**НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР**

**«ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ»**

**УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ АГРАРНИХ НАУК**

На правах рукопису

1. **КИТАЙЧУК ТЕТЯНА ГЕННАДІЇВНА**

УДК 657: 471.631.162

**Облік та контроль товарно-матеріальних цінностей в аграрних формуваннях**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

(за видами економічної діяльності)

**Дисертація на здобуття наукового ступеня**

**кандидата економічних наук**

Науковий керівник –

**Правдюк Наталія Леонідівна**

доктор економічних наук,

професор

**Київ – 2010**

1. **ЗМІСТ**

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |
| **ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ** | 3 |
| **ВCТУП** | 4 |
| **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ** | **12** |
| * 1. Економічна сутність поняття «товарно-матеріальні цінності» в обліковій теорії | 12 |
| * 1. Методичні основи обліку товарно-матеріальних цінностей в сільському господарстві | 37 |
| * 1. Внутрішньогосподарський контроль товарно-матеріальних цінностей в ринкових умовах | 52 |
| **Висновки до розділу 1** | 70 |
| **РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ** | 74 |
| 2.1. Оцінка товарно-матеріальних цінностей як система вартісного виміру | 74 |
| 2.2. Первинне спостереження в обліку товарно-матеріальних цінностей | 88 |
| 2.3. Синтетичне і аналітичне групування інформації про товарно-матеріальні цінності на рахунках бухгалтерського обліку | 112 |
| 2.4. Контроль товарно-матеріальних цінностей | 129 |
| **Висновки до розділу 2** | 137 |
| **РОЗДЛІ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ АГРАРНИХ ФОРМУВАНЬ** | 143 |
| 3.1. Шляхи удосконалення обліку товарно-матеріальних цінностей | 143 |
| 3.2. Підвищення значення звітної інформації в управлінні товарно-матеріальними цінностями | 161 |
| 3.3. Удосконалення контролю за станом та рухом товарно-матеріальних цінностей | 171 |
| **Висновки до розділу 3** | 181 |
| **ВИСНОВКИ** | 184 |
| **ДОДАТКИ** | 189 |
| **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ** | 230 |

1. **ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ**

|  |  |
| --- | --- |
| АССА - Асоціація сертифікованих присяжних бухгалтерів Великобританії |  |
| АФ – аграрні формування |  |
| БА – біологічні активи |  |
| ВРУ – Верховна Рада України |  |
| ЄРСБА – Євразійська рада сертифікованих бухгалтерів і аудиторів |  |
| КМУ – Кабінет Міністрів України |  |
| МНМА – малоцінні необоротні матеріальні активи |  |
| МСБО (IAS ([International Account Standards))](http://ru.wikipedia.org/w/index.php?title=International_Accounting_Standards_Committee&action=edit&redlink=1) – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку |  |
| МСФЗ (IFRS (International Financial Reporting Standards)) – Міжнародні стандарти фінансової звітності |  |
| МФУ – Міністерство фінансів України |  |
| МШП – малоцінні та швидкозношувані предмети |  |
| П(С)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку |  |
| ТМЦ – товарно-матеріальні цінності |  |
| УААН – Українська академія аграрних наук |  |
| ФАБФ АПКУ – Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України |  |
| ФІФО – собівартість перших за часом надходження запасів |  |
| ЦКУ – Цивільний кодекс України |  |

**ВСТУП**

**Актуальність теми.** 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. Нині визначені категорії запасів та поточних біологічних активів не забезпечують цілісною інформацією користувачів на різних рівнях економічної діяльності.

Особливість сучасного підходу до відображення в обліку товарно-матеріальних цінностей полягає в основному у вирішенні питань щодо їх вартісної оцінки. Представлена у звітності інформація про операції з товарно-матеріальними цінностями, формується відповідно до методів оцінки, передбачених національними стандартами бухгалтерського обліку. Водночас принципово важливого значення набуває інформація щодо кількісних характеристик товарно-матеріальних цінностей. Перебудова та підвищення ефективності діяльності аграрних формувань стає суттєвим чинником, що здатний вирішити не лише економічні, але й соціальні проблеми села.

