

*В. О. Терновський,
к. е. н., доцент кафедри "Аналіз і контролінг",
Таврійський державний агротехнологічний університет, м. Мелітополь*

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВО- АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДАВАЛЬНИЦЬКИМИ ОПЕРАЦІЯМИ: ТРАДИЦІЙНИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТИ

V. Ternovsky,
candidate of economic sciences, associate professor of Analyses and controlling department,
Tavriya State Agrotechnological University, Melitopol

THE CURRENT STATE OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL MAINTENANCE OF TOLLING
OPERATIONS: TRADITIONAL AND TAX ASPECTS

У статті досліджено формування сучасного обліково-аналітичного забезпечення управління операціями з давальницькою сировиною. При цьому зазначено важливість появи управлінського обліку як системи для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів. Визначено, що основним гальмуючим елементом розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління операціями з давальницькою сировиною є розгалуження обліку на фінансовий, податковий та управлінський.

The formation of modern accounting and analytical maintenance of tolling operations has been researched. It is noted the importance of the managerial accounting appearance as a system to meet the information needs of internal users. It is determined that the branching of accounting on financial, tax and managerial is the major inhibitory element in the development of accounting and analytical maintenance of tolling operations.

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення, давальницька сировина, управління, толінг, переробка, аналіз.

Key words: accounting and analytical maintenance, tolling raw, management, tolling, processing, analysis.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Розвиток ринкових відносин вимагає нових підходів при визначенні місця зовнішньоекономічних відносин у світовому економічному просторі. Ефективність такої діяльності залежить від своєчасного та правильного прийняття управлінських рішень, які забезпечують реальну економічну самостійність як окремого підприємства, так і цілих галузей, їх конкурентоздатність та місце на ринку. Все це спонукає до пошуку нових підходів щодо організації інформаційного забезпечення керівництва різного рівня, яке формується в межах обліково-аналітичної системи.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Значний внесок у дослідження теорії, методології та організації обліку зробили вітчизняні вчені: М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, І.І. Каракоз, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Лінник, Н.А. Канцедал, Ю.Я. Литвин, Є.В. Мних, П.П. Німчинов, Ю.І. Осадчий, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, С.І. Шкарабан та інші, а також зарубіжні економісти та практики різного часу: Н. д'Анастасіо, Ф. Бесту, Д. Борначіні, О.М. Галаган, А. Гільбо, Л.І. Гомберг, Ю.А. Григор'єв, Ф. Ескобар,



Рис. 1. Схема формування обліково-інформаційної системи підприємств з переробки давальницької сировини

С.Г. Кардінель, П. Кул, Д. Кріпу, Є. Леоте, В.Г. Макаров, Д. Манчіні, А.Ф. Мухін, В.Ф. Палій, Є.Є. Сіверс, Я.В. Соколов та ін.

Поряд з цим, проблеми обліку, аналізу та контролю давальницьких операцій розглядаються обмеженим колом авторів, серед яких найбільш вагомі праці таких вчених: Ф.Ф. Бутинець, О.М. Петрук, І.В. Жиглей, Ю.А. Григор'єв, Ю.Г. Єрмолова, Ю.А. Кузьмінський, В.М. Матвєєва, Л.М. Письмаченко.

Не вирішені раніше частини загальної проблеми. Слід зазначити, що узагальнення та комплексне дослідження обліково-аналітичного забезпечення управління давальницькими операціями в умовах реформування системи бухгалтерського обліку, на наш погляд, є недостатнім.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є проведення дослідження формування та адаптування системи обліково-аналітичного управління операціями з давальницької сировиною в сучасних умовах.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Якщо звернутися до фінансового словника, то там зазначено, що: "...облік — встановлення наявності будь-якого об'єкта, його вимірювання та реєстрація з кількісною та якісною оцінками. Облік забезпечує постійну інформацію про всі сторони господарсько-фінансової діяльності підприємства" [1, с. 294].

