

УДК 657.1.012

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПЕРЕДУМОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

Кіляр О.Р.

*У статті викладено результати дослідження теоретичних аспектів побудови бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною. Виділено особливості даних операцій та їх вплив на методику їх обліку. Розглянуто теоретичні засади бухгалтерського обліку через призми адитивного та процедурно підходів до визначення методу обліку. Згруповано користувачів облікової інформації та, в залежності від їх інтересів, виділено особливості завдань обліку операцій з давальницькою сировиною. Дослідивши основні фактори впливу на побудову системи обліку операцій з давальницькою сировиною, здійснена спроба побудувати модель бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною, яка дозволяє виділити пріоритетні етапи операцій для забезпечення в їх межах обліковою інформацією суб'єктів, які беруть у них участь.*

**Ключові слова:** метод бухгалтерського обліку, завдання обліку, користувачі інформації, елементи методу бухгалтерського обліку, операції з давальницькою сировиною, замовник, виконавець, облікова система.

### ВСТУП

Для здійснення ефективної фінансово-господарської діяльності суб'єктам операцій з давальницькою сировиною необхідне своєчасне та достовірне забезпечення інформацією, що можливе завдяки чітко налагодженій системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Ведення бухгалтерського обліку в кожній галузі ускладнюється її особливостями та потребує дотримання не лише загальної методології, а й розробки окремих методик, які б ураховували галузеві особливості. Це пов'язано з тим, що система бухгалтерського обліку використовується в усіх сферах підприємницької діяльності, усіх галузях та підгалузях господарювання, тому вихідні положення бухгалтерського обліку мають бути єдиними, спільними для всіх видів діяльності та в усіх галузях господарювання. Проте у кожній галузі та сфері діяльності бухгалтерський облік має свої специфічні особливості.

Згадані питання досліджено та розкрито у працях учених-економістів Ф. Ф. Бутинця, А. М. Герасимовича, З.В. Гуцайлюка, Г. Г. Кірейцева, М. В. Кужельного, А. М. Кузьмінського, М.С. Пушкаря, В. В. Сопка. Вивчення літератури з цієї тематики дозволяє стверджувати, що науковці в основному ведуть дискусії щодо питання наповненості методу бухгалтерського обліку. Однак, зважаючи на економічні особливості здійснення операцій з давальницькою сировиною, низка питань з методики обліку власне цих операцій потребує глибшого наукового опрацювання.

### 1 ТЕОРЕТИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Як відомо, теоретичною засадою бухгалтерського обліку є загальна економічна теорія, яка вивчає закони суспільного виробництва і процеси обміну та розподілу матеріальних благ на різних етапах розвитку людського суспільства. Бухгалтерський облік відбиває цей процес, спираючись на закони суспільного виробництва, оскільки без знання цих законів не можна економічно правильно відобразити процес виробництва, обміну, розподілу та перерозподілу матеріальних благ. При цьому основою побудови всієї системи обліку, її вихідним компонентом є метод бухгалтерського обліку.

Дискусії щодо визначення та наповненості методу бухгалтерського обліку у фаховій літературі тривають не одне десятиліття. Проте, ще й досі наукою не сформовано чіткого та однозначного розуміння цієї основоположної категорії бухгалтерського обліку. Вивчення літератури щодо означеної проблеми привело нас до розуміння поглядів учених-обліковців. Зокрема, професор М. С. Пушкар та ін. зазначають, що у виокремленні методів бухгалтерського обліку визначилися два підходи: адитивний та процедурний [1].

*Адитивний*  $\frac{3}{4}$  загальноприйнятий підхід, який визначає систему способів, за допомогою яких відображаються господарські операції. Дискусії між ученими щодо цього підходу стосуються не лише того,

скільки способів входить до системи. Більшість економістів поділяють думки про існування восьми таких способів (елементів) у бухгалтерському обліку: документація, інвентаризація, калькуляція, оцінка, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність.

Інший підхід до визначення методу обліку  $\frac{3}{4}$  *процедурний*  $\frac{1}{4}$  розкриває механізм дії та послідовність певних видів робіт для об'єктивного відображення явищ і процесів, які відбуваються в господарській діяльності,  $\frac{3}{4}$  спостереження за об'єктами обліку, вимірювання, реєстрація, класифікація, систематизація фактів та узагальнення їх у формах звітності.