Досвід вітчизняного та зарубіжного обліку та контролю в аграрній галузі показує, що при відповідному запитам користувачів формуванні облікової інформації щодо наявності та руху товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), оцінці стану її збереження, зростає економічна результативність функціонування підприємства у вигляді отриманого прибутку. Адекватна кількісна інформація про товарно-матеріальні цінності та її об’єктивна оцінка в обліку створює можливість приймати необхідні рішення в умовах швидкоплинного ринкового середовища, задовольняючи потреби власного виробництва та досягаючи високих фінансових результатів.

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.

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.

Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних та зарубіжних вчених, слід відмітити, що до цього часу окремі сторони облікового відображення та питання методики контролю товарно-матеріальних цінностей в аграрних формуваннях не знайшли свого вирішення, залишаються дискусійними. Серед науковців та практиків немає спільного розуміння щодо визначення та тлумачення ТМЦ, недостатньо досліджено класифікацію ТМЦ, оцінку їх структури для галузі, існуючі підходи та потребу у формуванні облікової інформації в системі обліку за натуральним та фінансовим критеріями. Необхідно розв’язати питання щодо побудови оптимального середовища внутрішньогосподарського контролю. Це визначило актуальність обраної теми дисертаційної роботи, її завдання, структуру та цільове спрямування.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами**. Дисертаційна робота виконувалася відповідно до плану науково-дослідних робіт Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» УААН «Формування системи та механізмів обліково-аудиторського забезпечення сільськогосподарських підприємств у ринкових умовах» (номер державної реєстрації 0102U000267) та «Науково-методологічні засади розвитку обліку, звітності та аудиту в умовах глобалізації» (номер державної реєстрації 0102U006638). Особисто автором в рамках теми досліджено сутність та роль окремих елементів системи обліку і контролю товарно-матеріальних цінностей в аграрних формуваннях та розроблені рекомендації щодо їх поліпшення в Україні.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертаційної роботи полягає в узагальненні та удосконаленні 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.

Для реалізації поставленої мети в дисертаційній роботі вирішувалися такі завдання:

* уточнити сутність та трактування поняття ТМЦ для поглиблення теоретичних засад обліку і контролю;
* розкрити суть методів оцінки ТМЦ для обліку в аграрних формуваннях;
* розробити оптимальну класифікацію ТМЦ для аграрних підприємств;
* запропонувати виокремлення натурального обліку для аграрних формувань як частини оперативного складського обліку;
* оптимізувати складові облікової політики щодо вибору системи обліку руху ТМЦ;
* оцінити сучасний стан первинного й аналітичного обліку надходження, руху та вибуття ТМЦ і можливості його удосконалення;
* запропонувати аналітичне узагальнення інформації про структуру ТМЦ відповідно до потреб управлінського обліку;
* уточнити сутність та удосконалити методику внутрішньогосподарського контролю у взаємозв’язку з вимогами облікової методології та потреб практики аграрних формувань;
* розробити контрольні схеми звірки записів до Журналу-ордера №5А с.-г. та відомості по рахунках: 20, 22, 25, 26, 27, 28 за структурою ТМЦ для нової редакції журнально-ордерної форми;
* визначити потреби звітності за ТМЦ для підвищення якості інформації в управлінні аграрними формуваннями.

*Об’єктом дослідження* визначено господарські операції з товарно-матеріальними цінностями в аграрних формуваннях.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, методичних, організаційних та прикладних положень з обліку та контролю ТМЦ в аграрних формуваннях.

*Методи дослідження.* Основою дослідження є діалектичний метод пізнання господарського життя аграрних формувань, змін в економічному середовищі, дії ринкових і соціальних законів.

Використано інструментарій системно-порівняльного аналізу й синтезу для оцінки, визначення стану та руху ТМЦ, інші традиційні методи економічних досліджень.

Методика дослідження базується на системному підході, розробці моделі досліджуваного об’єкту для облікових та контрольних процедур. В обґрунтуванні наукового підходу удосконалення обліку і контролю досліджуваного об’єкту використано методи порівняння, монографічний та історичний (при аналізі динаміки ТМЦ); загальнонаукові методи системного підходу (при врахуванні специфіки діяльності аграрних формувань, дослідженні стану бухгалтерського обліку); методи індукції та дедукції (при визначенні впливу загальних принципів оцінки та класифікації на побудову бухгалтерського обліку); методи експертних оцінок і контрольних опитувань (при анкетному обстеженні стану бухгалтерського обліку ТМЦ в аграрних формуваннях Вінницької області); способи групування та статистичних порівнянь (для визначення основних показників діяльності аграрних формувань); метод асоціацій і аналогій (при розробленні структури натурального обліку ТМЦ); інші методи наукового пізнання.