Спостереження доводять, що бухгалтерський фінансовий облік як основне джерело існуючої інформаційної системи підприємств на сьогодні не забезпечує користувачів різного рівня необхідною для управління оперативною інформацією. Зважаючи на певну специфіку організації та методики фінансового обліку, він також не здатен надати інформацію для розробки стратегії та тактики внутрішнього управління підприємствами в умовах ринку. Особливо актуальною ця проблема є для підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність та займаються переробкою давальницької сировини.

Тому розпочате в 1999 році в Україні реформування системи бухгалтерського обліку проходить з врахуванням міжнародного досвіду, внаслідок якого вперше на законодавчому рівні було проведено розмежування бухгалтерського обліку на фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський) та визначені принципові засади бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Основними особливостями бухгалтерського обліку, що вирізняють його в системі господарського обліку є — суцільний характер, безперервність у часі і обов'язкове документування всіх господарських операцій. Але при цьому, саме документування і є основним об'єднуючим фактором, адже, як правило, всі види господарського обліку — оперативно-технічний, статистичний і бухгалтерський — різною мірою користуються єдиною вихідною інформацією [2, с. 56]. Тому ми погоджуємось з А. Даніланом, що "... подальше вдосконалення обліку передбачає інтеграцію обліку на рівні підприємств на базі широкого застосування електронно-обчислювальної техніки, що дозволить лише один раз реєструвати первинну інформацію й вводити її в ЕОМ" [3, с. 9].

На сьогодні в Україні з розвитком і превалюванням податкової системи та дотриманням принципу формування Держбюджету майже цілком за рахунок податків з діяльності підприємств, організація бухгалтерського обліку в значній мірі залежить і від податкового законодавства. Ми солідарні з М. Пушкарем, що: "...розуміння ролі та значення обліку в економічній системі України до кінця не усвідомлено ні на рівні держави, ні на рівні міністерств, ні на рівні підприємств ... Держава заклопотана не створенням належних умов для приведення у відповідність методів обліку до потреб економіки, а створенням паралельної до бухгалтерського обліку моделі податкового обліку, що ні в науковому, ні в практичному аспектах не раціонально" [4, с. 27].

При створенні системи обліку, яка б охоплювала всі аспекти діяльності підприємства з переробки давальницької сировини необхідно враховувати і потребу ке-

Таблиця 1. Первинні документи, якими оформлюються операції з руху давальницької сировини

Назва документа	Типова форма	Призначення документа
1. Журнал обліку надходження вантажів	М-1	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів із залізниць, водних шляхів та оприбуткування їх на склад підприємства
2. Довіреність	М-2	Призначена для оформлення права конкретної посадової особи бути довіреною особою підприємства при отриманні запасів
3. Прибутковий ордер	М-4	Призначений для оприбуткування матеріалів, які надійшли на підприємство від замовників. Заповнюється при відсутності якісних та кількісних розбіжностей із документами замовника. Використовується при оперативному обліку на складах, аналітичного та синтетичного обліку надходження запасів
4.Товаро-транспортна накладна	М-5, М-6	Призначена для якісного та кількісного обліку поставок сировини та розрахунків за її перевезення автомобільним транспортом
5. Акт про приймання матеріалів	М-7	Застосовується для оформлення приймання матеріалів, що мають якісні та кількісні розбіжності з даними супроводжувальних документів замовника
6. Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення матеріалів)	М-11	Застосовується для обліку руху матеріалів усередині підприємства. Використовується для оперативного обліку на складах, аналітичного і синтетичного обліку руху сировини у бухгалтерії
7. Картка складського обліку матеріалів	М-12	Призначена для записів по кожному факту надходження та вибуття сировини
8. Відомість обліку залишків матеріалів на складі	М-14	Складається на основі матеріальних звітів МВО і показує рух матеріальних цінностей на складі за день
10. Акт про витрачання давальницьких матеріалів	М-24	Призначений для оформлення відпуску давальницької сировини у виробництво і слугує звітом для задоволення матеріальних претензій замовника
11. Акт здачі-прийому робіт		Застосовується для оформлення наданої послуги з переробки та при передачі готової продукції замовнику
12. Накладна на відпуск матеріалів на сторону	М-14, М-15	Застосовується для відпускання матеріалів виробничим одиницям, об'єднанням чи стороннім організаціям (коли у переробці давальницької сировини беруть участь декілька підприємств)

