

УДК 657:471.631.162

DOI: <https://doi.org/10.32851/2708-0366/2020.1.33>**Шепель І.В.**

кандидат економічних наук, доцент,  
Державний вищий навчальний заклад  
«Херсонський державний аграрний університет»  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6728-5579>

**Shepel Inesa**

State Higher Educational Institution  
«Kherson State Agrarian University»

## ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ АГРАРНИХ ФОРМУВАНЬ

### ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND CONTROL OF AGRICULTURAL COMMODITY AND MATERIAL VALUES

*Розкрито організацію обліку та елементи внутрішньогосподарського контролю за товарно-матеріальними цінностями і визначено, що вони мають значний вплив на збереження, раціональну побудову їх обліку, вибір належної оцінки для потреб різних користувачів. Розроблено комплексну методику контролю товарно-матеріальних цінностей, яка передбачає управління на кожній стадії відтворювального процесу, а також управління складовими елементами. Встановлено, що інформаційне забезпечення управління запасами має відповідати вимогам сучасної ринкової економіки, шляхом поглиблення комплексності бухгалтерського обліку, впровадження нових форм внутрішньої звітності та їх синтез з чинними, реорганізації з метою забезпечення потреб споживачів та оцінки методів вибуття. За результатами дослідження обґрунтовано елементи облікової політики в умовах ринкової економіки в частині оборотного капіталу, який формують товарно-матеріальні цінності.*

**Ключові слова:** облік, товарно-матеріальні цінності, сировина, матеріали, запаси, аграрні формування, нормування витрат, контроль.

*Раскрыто организацию учета и элементы внутреннего контроля за товарно-материальными ценностями и определено, что они оказывают значительное влияние на сохранение, рациональное использование и учет, выбор надлежащей оценки потребности различных пользователей. Разработана комплексная методика контроля товарно-материальных ценностей, которая предполагает управление на каждой стадии производственного процесса, а также управление ее составными элементами. Установлено, что информационное обеспечение управления запасами должно соответствовать требованиям современной рыночной экономики, путем углубления комплексности бухгалтерского учета, внедрения новых форм внутренней отчетности и их синтез, реорганизации с целью обеспечения потребностей потребителей и оценки методов выбытия. По результатам исследования обосновано элементы учетной политики в условиях рыночной экономики в части оборотного капитала и формируют товарно-материальные ценности.*

**Ключевые слова:** учет, товарно-материальные ценности, сырье, материалы, запасы, аграрные формирования, нормирование затрат, контроль.

*The organization of accounting and the elements of internal control over inventory are revealed and determined that they have a significant impact on the preservation, rational construction of their accounting, selection of the proper assessment for the needs of different users. A complex methodology for the control of inventory is developed, which provides for the control at each stage of the reproduction process, as well as the management of constituent elements. The study used methods of theoretical generalization, grouping and comparison, methods of scientific knowledge as observation and comparison. The theoretical and methodological basis of the study are the works of domestic and foreign scientists of accounting and control, other special literature, materials of conferences on problems of accounting and control, regulatory legal acts*

*of Ukraine, as well as materials obtained by the author as a result of conducting a direct study of the accounting and analytical status software. Control must become an effective tool in building a competitive agricultural economy. The operation of its system at the enterprise is a guarantee of optimization of its development, efficiency of activity and stability of financial condition. There are some problems in agricultural enterprises that relate directly to the organization. Most of the enterprises of agroindustrial complex due to unsatisfactory financial condition, remoteness from industrial centers have an acute problem with the involvement of qualified specialists. Therefore, we believe that over a period of time, agrarian units will be able to organize a control department. It has been established that the information management of inventory management should meet the requirements of the modern market economy, by deepening the complexity of accounting, introduction of new forms of internal reporting and their synthesis with current ones, reorganization to meet the needs of consumers and assess methods of disposal. According to the results of the study, the elements of accounting policy in the conditions of market economy in the part of working capital, which form the material and material values, are substantiated.*

**Key words:** *accounting, inventory, raw materials, supplies, agrarian formations, costing, control.*

**Постановка проблеми.** Розвиток аграрного сектору економіки передбачає створення конкурентного середовища з потужним підприємництвом, що потребує суттєвої перебудови всіх складових аграрного ринку, зокрема поліпшення основних функцій управління господарською діяльністю. При цьому нового значення набуває звітна інформація про стан активів аграрного підприємства, насамперед матеріальних цінностей, які складають найбільшу питому вагу у витратах та у товарній продукції.