Інформаційну базу дисертаційної роботи склали роботи вітчизняних та зарубіжних вчених з питань бухгалтерського обліку та контролю, законодавчо-нормативні акти регулювання сфери аграрного виробництва, даних Державного комітету статистики, матеріали роботи контрольно-ревізійної служби, Міністерства аграрної політики України, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності аграрних формувань Вінницької області. Дослідження проведені у відповідності до відомих економічних законів та особливостей їх прояву в сільськогосподарському виробництві.

**Наукова новизна одержаних результатів.** У дисертаційній роботі отримані нові наукові результати, які в сукупності вирішують важливе наукове завдання – вдосконалення організаційно-методичних засад обліку та контролю ТМЦ в аграрних формуваннях. Найбільш суттєвими результатами, які характеризують наукову новизну дослідження та особистий внесок автора, є наступні:

*вперше*:

- запропоновано натуральний облік товарно-матеріальних цінностей виокремити як елемент оперативного складського обліку для формування інформаційного забезпечення управління шляхом запровадження звітності та бухгалтерських регістрів для визначення кількісних та якісних оцінок наявних та спожитих ТМЦ, і бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств;

*удосконалено*:

- класифікацію та структуру товарно-матеріальних цінностей – за видами (об’єктами), показниками (відповідно до переліку вимог П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 30 «Біологічні активи» та інші), стадіями відтворювального циклу, джерелами інформації тощо, що підвищує аналітичність обліку, поліпшує контроль за їх використанням;

- аналітичне зведення інформації про товарно-матеріальні цінності на потреби управлінського обліку, а саме узагальнення усіх складових їх структури за рахунками плану рахунків 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари» у один – «Товарно-матеріальні цінності», що сприятиме більш логічному формуванню інформації для потреб управління;

- методику внутрішньогосподарського контролю стану товарно-матеріальних цінностей, яка передбачає організацію контрольних процедур на стадіях кругообігу в процесі формування, виробництва (споживання) і продажу; з виділенням блоків інформаційно-організаційного та методичного забезпечення проведення контролю, відповідно до застосовуваних способів нормування, видів діяльності та місць зберігання і використання даних для аналізу ефективності їх використання, – для уніфікації внутрішньогосподарського контролю аграрних формувань;

*набуло подальшого розвитку:*

- організація обліку товарно-матеріальних цінностей за розширеним переліком придатних до застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів аграрних формувань, систематизованого з рекомендованих у декількох нормативних документах;

- первинний облік та аналітичні форми звітності по ТМЦ з метою формування інформації про конкретну групу виробничих і господарських запасів шляхом доповнення форми картки складського обліку графами щодо: джерел надходження, терміну придатності, належністю об’єкта товарно-матеріальних цінностей до групи АВС аналізу, результатів інвентаризації; форми Звіту про рух матеріальних цінностей – графою про класифікаційну ознаку: оборотність, вид виробництва, нормування;

- складові облікової політики щодо вибору методів і форм обліку товарно-матеріальних цінностей з урахуванням варіанта обліку за методами «витрати-випуск» та «витрати-результати», перший з яких спирається на методологію чинних національних та міжнародних стандартів обліку, а другий – оцінює ефективність виробництва за структурою понесених витрат в історичній оцінці

та даних натурального обліку;

- визначення сутності товарно-матеріальних цінностей як ресурсів у матеріальній формі за структурою та галузевими ознаками: виробничі запаси, готова продукція, поточні біологічні активи, незавершене виробництво, МШП, продукція сільського господарства, товари, що відображаються об’єктами бухгалтерського обліку оборотних засобів в активі Балансу;

- методичні складові відображення взаємозв’язку облікових регістрів товарно-матеріальних цінностей за журнально-ордерної форми. Для синтетичного та аналітичного обліку товарно-матеріальних цінностей нами запропоновано контрольні схеми звірки записів в Журналі-ордері №5А с.-г. та відомості по рахунках: 20, 22, 25, 26, 27, 28.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у поліпшенні обліково-контрольного процесу, визначенні умов та факторів ефективного використання аграрними формуваннями ТМЦ для відтворення виробничого циклу, ефективності використання, нарощуванню ресурсного потенціалу.