рівництва в оперативному отриманні інформації як облікового, так і технологічного характеру, і особливості контролю з боку давальця та держави таких операцій, і необхідність складання статистичної та податкової звітності, які, як правило, мають багато показників, що не відображені в традиційній системі бухгалтерського обліку. Тому систему обліку діяльності підприємства, що працює за давальницькими схемами автором відображено як комплексну інформаційну систему і представлено наступним чином (рис. 1).

З вище наведеного виходить, що інформаційно-облікова система підприємства повинна за своєю метою та правилами, бути сформована таким чином, щоб різні користувачі мали змогу отримати ту інформацію, яка їм потрібна для подальшої роботи з даним підприємством та поєднувати в собі і статистичний, і оперативний, і бухгалтерський, і податковий, і фінансовий облік.

Тому постає питання удосконалення організації не стільки бухгалтерського обліку, який на сьогодні "...став складовою частиною управлінської системи світової економіки, без якого неможливе управління жодною ланкою господарювання..." [5, с. 28], а всіх форм господарського обліку в тісному взаємозв'язку та взаємозалежності, адже саме "... господарський облік здійснюється для отримання інформації, необхідної для суспільного відтворення і управління ним" [5, с. 29].

Таким чином, реформована система обліку, що відбиває загальний економічний стан держави має стати основним інформаційним джерелом для управління операціями з переробки давальницької сировини на основі аналізу і прогнозування. Забезпечення своєчасної реєстрації та обробки інформації щодо

стану переробки давальницької сировини здійснюється через організацію та впровадження управлінського обліку.

Сучасні умови розвитку ринкових відносин та розширення вимог до сутності, змісту й методології обліку призвели до виділення управлінського обліку "... як системи для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів" [6, с. 26]. Процес реформування обліку з метою приведення його до вимог міжнародних стандартів на рівні організації фінансового обліку відбувався досить організовано за напрямками, передбаченими Програмою реформування системи бухгалтерського із застосуванням міжнародних стандартів, тоді як на внутрішньогосподарському рівні переорієнтація обліку у виробничих та інших структурних підрозділах підприємств на потреби управлінського обліку відбувається мляво і неорганізовано [7].

Розглянемо основні чинники, які на внутрішньому рівні переробних підприємствах АПВ призвели до уповільнювання у впровадженні управлінського обліку:

— відміна повної державної регламентації щодо організації внутрішнього обліку та надання підприємствам свободи у виборі форм обліку, методів оцінки певних видів майна, подекуди призвело до відмови від його аналітичності (деталізації);

— низьких рівень кваліфікації працівників облікової служби та відсутність можливості систематичного підвищення їх кваліфікації.

Намагання одночасного реформування облікової й податкової системи з метою координування вихідних показників бухгалтерського обліку і фінансової звітності до інформаційних потреб, що виникають при складанні звітних податкових форм та розрахунків, на сьогодні

так і не завершилися. Відповідно бухгалтерська служба фіксує дані фінансового обліку окремо податкового обліку окремо, а для складання різноманітних форм статистичної звітності, інформацію окремої. Ведення подвійної бухгалтерії забирає час і стає на заваді вдосконалення системи управлінського обліку.

Таким чином, на сьогодні є низка невирішених методологічних проблем щодо організації обліку роботи переробних підприємств, які не дозволяють повністю задовольнити потребу в різній економічній інформації одночасно на зовнішньому та внутрішньому рівнях.