Наближення національних стандартів бухгалтерського обліку на засадах гармонізації до прийнятого в міжнародній обліковій практиці якісного рівня потребує не лише розробки та впровадження системи бухгалтерського обліку в аграрних формуваннях, наближеної до організаційних та методологічних принципів міжнародних стандартів, але й необхідності повного використання традиційних для вітчизняного обліку прийомів та методів оцінки, поєднання контрольних функцій з завданнями управління товарно-матеріальними цінностями.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний вклад в теорію та методологію обліку та контролю товарно-матеріальних цінностей внесли вчені М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, І.К. Дрозд, В.М. Жук, В.П. Завгородній, С.Я. Зубілевич, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Лінник, В.Б. Моссаковський, Н.Л. Правдюк, П.Т. Саблук, І.Б. Садовська, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко та інші. Серед зарубіжних вчених – Х. Андерсон, Р. Антоні, М.І. Баканов, Ф. Вуд, Д. Колдуелл, Г. Мус, Б. Нідлз, В.В. Патров, Я.В. Соколов та інші.

**Мета статті** полягає в удосконаленні окремих теоретичних положень бухгалтерського обліку і контролю товарно-матеріальних цінностей в аграрних формуваннях, розробці практичних рекомендацій з удосконалення формування об'єктивної інформації про ТМЦ у фінансовій звітності. Методика дослідження базується на системному підході, розробці моделі досліджуваного об'єкту для облікових та контрольних процедур. В обґрунтованні наукового підходу удосконалення обліку і контролю досліджуваного об'єкту використано методи порівняння, загальнонаукові методи системного підходу при врахуванні специфіки діяльності аграрних формувань, дослідженні стану бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу.** Світова практика бухгалтерського обліку передбачає існування двох систем обліку виробничих запасів: постійної та періодичної. В Україні використовується постійна система обліку виробничих запасів, згідно з якою ведеться постійна і безперервна оцінка всіх змін у виробничих запасах. За кордоном поширена система періодичного обліку виробничих запасів, при якому фізичний підрахунок груп матеріалів у виробничих запасах здійснюється через певні періоди часу (наприклад, раз на місяць) [1, с. 218]. Про моделі обліку запасів та планування їх величини фіксованим обсягом та за фіксований період досліджено С. Хомовим [2, с. 75]. Варто зазначити, що в умовах нестабільності ринку, що виражається в досить значних

коливаннях цін, оцінка запасів за вартістю їх придбання не є об'єктивною.

В обліку обов'язковим є надання зведеної інформації про запаси, без деталізації за їх видами та суперечить принципу повноти розкриття. Тому Т.І. Єфіменко [3, с. 338] досліджує вдосконалення процедурної вартості запасів і подання інформації про запаси у фінансовій звітності. За дослідженнями В.В. Баліцької [4, с. 178], оборотний капітал характеризується споживчою вартістю та вартісним складом. Проаналізувати структуру, за наведеними у Держкомстаті даними, неможливо. А причини звуження інформації, вважає Н.Л. Правдюк [5, с. 24], криються в обліковому відображенні.