Перший підхід є найбільш поширеним серед сучасних учених, таких як: Ф. Ф. Бутинець, А. А. Герасимович, Ю. І. Осадчий, Г. Г. Кірейцев, П. П. Німчинов, В.В. Сопко [2, 3, 4, 5]. Їхня думка спрямована на розгляд методу бухгалтерського обліку як систему прийомів чи інструментів, до яких, як правило, зараховують: документацію, інвентаризацію, оцінку, калькуляцію, рахунки, подвійний запис, баланс та звітність. Прихильниками другого підходу (процедурного) були відомі вчені О. М. Галаган, К. Н. Нарібасв О. П. Рудановський [6, 7, 8].

На нашу думку, прихильники і першого, і другого підходу мають рацію. Проте здійснювати розгляд методу бухгалтерського обліку необхідно з урахуванням обох підходів. У зв'язку з цим спробуємо подати власне бачення цього визначення. Взаємозв'язок між адитивним та процедурним підходами у визначенні методу бухгалтерського обліку зобразимо схематично (рис. 1).

*Рис. 1. Складові методу бухгалтерського обліку*

Отже, метод бухгалтерського обліку включає такі процедури:

- ◆ спостереження  $\frac{3}{4}$  через документацію та інвентаризацію;
- ◆ вимірювання  $\frac{3}{4}$  через оцінку та калькуляцію;
- ◆ реєстрацію  $\frac{3}{4}$  через рахунки та подвійний запис;
- ◆ узагальнення  $\frac{3}{4}$  через балансове узагальнення та звітність.

Специфічність методу бухгалтерського обліку визначається особливостями об'єктивних характеристик його предмета та об'єктів.

Загальну організаційну будову, принципи, логічний взаємозв'язок, який формує методологію бухгалтерського обліку, унаочнює рис. 2.

*Рис. 2. Місце елементів методу бухгалтерського обліку в загальній системі обліку операцій з давальницькою сировиною*

## **2 ПЕРЕДУМОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ**

Відповідно до названих елементів методу бухгалтерського обліку здійснюється і процес обліку операцій з давальницькою сировиною. Однак специфіка здійснення операцій відповідно відображена в методиці обліку таких операцій.

Крім цього, актуальність обліку операцій з давальницькою сировиною зумовлена тим, що вони є не тільки основним джерелом формування результату операцій з давальницькою сировиною, зокрема

давальницька сировина є й значною витратною статтею для замовника, а при деяких обмінних операціях  $\frac{3}{4}$  і для виконавця.

Водночас необхідно підкреслити, що побудова досконалої системи обліку на значній кількості підприємств, які у своїй діяльності поєднують фактори виробництва, сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень, особливо у сучасному, постійно змінюваному, фінансово-господарському середовищі. У зв'язку з цим потрібно, щоб бухгалтерський облік було побудовано за принципом забезпечення необхідною інформацією всіх без винятку її користувачів. Адже кожна група користувачів обліку операцій з давальницькою сировиною надає перевагу конкретним аспектам його завдань.

З цією метою, виділимо особливості завдань обліку операцій з давальницькою сировиною залежно від інтересів користувачів інформації, розділивши їх на відповідні групи.