Незважаючи на те, що здійснення операції з давальницької сировиною у зовнішньоекономічних відносинах потребує врахування багатьох нюансів, організація первинного обліку давальницької сировини на складах, цехах і на виробництві здійснюється у тому ж порядку, що і облік власних матеріалів.

Основні характеристики первинних документів, якими оформлюється рух давальницької сировини у процесі виробництва, подані в таблиці 1.

При оформленні давальницької сировини, яка надійшла від замовника на підприємство складається "Прибутковий ордер" (ф. М-4) в одному примірнику. При отриманні давальницьких матеріалів, закуплених на території України і доставлених транспортом сторонньої організації, оформляється товарно-транспортна накладна (ф. № 1-ТН). У випадку надходження сировини з кількісними чи якісними відхиленнями від даних, вказаних у договорі та супроводжувальних документах, складається "Акт про приймання матеріалів" (ф. М-7). Для оприбуткування такої сировини за наказом керівника створюється спеціальна комісія, до якої обов'язково мають входити представники замовника або перевізника, у разі виникнення суперечливих питань залучають також експертів.

Акт складається у двох примірниках і підписується членами комісії, після чого затверджується підписом керівника підприємства. Перший примірник акта передається в бухгалтерію, другий — у юридичний відділ для складання листа-претензії.

На складі комірник на кожний номенклатурний номер сировини має оформлювати "Матеріальний ярлик" (ф. М-16). Цей документ містить найменування, номер і повну характеристику кожного виду сировини. Ярлик розміщується безпосередньо на сировині або поблизу неї. Для обліку сировини за її видами комірник веде окремі документи за формою М-12 "Картка складського обліку матеріалів". У ній проводиться записи по кожному факту надходження та вибуття сировини. Підставою для запису в ф. М-12 є "Прибутковий ордер" (ф. М-4), "Акт про приймання матеріалів" (ф. М-7) і "Товарно-транспортна накладна" (ф. 1-ТН) — по надходженню, а по видатку — "Акт про витрату давальницьких матеріалів" (ф. М-23), "Товарно-транспортна накладна" (ф. 1-ТН) (при відвантаженні замовнику готової продукції або давальницької сировини без переробки).

Тільки після того, як сировину оприбутковано, допускається її відпуск із складу. Відпуск цінностей із складу може здійснюватись тільки уповноваженими особами. Список цих працівників складається і затверджується головним бухгалтером та керівником підприємства.

Наприкінці місяця на підставі даних карток складського обліку матеріалів комірник складає "Відомість обліку залишків матеріалів на складі" (ф. М-14). Після закінчення облікового періоду комірник, як і всі матеріально відповідальні особи, має скласти матеріальний звіт, який містить інформацію про надходження та вибуття давальницької сировини за весь період. Цей звіт, разом із документами, які підтверджують надходження та вибуття давальницької сировини, фіксується у "Реєстрі приймання здавання документів" (ф. М-13). Всі вони передаються до бухгалтерії.

Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказується: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю. На складі в облікових реєстрах (картках, відомостях, книгах складського обліку) готова продукція обліковується в кількісному виразі. Облік готової продукції в картках складського обліку ведуть за найменуваннями і сортами (номенклатурними номерами) [8, с. 155].

У бухгалтерському обліку відображення договірних зобов'язань ведеться як на балансових рахунках, так і позабалансових.

Оскільки ввезена давальницька сировина не належить вітчизняному давальницька виконавцю (виробнику готової продукції), то у бухгалтерському обліку сировина враховується поза балансом підприємства-виконавця на забалансового рахунку 02 "Активи на відповідальному зберіганні".

Аналітичний облік давальницької сировини ведеться в розрізі замовників, видів сировини та матеріалів і місць зберігання або переробки.