Споживча вартість – це ресурси для фінансового забезпечення витрат виробництва, а вартісний склад – це вкладення у матеріальні ресурси. Наприклад, для сфери сільського господарства, методичні підходи щодо класифікації матеріальних цінностей закріплені нормами П(С)БО 9 «Запаси» [6], та П(С)БО 30 «Біологічні активи», відповідно до норм яких визначається склад товарно-матеріальних цінностей. Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» [7], запасами є сільськогосподарська продукція, що після первинного визнання оцінюється та відображається, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». Тобто біологічний актив не використовується у сільськогосподарській діяльності та утримується для продажу, або напрямок його використання не визначено. В умовах ринкової економіки постають питання щодо розмежування понять «виробничі» та «матеріальні» запаси; необхідне чітке обґрунтування їх класифікації, з урахуванням галузевої специфіки виробництва.

З переходом аграрних формувань до діяльності в умовах ринкової економіки, частою зміною цін на оборотні активи зростає значення бухгалтерського обліку та контролю цього об'єкта. ТМЦ є основним оборотним активом підприємств, складовою виробничого циклу. Тому облік їх винятково важливий для всіх стадій процесу кругообороту ТМЦ та потреб різних користувачів.

Положення облікової політики, визначені в Наказі про облікову політику, є своєрідним вибором способу ведення обліку та складання звітності не тільки для зовнішніх, але і внутрішніх користувачів. Отже, як інформація, що розкриває особливості ведення обліку, щодо ТМЦ в обліковій політиці, важливими є наступні моменти: визначення переліку об'єктів обліку ТМЦ та їх структури і класифікації; визнання й первісна оцінка; оцінка споживання, руху та вибуття ТМЦ; способів обліку – партійний, сортовий чи за залишками – сальдовий. Аналіз цих моментів знаходить втілення в обранні системи організації обліку ТМЦ – періодичної чи постійної [8, с. 12].

Серед внутрішніх чинників загальноорганізаційного характеру, що впливають на вибір та побудову оптимального обліку ТМЦ, можна виділити: особливості об'єкта обліку, притаманного галузі – біологічний характер оборотних активів у частині ТМЦ, використання ТМЦ у вигляді незавершеного виробництва, часто – відсутність можливості ідентифікації ТМЦ з аналогічними на ринку для визначення справедливої вартості, широка номенклатура і значна кількість запасів, які забезпечують стабільність виробництва, варіативність використання методів обліку ТМЦ на підприємстві, потреба в наявності інформації щодо оцінки ТМЦ у момент здійснення операцій; необхідність планування фінансування розвитку підприємства; наявність проблем з вільними оборотними коштами і потреба їх поповнення за рахунок реалізації продукції.

Удосконалення обліку ТМЦ розпочинається з належної організації складського господарства. Велике значення для збереження матеріальних запасів має наявність технічно оснащених складських приміщень із сучасними ваговими приладами і пристроями, що дозволяють механізувати й автоматизувати складські операції та складський облік. При цьому він має відповідати як власне організаційним складовим виробництва і потреб управління, так і подальшому зведенню інформації (рис.1).

Подальший розвиток облікового забезпечення управління спирається на систему внутрішньогосподарського контролю. Тому ці проблеми у аграрних формуваннях набувають важливого методологічного і практичного значення. Заходи, які вирішу-