Наукові розробки впроваджені у практику сільськогосподарського виробництва Міністерством аграрної політики України, зокрема Управлінням бухгалтерського обліку, звітності та ревізійної роботи (довідка № 27-2-04/40 від 18.02.2009 року); Головним управлінням агропромислового розвитку облдержадміністрації Вінницької області (довідка № 1/207 від 11.02.2009 року), контрольно-ревізійним відділом у Вінницькому і Тиврівському районах Вінницької області (довідка № 01/1071 від 27.04.2010 року), ПСП «Агрофірма Батьківщина» смт. Стрижавка Вінницького району Вінницької області (довідка № 2/02-07 від 4.02.2010 року), ПАТ «Племзавод «Літинський» с. Громадське Літинського району Вінницької області (довідка № 134/10 від 26.05.2010 року)

Теоретичні положення дисертації використовуються у навчальному процесі Вінницького національного аграрного університету при викладанні дисциплін: «Фінансовий облік І», «Контроль і ревізія», «Організація обліку»; у розробці робочих навчальних програм, практичних і семінарських занять; проектів і наукових тем, виконання яких пов’язане з науково-педагогічною роботою (довідка Вінницького національного аграрного університету №01-1330 від 27.01.2010 року).

**Особистий внесок здобувача** Дисертаційна робота є самостійно виконаним завершеним науковим дослідженням. Всі наукові розробки, положення, висновки і пропозиції стосовно обліку та контролю товарно-матеріальних цінностей у аграрних формуваннях, що містяться в роботі є особистим результатом роботи автора.

**Апробація результатів дослідження.** Основні наукові положення та результати досліджень доповідалися на семінарах і наукових конференціях різних рівнів, зокрема: «Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК» (м. Київ, 2001р.), «Теоретичні аспекти наукових цінностей – 2008» (м. Прага, Чехія, 2007 р.) «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи» (м. Київ, 2006 р., 2007 р.), «I Молодежный экономический форум» (м. Петрозаводськ, Росія, 2009 р.), «Молодежь и инновации – 2009» (м. Горки, Білорусь, 2009 р.) «Облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством: теорія і практика» (м. Луцьк, 2009 р.).

**Публікації.** За результатами дисертаційної роботи автором опубліковано 14 наукових праць загальним обсягом 3,69 друк. арк., з яких 6 у провідних наукових фахових виданнях загальним обсягом 2,16 друк. арк., 7 тез доповідей обсягом 1,41 друк. арк. та 1 праця – в інших виданнях обсягом 0,21 друк. арк.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, 21 додатку і пропозицій виробництву та інститутам державної влади на 45 с., списку використаних літературних джерел (195 найменувань) на 21 с., містить 25 таблиць і 25 рисунків (з яких 8 таблиць і 9 рисунків розміщені на окремих сторінках). Загальний обсяг дисертації становить 250 сторінок комп’ютерного тексту, основна частина – 175 с.

**ВИСНОВКИ**

У дисертації здійснене теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання удосконалення теоретичних, методичних і організаційних засад обліку та контролю ТМЦ в аграрних формуваннях, що дозволило сформулювати висновки теоретичного та практичного характеру:

1. Досліджено еволюцію наукових поглядів науковців щодо економічної сутності поняття ТМЦ, що дало змогу конкретизувати його з точки зору сучасного розвитку аграрного сектору економіки та наукових знань. Визначено, що ТМЦ включають ресурси, що мають матеріальну форму, перебувають у господарській сфері (на складах, виробництві, запасах, резервах), структура яких залежить від особливостей сільськогосподарської діяльності. У зв’язку з таким трактуванням, виходячи з принципів системності, для цілей бухгалтерського обліку запропоновано вважати ТМЦ всю групу засобів, відображувану на рахунках класу 2 «Запаси».