Витрати давальницьких матеріалів на виробництво визначаються з урахуванням усадки, витяжки, розширення, втрат, відходів тощо, передбачених контрактом та технологічними схемами переробки, що нормують випуск готових виробів.

Вартість сировини та матеріалів замовника, що оплачуються підприємством-виконавцем, включаються до суми витрат на сировину та матеріали такого підприємства. Вартість давальницької сировини та матеріалів, що не оплачуються підприємством-виконавцем, до його виробничих витрат не включаються.

Крім того, для забезпечення контролю за виконанням договорів (контрактів) на переробку давальницької сировини на підприємствах доцільно вести облік договірних зобов'язань, які обліковуються на позабалансовому рахунку 03 "Контрактні зобов'язання". Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність та рух зобов'язань по укладених контрактах, а також контролю за їх виконанням.

На рахунку 03 "Контрактні зобов'язання" ведеться облік за деривативами (форвардними і ф'ючерсними контрактами, опціонами) та іншими контрактами, розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними П(С)БО. Аналітичний облік ведеться за видами зобов'язань.

Планом рахунків передбачено, що для підвищення ефективності використання облікової інформації підприємство може вести до позабалансового рахунку

03 "Контрактні зобов'язання" субрахунок 031 "Договірні зобов'язання" і 032 "Договірні права". Ми пропонуємо додатково виокремити на даному рахунку ще й такі субрахунки 033 "Договірні зобов'язання за давальницькими контрактами" і 034 "Договірні права за давальницькими контрактами".

Контроль за виконанням оплати окремих договорів здійснюється за допомогою комп'ютерних програм, в яких формується запит про своєчасне виконання договору за критеріями часу і платежу. Аналітичний облік ведеться в двох паралельних розрізах — контрагентів та договорів.

Інші договірні зобов'язання і права обліковуються на позабалансових рахунках 04 "Непередбачені активи й зобов'язання", 05 "Гарантії та забезпечення надані", 06 "Гарантії та забезпечення отримані".

Позабалансовий рахунок 04 "Непередбачені активи й зобов'язання" використовується для накопичення інформації про наявність непередбачених (потенційних) активів та непередбачених (потенційних) зобов'язань [9].

Рахунок 04 має такі субрахунки 041, 042:

- 041 "Непередбачені активи";
- 042 "Непередбачені зобов'язання".

На субрахунку 042 ведеться накопичення інформації про наявність непередбаченого зобов'язання, яке може вимагати витрачання ресурсів (але повної впевненості щодо цього зобов'язання немає) в сумі очікуваних збитків [9].

Позабалансовий рахунок 05 "Гарантії та забезпечення надані" передбачено для узагальнення інформації про наявність та рух виданих підприємством гарантій та забезпечень виконання як власних зобов'язань та платежів, так і зобов'язань та платежів інших підприємств (за договорами поруки) [9].

Облік забезпечення здійснюється за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. На рахунку 05 обліковується:

- вартість активів підприємства, які оформлено договорами застави (та за сумами, визначеними в них), при цьому з балансу вартість цих активів не списується;
- вартість прийнятих на себе зобов'язань за договорами поруки;
- вартість інших гарантій та забезпечень.

Аналітичний облік гарантій та забезпечення ведеться за кожною наданою гарантією та забезпеченням. Збільшення залишку на рахунку 05 відбувається при видачі гарантій та забезпечень, зменшення — при погашенні заборгованості, на яку були вони надані, та при перенесенні зобов'язань за ними на баланс.

Позабалансовий рахунок 06 "Гарантії та забезпечення отримані" передбачено для узагальнення інформації про наявність та рух отриманих гарантій та забезпечень виконання зобов'язань та платежів.

Облік забезпечення проводиться за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення.

Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною отриманою гарантією та забезпеченням.

Збільшення залишку на рахунку 06 відбувається при одержанні гарантій та забезпечень, зменшення — при їх списанні внаслідок погашення заборгованості, на яку

були вони надані, та при перенесенні заборгованості за ними на баланс.