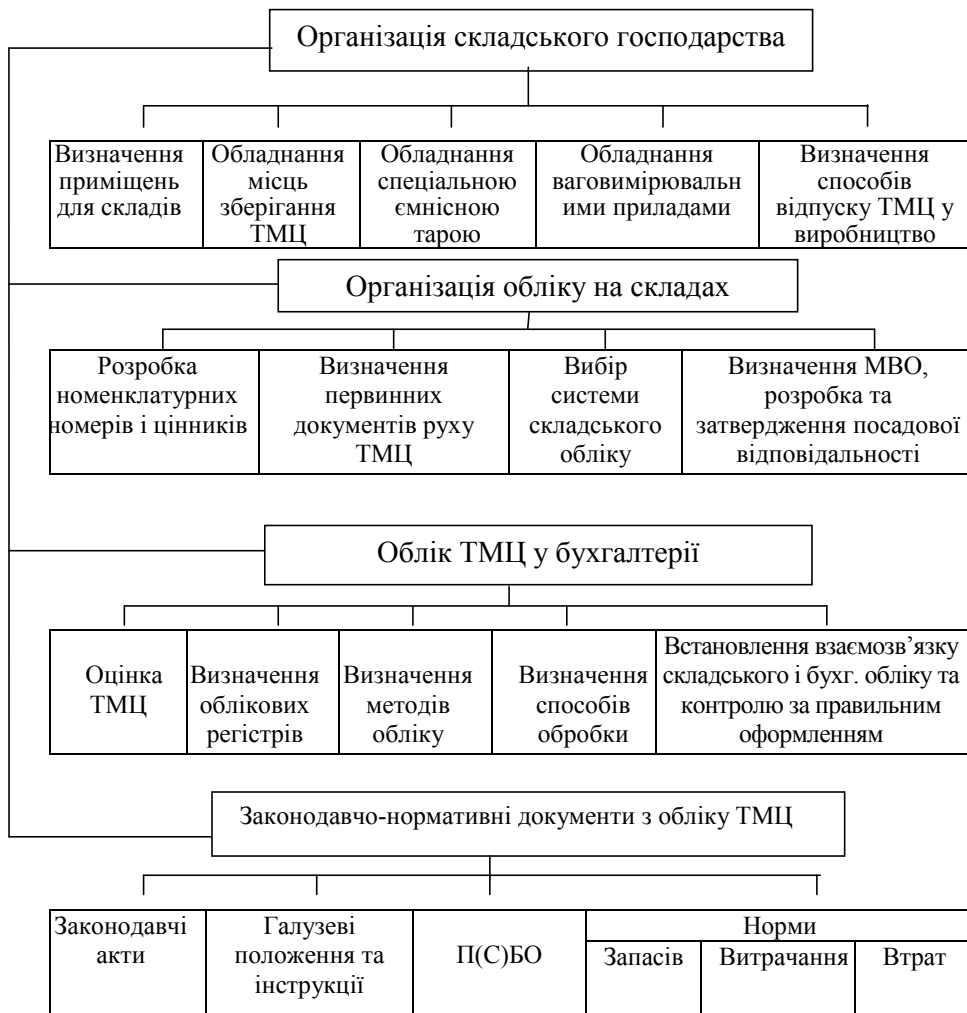


Рис. 1. Схема організації обліку товарно-матеріальних цінностей

ються в системі внутрішньогосподарського контролю, лежать в площині застосування прогресивніших складових матеріальних запасів і скорочення відходів та втрат у виробничому процесі сільськогосподарської діяльності.

З огляду на те, що контроль ТМЦ в аграрних формуваннях є основою виконання таких функцій, як визначення відповідності фактичних обсягів обліковим даним, обґрунтування оцінки ТМЦ, контроль списання витрат на виробництво, доцільно здійснювати класифікацію відповідно до цих функцій. Функція обґрунтування витрат і результатів – деякі автори [9, с. 254] називають її організаційною, найбільш повно проявляється у встановленні оптимальних пропорцій між окремими елементами процесу праці та ланками виробництва, у доцільній координації як у часі, так і в просторі всіх матеріальних ресурсів.

Найважливішими ланками контролю є показники витрат сировини, основних матеріалів, допоміжних матеріалів для технологічних цілей, палива, електроенергії, води, інших енергоресурсів на виробничі та господарські потреби [10, с. 148]. Таким чином,

контроль ТМЦ передбачає виконання роботи з оцінки раціональності структури запасів, вибір і обґрунтування ключових показників, які будуть застосовуватися в процесі управління; визначення повноти й достовірності ведення обліку та власне контроль за збереженням. Контроль ТМЦ сприяє формуванню системи безперервної діяльності, спрямованої на управління ними для здійснення безперебійної роботи підприємства. Сформована контрольна інформація про фізичний рух і вартість дозволяє оперативного управляти матеріальними потоками.