2. Виявлено, що використання великої кількості різноманітних видів ТМЦ згідно змісту категорії ТМЦ потребує виокремлення їх у групи з відповідними ознаками за структурою у класифікації. До чинної класифікації запасів включено такі: за видами (об’єктами) ТМЦ, показниками (відповідно до переліку вимог П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 30 «Біологічні активи» та інші), стадіями відтворювального циклу, джерелами інформації, роллю в процесі виробництва, за способом придбання, відносно до нормативів запасів, на стадії використання – за видами витрат, за характером використання та ін.; на стадії реалізації – залежно від причин реалізації. Розроблена класифікація ТМЦ відображає повноту складу, джерела, етапи руху та залишки матеріальних ресурсів і поліпшує наповнення інформаційних потоків процесу управління.

3. Дослідження показало, що множина застосовуваних оцінок до обліку ТМЦ потребує додаткового вивчення для обрання найбільш відповідної. Зважаючи на те, що оцінка ТМЦ має двобічне призначення – для управління виробництвом і оцінкою активів, відповідно було виділено такі напрями (завдання та методи) оцінки ТМЦ: за джерелами надходження, за обраним методом до кожного виду ТМЦ, за видами, за предметом, за об’єктами, за функціями ТМЦ тощо.

4. Розроблено теоретичні та методичні аспекти натурального обліку ТМЦ, які рекомендовано до використання в аграрних формуваннях. Виходячи з того, що вибір оптимального методу оцінки впливає на трудомісткість облікового процесу, для аграрних підприємств у системі складського обліку передбачено виокремити натуральний облік ТМЦ. Визначено його характерні риси з урахуванням специфіки аграрного виробництва, що зумовлені особливостями їх функціонування, в складі уточненої класифікації ТМЦ, регістрів первинного та аналітичного обліку. Призначення такого обліку – інформаційне забезпечення управління, а саме: визначення величини спожитих цінностей за залишками на кінець звітного періоду, без ведення вартісного обліку їх руху, що розширює можливості матеріального складського та бухгалтерського обліку аграрних формувань.

За суттю натуральний облік передбачає: облікове спостереження (дані формуються з документів первинного обліку), поточний обліковий процес (регістри нагромадження первинних даних), документооборот, звітність (основне призначення такого обліку – надання інформації для балансової оцінки оборотних активів на кінець звітного періоду без відображення руху у вартісній оцінці) і регулювання (нормативне закріплення в Наказі про облікову політику). Він пов'язаний з управлінням матеріальними цінностями в частині надходження за джерелами, їх руху, формуванням оптимальної величини в процесі бюджетування й управління ними.

5. Розкрито сутність внутрішньогосподарського контролю ТМЦ і визначено, що він має значний вплив на збереження ТМЦ, раціональну побудову їх обліку, вибір належної оцінки для потреб різних користувачів, сприяє ліквідації непродуктивних витрат і підвищення ефективності управління. Розроблено комплексну методику контролю ТМЦ, яка передбачає управління на кожній стадії відтворювального процесу, а також управління складовими ТМЦ (запасами, незавершеним виробництвом, готовою продукцією, поточними біологічними активами), що сприяє їх ефективному використанню. У методиці використано алгоритм контролю, відповідно до застосовуваних способів нормування, видів діяльності та місць зберігання ТМЦ, що базується на системному підході та впливає на формування інформаційної бази.

6. Шляхом обстеження організації обліку та анкетування виявлено недоліки облікової практики аграрних формувань Вінницької області. Загалом стан обліку залежить від застосовуваної оцінки ТМЦ. Вибір підприємством найефективнішої оцінки залежить від таких чинників: динаміки попиту та пропозиції на матеріальні ресурси; кон’юнктури купівельних і продажних цін; фінансової політики; вимог нормативної бази та податкового законодавства, потреб користувачів звітності тощо.