Згідно Інструкції із застосування суб'єктами підприємницької діяльності Плану рахунків бухгалтерського обліку облік розрахунків з іноземними контрагентами в залежності від виду діяльності облічується на субрахунках 362 "Розрахунки з іноземними покупцями" — при експорті товарів та наданні послуг з переробки давальницької сировини; 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками" — при імпорті товарів та отриманні послуг з переробки давальницької сировини.

Облік зобов'язань за договорами з експорту товарів здійснюється на субрахунку 362. При цьому по дебету рахунку відображається виникнення дебіторської заборгованості унаслідок продажу товарів іноземному покупцю; по кредиту рахунку облічується погашення заборгованості покупцем, що здійснюється або ж як передплата за експортовані товари, або ж як повний розрахунок по договору.

Облік розрахункових операцій на балансовому субрахунку 362 відображається такими бухгалтерськими проведеннями:

1) Дт субрахунку 362 "Розрахунки з іноземними покупцями"

Кт субрахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції" — при продажу товарів;

2) Дт субрахунку 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"

Кт субрахунку 362 "Розрахунки з іноземними покупцями" — при погашенні заборгованості за імпортовані товари.

Облік зобов'язань за договорами з імпорту товарів здійснюється на субрахунку 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками". При цьому по дебету рахунку відображається погашення зобов'язань, що здійснюється або ж як передплата за імпортовані товари, або ж як повний розрахунок по договору; по кредиту рахунку облічується виникнення зобов'язань унаслідок отримання товарів від постачальника.

Облік розрахункових операцій на балансовому субрахунку 632 відображається такими бухгалтерськими проведеннями:

1) Дт субрахунку 281 "Товари на складі"

Кт субрахунку 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками" — при оприбуткуванні товарів;

2) Дт субрахунку 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"

Кт субрахунку 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" — при погашенні заборгованості за імпортовані товари.

Облік розрахунків із нерезидентом-замовником ведеться на субрахунку 362 "Розрахунки з іноземними покупцями". За дебетом субрахунку "362 відображається вартість виконаних робіт (наданих послуг), до якої входить податок на додану вартість, акцизний збір та інші податки і збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до Державного бюджету. За кредитом рахунка — суми платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, до каси та інші види розрахунків (у разі здійснення розрахунків частиною сировини або готової продукції). Сальдо рахунку відображає заборгованість замовників за одержані роботи, послуги.

Аналітичний облік на субрахунку 362 "Розрахунки з іноземними постачальниками" ведеться в Журналі № 3 за кредитом субрахунку 362 та у Відомості аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками, в гривнях та у валюті, обумовленій в зовнішньоекономічному договорі, за кожним замовником та за кожним наданим до сплати рахунком.

Для обліку витрат на переробку давальницької сировини в розрізі статей витрат використовується журнал № 5.

Давальницька сировина належить замовнику, він несе витрати при її придбанні, створенні, тому її вартість включається до складу валових витрат. У разі вивезення сировини за межі митної території України на переробку право власності на неї залишається у замовника. Отже, у бухгалтерському обліку давальницька сировина після вибуття її у зв'язку з вивезенням на переробку за межі України продовжує обліковуватися на балансі підприємства-замовника на субрахунку 206 "Матеріали, передані в переробку". Факт передачі сировини виконавцю оформлюється записом за дебетом субрахунку 206 та кредитом субрахунку 201 "Сировина і матеріали".

Витрати на переробку сировини, що оплачують стороннім організаціям (виконавцям), відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих після переробки, тобто включаються до вартості готової продукції. Витрати з переробки в бухгалтерському обліку формуються відповідно до П(С)БО 9 "Витрати".

Розрахунки з виконавцем-нерезидентом України за послуги з переробки давальницької сировини обліковуються на субрахунку 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками". За кредитом субрахунку 632 відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги; за дебетом — її погашення, списання тощо. Аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником у розрізі кожного документа (рахунку) на сплату [9].