*Група 1. Особи чи групи осіб, які здійснюють управління підприємством.*

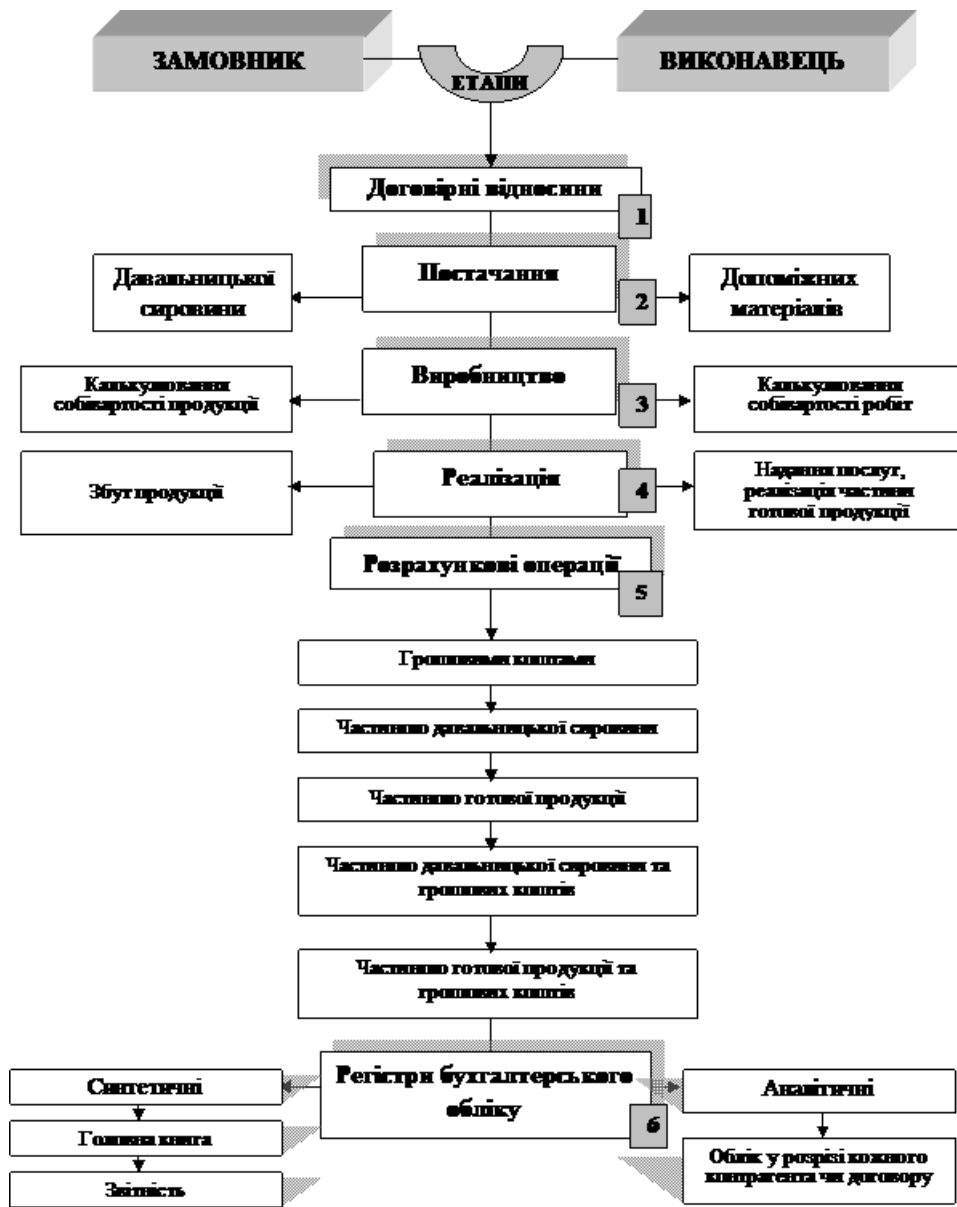


Рис. 3 Загальна модель бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною

До даної групи відносяться - адміністрація підприємства, лінійний виробничий персонал, власники давальницької сировини, власники і співвласники підприємства-переробника. Основний акцент завдань обліку направлений на економічну обґрунтованість організації постачання давальницької сировини, її зберігання та використання; прибутковість і перспективи її зростання щодо операцій із давальницькою сировиною; ефективність реалізації готової продукції.

*Група 2. Користувачі, що знаходяться за межами підприємства, але мають в ньому прямий фінансовий інтерес.*

До даної групи відносяться - справжні й потенційні інвестори – пайовики та інвестори – акціонери, справжні й потенційні кредитні установи, справжні й потенційні постачальники. Облікова інформація необхідна їм для оцінки фінансових перспектив організації в майбутньому і можливості отримання доходів у вигляді дивідендів або іншої винагороди; оцінки та перспектив зростання прибутковості від реалізації даних операцій; предмет аналізу  $\frac{3}{4}$  фінансове становище підприємства, фінансові результати його роботи, ліквідність балансу.