Необхідність контролю товарно-матеріальних цінностей полягає в тому, що керівництву підприємства необхідно мати інформацію за певний період про стан груп матеріальних і товарних запасів. На підприємстві контроль товарних запасів здійснюється не систематично. Він зводиться до контролю й аналізу обсягу товарних запасів за результатами звіту матеріально-відповідальних осіб та бухгалтерської облікової інформації за місяць. Це не дає змоги своєчасно приймати управлінські рішення. Контроль за рухом, збереженням і раціональним використанням запасів здійснюється безпосередньо за документами бухгалтерського обліку. Вони також є інформаційною базою для аналізу використання сировини, незавершеного виробництва, готової продукції, у результаті якого виявляються фактори, що спричиняють вплив на фінансові результати діяльності. Отже, істотно поліпшити контроль матеріально-виробничих цінностей можна, насамперед аналізуючи інформацію застосовуваних документів, облікових регістрів, тобто використовуючи накопичувальні документи матеріального обліку.

Таким чином, система контролю ТМЦ дозволяє: створити в аграрних формуваннях раціональну й ефективну систему бухгалтерського обліку з метою оперативного і стратегічного управління та планування виробничої діяльності; більш обґрунтовано формувати витрати виробництва; виявляти внутрішні резерви зміцнення фінансового стану; підвищити загальну ефективність сільськогосподарського виробництва.

Найбільш ефективними заходами контролю за станом ТМЦ є контроль ефективності складського обліку, в його складі – дотримання норм в процесі споживання матеріалів у розрізі структурних підрозділів, об'єктів ТМЦ, відповідальних осіб, первинних документів.

В ході процесу контролю стану ТМЦ передбачаються наступні етапи: організація контролю ТМЦ загалом і за структурою, що створює інформаційну базу для прийняття управлінських рішень; контроль стану ТМЦ, ступінь раціональності здійснення операцій з ними, кількісна оцінка факторів, які впливають на контрольований об'єкт; нормування ТМЦ, яке передбачає визначення граничних величин споживання чи резерву по окремих видах ТМЦ (норми спецодягу, природного убитку та ін.). Основні завдання контролю товарно-матеріальних цінностей наведено на рис. 2.

Планування витрат, яке надає можливість визначати мінімальні та максимальні межі розміру ТМЦ, який максимально відповідає досягненню оптимального прибутку для аграрного формування (рис. 3).

В процесі внутрішньогосподарського контролю перевіряється правильність і повнота відображення ТМЦ в системі натурального та на рахунках бухгалтерського обліку, а також розмежування їх між звітними періодами розрахунково-аналітичними методичними прийомами. Передусім, складається розрахунок витрат на залишок ТМЦ. На підставі цього розрахунку встановлюється, чи не було випадків завищення або заниження витрат на ТМЦ з метою викривлення фінансових результатів.

В окремих випадках завданням контролю є вивчення економічної діяльності підприємства у взаємозв'язку з організаційно-технічними умовами з метою забезпечення збереження й ефективного використання матеріальних цінностей. Кількість способів та прийомів вивчення законності, доцільності й ефективності здійснення господарських операцій значна. Вони досить різноманітні та при їх застосуванні керуються особливостями господарської діяльності.