ВИСНОВКИ

Як бачимо, за результатами дослідження обліково-аналітичне забезпечення управління операціями з давальницькою сировиною ускладнено розгалуженням обліку на фінансовий, податковий та управлінський. Здійснено оцінку стану бухгалтерського та податкового обліку операцій з давальницькою сировиною на м'ясопереробних підприємствах АПК. Визначено, що методику обліку таких операцій обирають у відповідності до потреб податкового і фінансового обліку. Інформативність облікових даних для здійснення аналітичних дій з метою управління підприємством при цьому дуже низька.

Література:

1. Загородній А.Г. Фінансовий словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. — 4-те вид., випр. та доп. — К.: Знання; Л.: Львів.банк. ін.-т НБУ, 2003. — 566 с.
2. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови: навч.-метод. по-

сібник / В.В. Сопко, О.В. Сопко. — К.: Знання, 2002. — 231 с.

3. Данилан А.А. Бухгалтерський учет на сельскохозяйственных предприятиях / А.А. Данилан. — 4-е изд., доп. и перераб. — М.: Агропромиздат, 1990. — 287 с.

4. Пушкар М.С. Філософія обліку: монографія / М.С. Пушкар. — Тернопіль: Карт-бланш, 2002. — 157 с.

5. Шатохина А. Учет и информационное обеспечение управления хозяйственной деятельностью предприятий / А. Шатохина // Бухгалтерский учет и аудит. — 2004. — №3. — С. 28—33.

6. Нападовская Л. Методологические основы управленческого учета / Л. Нападовская // Бухгалтерский учет и аудит. — 2004. — №4. — С. 26—30.

7. Програма реформування системи бухгалтерського із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою КМУ від 28.02.1998 р. № 1706: навчально-практичний посібник. — Дніпропетровськ: Баланс-Клуб. — 2000. — 336 с.

8. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України / Н.М. Ткаченко. — 6-те видання. — К.: А.С.К., 2005 — 770 с.

9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року №291 // Галицькі контракти. — 2000. — №4 (січень).

References.

1. Zahorodnij, A.H. Vozniuk, H.L. and Smovzhenko, T.S., (2003), *Finansovij slovnyk [The financial dictionary]*, Znannia, Kyiv, Ukraine.

2. Sopko, V. V. (2002), *Bukhhalters'kyj oblik: osnovy teorii ta kontseptual'ni zasady pobudovy [Accounting: basic theory and conceptual principles of construction]*, Znannia, Kyiv, Ukraine.

3. Danylan, A.A. (1990), *Bukhhalterskyj uchet na sel'skokhoziajstvennykh predpriyatiakh [Accounting in agricultural enterprises]*, Ahropromyzdat, Moscow, Russia.

4. Pushkar, M.S. (2002), *Filosofii obliku [Philosophy of accounting]*, Kart-blansh, Ternopil', Ukraine.

5. Shatohina, A. (2004), "Accounting and management information support economic activity of enterprises", *Buhgalterskij uchet i audit*, vol. 3, pp. 28—33.

6. Napadovskaja, L. (2004), "Methodological foundations of management accounting", *Buhgalterskij uchet i audit*, vol.4, pp. 26—30.

7. Cabinet of Ministers of Ukraine (1998), Resolution "On approval of reform the accounting system of the International Standards", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/en/1706-98-p> (Accessed 30 December 2013).

8. Tkachenko, N.M. (2005), *Bukhhalters'kyj finansovij oblik na pidpriemstvakh Ukrainy [Financial Accounting at enterprises of Ukraine]*, A.S.K., Kyiv, Ukraine.

9. Ministry of Finance Ukraine (1999), "Instructions on the use of the Chart of Accounts assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations", *Halyts'ki kontrakty*, vol. 4.

Стаття надійшла до редакції 18.12.2013 р.