Так, на досліджуваних підприємствах Вінницької області агроформування «Мрія» с. Суворовське Тульчинського району, СТОВ ім. Шевченка Іллінецького району, ПП агрофірма «Відродження» с. Чернявка Оратівського району, СВАТ «Браїлівське» Жмеринського району з метою підвищення інвестиційної привабливості, потреб залучення інвесторів, одержання кредитів, обслуговування галузей не раз змінено підходи щодо вибору оцінок ТМЦ в частині запасів та поточних біологічних активів. Недоліком облікової практики на аналізованих підприємствах є те, що при формуванні Наказу про облікову політику не проводяться попередні розрахунки щодо обрання методу оцінки вибуття запасів.

7. Встановлено, що розподіл первинних документів обліку ТМЦ доцільно здійснювати відповідно до розширеної класифікації: документи по надходженню (придбання, створення, переведення з інших класів активів, безоплатне отримання тощо); документи по відображенню руху (за варіантами сальдового чи партіонного обліку – відпуск на виробництво, переміщення на складах, у виробничі підрозділи); документи вибуття ТМЦ (зміна речової форми, переведення в інші об’єкти обліку, реалізація, списання від втрат, природного убутку тощо).

Схема складського обліку та документообороту дозволяє контролювати рух ТМЦ від початку виробництва до одержання продукції, мінімізувати втрати й надавати повну інформацію про залишки незавершеного виробництва на кожному етапі сільськогосподарської діяльності.

8. Удосконалено первинний облік та аналітичну форму звітності ТМЦ. У карточці складського обліку нами запропоновані певні графи щодо: джерел надходження, терміну придатності, належністю об’єкта ТМЦ до групи АВС аналізу, результатів інвентаризації. У категорію «А» включаються матеріальні цінності з високою вартістю та/чи тривалим циклом, які потребують постійного контролю. У категорію «В» включаються ті, що мають меншу значимість порівняно з категорією «А» у забезпеченні безперервного операційного процесу і формуванні результатів діяльності. У категорію «С» включають усі інші матеріальні цінності, які не відіграють значної ролі у створенні результатів.

В якості нормативного регістру запропоновано форму Звіту про рух матеріальних цінностей. Зазначена форма доповнена графою про класифікаційну ознаку: оборотність (сезонність потреби, участь у стадії відтворення, необхідність мінімальних резервів), вид виробництва (відповідно до видів сільськогосподарської та іншої діяльності, галузей аграрних формувань), нормування (наявність технологічних карт, норм, нормативів).

9. Удосконалено аналітичне зведення інформації про ТМЦ на потреби управлінського обліку, де передбачено необхідність за даними робочого плану рахунків ТМЦ (за переліком класу рахунків 2 «Запаси») узагальнення їх складових по запропонованій структурі, що сприятиме більш логічному формуванню інформації для управління. Встановлено, що синтетичне й аналітичне групування інформації на рахунках бухгалтерського обліку на різні цілі управління потребує певні вихідні форми формування аналітичної та звітної інформації щодо стану ТМЦ та їх походження.

10. Наведено контрольні схеми звірки записів до Журналу-ордера №5А с.-г. та відомості по рахунках: 20, 22, 25, 26, 27, 28, як це передбачалося у попередній редакції Методичних рекомендацій ведення обліку за журнально-ордерної системи. При цьому, формування бухгалтерських записів виконує функції аналізу бази облікових даних (накопичених первинних документів) і бази знань (стандартів бухгалтерського обліку та списку коректних записів) для формування бухгалтерських записів і подальшого їх накопичення.

11. Упорядковано підходи до обґрунтування облікової політики відображення ТМЦ. Запропоновано перелік методів облікової політики щодо вибору форм обліку для оптимальної стратегії управління з урахуванням варіанта обліку руху ТМЦ за методами «витрати-випуск» та «витрати-результати», перший з яких спирається на методологію чинних національних і міжнародних стандартів обліку, а другий – оцінює ефективність виробництва за структурою понесених витрат в історичній оцінці, що знаходить відображення відповідно у бухгалтерському та натуральному обліку.

Загалом, удосконалення обліку і контролю ТМЦ передбачає збирання та опрацювання необхідної інформації для управління; контроль облікових операцій стану та руху; контроль організації бухгалтерського обліку; перевірку повноти і вірогідності звітних даних ТМЦ; визначення відхилень від базових та нормативних показників; виявлення факторів впливу на стан ТМЦ; виявлення відхилень і резервів ефективності ТМЦ.