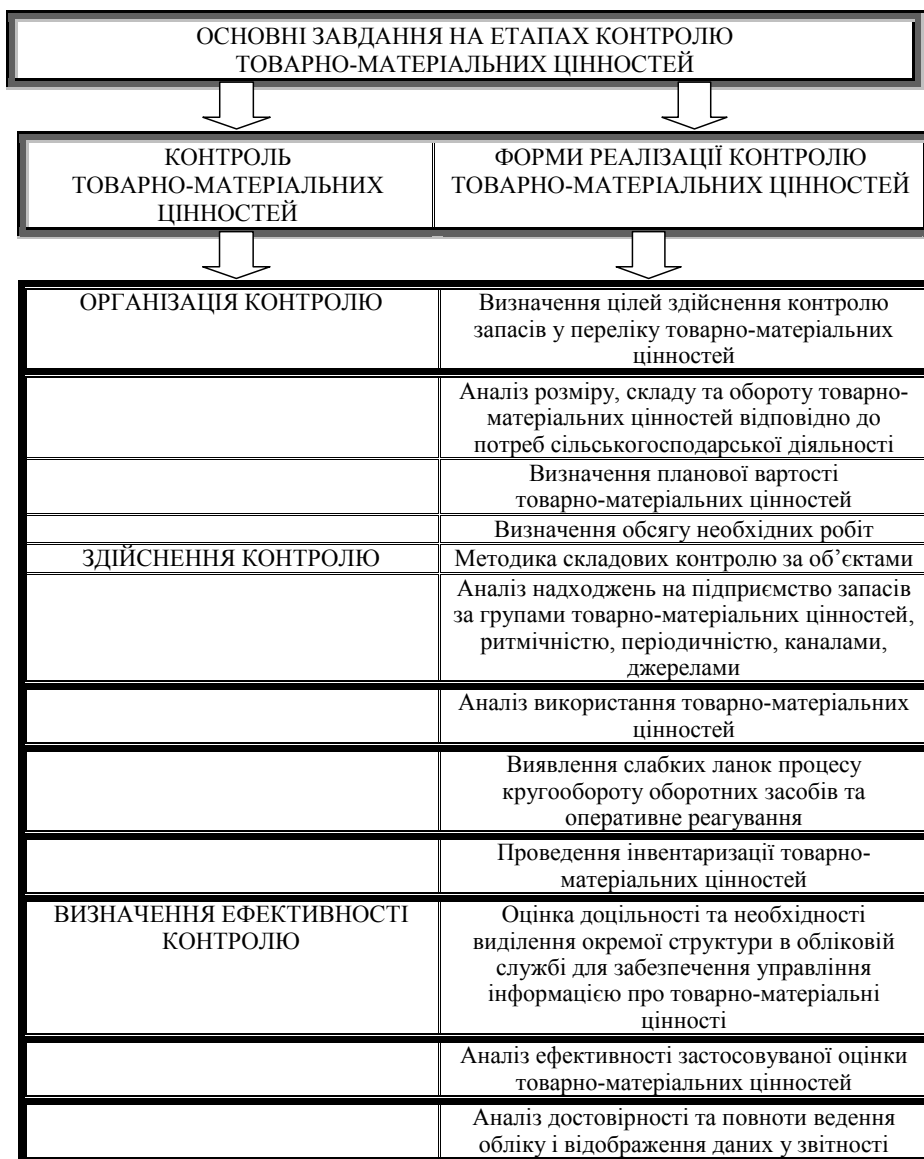


Рис. 2. Основні завдання контролю товарно-матеріальних цінностей аграрних формувань

**Висновки.** Контроль повинен стати дієвим засобом у побудові конкурентоспроможної економіки сільського господарства. Функціонування його системи на підприємстві є гарантом оптимізації його розвитку, ефективності діяльності та стабільності фінансового стану. В сільськогосподарських підприємствах існують деякі проблеми, що стосуються безпосередньо організації. Більшість підприємства АПК через незадовільний фінансовий стан, віддаленість від промислових центрів мають гостру проблему із залученням кваліфікованих спеціалістів. Тому, вважаємо, що через деякий період часу, аграрні формування будуть в змозі організувати відділ контролю.



Рис. 3. Типова модель стандарту внутрішньогосподарського контролю товарно-матеріальних цінностей аграрних формувань

### Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горещька. Житомир : ЧП «Рута», 2003. 544 с.
2. Хомовий С. Томілова Н. Системи покращення обліку запасів на підприємстві. *Інститут бухгалтерського обліку. Серія : Контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2016. Вип. 2. С. 75–81.
3. Єфіменко Т.І. Узгодження категоріального апарату в бухгалтерському обліку запасів. *Збірник наукових праць Буковинського університету. Серія : Економічні науки*. 2014. Вип. 10. С. 337–344.
4. Баліцька В.В. Капітал підприємств України: тенденції, пріоритети : монографія. ДУ «Ін-т економіки та прогнозування». К., 2007. 480 с.
5. Правдюк Н.Л. Облікова концепція товарно-матеріальних цінностей в умовах постіндустріальної економіки. *Вісник ЖДТУ*. 2017. № 2(80), 2017. С.22-30.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затв. наказом Міністерства фінансів України : від 20.10.99 р. № 246.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : затв. наказом Міністерства фінансів України : від 18.11.2005 р. № 790.
8. Дем'яненко М. Я. Концепція бухгалтерського обліку в сільському господарстві України: наукова доповідь. К.: ННЦ Інститут аграрної економіки УААН, 2008. 32 с.
9. Білик М.С., Кіндрацька Г.І., Кобилюх О.Я. Ідентифікація запасів в управлінні логістичною системою. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. 2010. № 669. С. 254–261.
10. Малярова С.В. Організація обліку виробничих запасів: сучасний стан та напрямки вдосконалення. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Економічні науки*. 2016. Вип. 17(2). С. 147–149.

**References:**

1. Butynec', F.F. and Gorec'ka, L.L. (2003), Buhgalters'kyj oblik u zarubizhnyh kraih, Zhytomyr: ChP «Ruta», 544 p. (in Ukrainian)
2. Homovyj, S. and Tomilova, N. (2016), «Systemy pokrashennja obliku zapasiv na pidpryjemstvi», Instytut buhgalters'kogo obliku, Serija Kontrol' ta analiz v umovah globalizacii', Vol. 2, pp. 75–81. (in Ukrainian)
3. Jefimenko, T.I. (2014), «Uzgodzhennja kategorial'nogo aparatu v buhgalters'komu obliku zapasiv», Zbirnyk naukovyh prac' Bukovyns'kogo universytetu, Serija Ekonomichni nauky, Vol. 10, pp. 337–344. (in Ukrainian)
4. Balic'ka, V.V. (2007), Kapital pidpryjemstv Ukrai'ny: tendencii', priorityety, monografija, NAN Ukrai'ny, DU «In-t ekonomiky ta prognozuvannja», Kyi'v, 480 p. (in Ukrainian)
5. Pravdjuk, N.L. (2017) Oblikova koncepciya tovarno-material'ny'x cinnostej v umovah postindustrial'noyi ekonomiky'. Visny. Vol. 2(80), pp. 22-30. (in Ukrainian)
6. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 9 «Zapasy», Nakaz Ministerstva finansiv Ukrai'ny (1999), vid 20 zhovtnja, № 246. (in Ukrainian)
7. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 30 «Biologichni aktyvy», Nakaz Ministerstva finansiv Ukrai'ny (2005), vid 18 lystopada, № 790. (in Ukrainian)
8. Demyanenko M. Ya. (2008) Koncepciya buxgalterskogo obliku v silskomu gospodarstvi Ukrayiny: naukova dopovid. K.: NNCz Instytut agarnoyi ekonomiky UAAN, 32 p. (in Ukrainian)
9. Bilyk, M.S., Kindrac'ka, G.I. and Kobyljuh, O.Ja. (2010), «Identyfikacija zapasiv v upravlinni logistychnoju systemoju», Visnyk nacional'nogo universytetu «L'vivs'ka politehnika», No. 669, pp. 254–261. (in Ukrainian)
10. Maljarova, S.V. (2016), «Organizacija obliku vyrobnychyh zapasiv: suchasnyj stan ta naprjamky vdoskonalennja», Naukovyj visnyk Hersons'kogo derzhavnogo universytetu, Serija Ekonomichni nauky, Vol. 17(2), pp. 147–149. (in Ukrainian)