

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ОСНИЦЬКА НАТАЛІЯ АНАТОЛІВНА

УДК 657.422.6:657.6(043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ
З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Житомир – 2013

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник – доктор економічних наук, доцент
Остап'юк Наталія Анатоліївна,
Житомирський державний
технологічний університет,
професор кафедри бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент
Бенько Микола Миколайович,
Київський національний
торговельно-економічний університет,
професор кафедри фінансового аналізу і контролю

кандидат економічних наук, доцент
Кіляр Олександра Романівна,
Тернопільський національний
технічний університет імені Івана Пулюя,
доцент кафедри фінансів, обліку і контролю

Захист відбудеться “24” квітня 2013 р. о 15⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 248.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “22” березня 2013 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради, к.е.н., доц.

К.В. Романчук

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Розвиток господарської діяльності стимулює підвищення ефективності використання наявних ресурсів і засобів виробництва. Це може досягатися шляхом оптимального поєднання усіх факторів виробництва, що в результаті супроводжується вирішенням не лише економічних питань, але й зняттям соціальної та екологічної напруги в суспільстві. Одним із поширених способів завантаження вільних виробничих потужностей та залучення оборотних засобів у сучасних умовах є переробка давальницької сировини. Це дозволяє розширити економічні зв'язки як вітчизняних підприємств, так і країни в цілому, знизити рівень витрат на виробництво продукції, залучити наявні у нерезидентів сировину і матеріали для використання виробничих потужностей вітчизняних підприємств з поступовим залученням іноземних інвестицій на постійній основі.

За даними Державної служби статистики України, експорт української давальницької сировини у січні-серпні 2012 р. становив 65,2 млн. дол. США. Імпортовано готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, на 68 млн. дол. США. За січень-вересень 2012 р. в Україну надійшло іноземної давальницької сировини на 1481,7 млн. дол. США. Обсяг експорту готової продукції, виготовленої з імпортованої давальницької сировини, становив 2673,6 млн. дол. США¹.

Операції з давальницькою сировиною активно здійснюються в таких галузях, як металургія, енергетика, нафтопереробна, легка та харчова промисловості. Однак ефективне управління операціями з давальницькою сировиною у суб'єктів їх здійснення вимагає науково обґрунтованого підходу щодо інформаційного забезпечення управління такими операціями на основі даних бухгалтерського обліку, а також інструментарію господарського контролю.

Проведений аналіз наукової економічної літератури дає можливість стверджувати, що дослідженням питань, пов'язаних з операціями з давальницькою сировиною, займається значна кількість вітчизняних та зарубіжних вчених. Серед питань, які піднімалися дослідниками різних спеціальностей: види давальницьких контрактів, особливості їх укладання (І.В. Бабіч, О.Р. Кіляр, Л.О. Чорна) та державного регулювання таких операцій (Т.С. Єдинак, Т. Лапенко) тощо. В частині бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною найбільше уваги приділено методичним підходам та галузевим особливостям бухгалтерського обліку у працях: С.Б. Авдашевої, І.В. Бабіч, М.М. Бенька, О.Н. Біліченко, А.М. Ворони, В.Є. