зі змінами та доповненнями).

8. Про добровільне об'єднання територіальних громад: Закон України // Відомості Верховної Ради (ВВР), 2015. – № 13, ст. 91.

9. Про споживчу кооперацію: Закон України. – Відомості Верховної Ради України (ВВР) 1992, N 30, ст.414.

10. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.

11. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 за № 879.

12. Пантелеймоненко А. Споживча кооперація України <http://www.academia.edu>.