*Група 3. Особи або групи осіб, які виявляють непряму фінансову зацікавленість у підприємстві.*

Учасниками даної групи є - фінансові органи і державні установи; покупці продукції; замовники і користувачі послугами. Завдання обліку акцентується на достовірності визначення об'єкта оподаткування для податків від операцій із давальницькою сировиною, тенденцій змін об'єктів оподаткування за певні періоди, визначення їх причин; користувачі мають інтерес до інформації про перспективи функціонування підприємства.

*Група 4. Особи, які не мають фінансового інтересу на підприємстві.*

Ними є - органи статистики; зовнішні аудитори. Їх мета - отримання статистичної інформації для проведення економічного аналізу на макрорівні; оцінка ефективності використання давальницької сировини; відповідність відображення операцій з давальницькою сировиною у фінансовій звітності їх економічній сутності.

Враховуючи зазначений перелік користувачів облікової інформації в межах операцій з давальницькою сировиною, найважливішими з них є, з однієї сторони, замовники, а з іншої  $\frac{3}{4}$  виконавці. Досягнення завдань обліку досліджуваних операцій їх учасниками дасть можливість оптимально зіставити дохід від здійснених операцій із витратами, яких має зазнати:

1. Підприємство-замовник у зв'язку з придбанням (виробництвом), передачею у виробництво давальницької сировини та отриманням продуктів її переробки.

2. Підприємство-виконавець у зв'язку з виконанням робіт з переробки давальницької сировини.

З метою систематизації підходу до побудови системи обліку досліджуваних операцій можна виділити такі складові організаційно-інформаційної моделі обліку давальницьких операцій: об'єкт обліку - операції з давальницькою сировиною; суб'єкти обліку – замовник та виконавець; методи та організація обліку у замовника та виконавця; інформаційні джерела обліку (документація) у замовника та виконавця.

Проте для побудови досконалої системи обліку лише узагальнених складових цієї моделі недостатньо. Значний безпосередній вплив на організацію та методику обліку операцій з давальницькою сировиною відіграють інтегровані фактори впливу, пов'язані з функціонуванням підприємства-замовника та підприємства-виконавця як у внутрішньому, так і в зовнішньому середовищі.

Отже, вивчивши основні фактори впливу на побудову системи обліку операцій з давальницькою сировиною, спробуємо побудувати модель, яка б дозволила виділити пріоритетні етапи операцій для забезпечення в їх межах обліковою інформацією суб'єктів, які беруть у них участь (рис. 3.).

## **ВИСНОВКИ**

Узагальнюючи викладене можна сказати, що будь-яка наявна облікова модель з метою її ефективнішого функціонування та можливістю її адекватної відповіді на запити користувачів у постійно змінюваному середовищі потребує вдосконалення. Тому основним завданням є виділення головних напрямів покращання облікової системи операцій з давальницькою сировиною. Розпочати це потрібно з побудови підсистем обліку цих операцій у замовника та виконавця, враховуючи специфічні особливості їх діяльності.

**ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Теоретичні основи бухгалтерського обліку : [підруч. для вузів] / М. С. Пушкар, Г. П. Журавель, Ю. Я. Литвин, В. Г. Мельник – [вид. 2-ге, перероб. і доп.]. – Тернопіль : ТАНГ, 1998. – 269 с
2. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч.] / Бутинець Ф. Ф. – [3-тє вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ЖІТІ, 2003. – 44 с.
3. Бухгалтерський фінансовий облік : [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / Герасимович А. М., Кірейцев Г. Г., Осадчий Ю. І.; ред. Ф. Ф. Бутинець. – [5-тє вид., перероб. і доп.]. - Житомир : Рута, 2003. – 723 с.
4. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку / Німчинов П. П. – К. : Вища шк., 1977. – 240 с.
5. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / Сопко В. В. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
6. Галаган А. М. Основные принципы счетоведения / Галаган А. М. – М. : 1925.
7. Нарibaев К. Н. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ / Нарibaев К. Н. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 135 с.
8. Рудановский А. П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета / Рудановский А. П. – М. : Счетное исчисление, 1928. – 206 с.

---

[Кіляр Олександра Романівна](#), к. е. н., старший викладач кафедри фінансів, обліку і контролю Тернопільського національного технічного університету ім. І. Пулюя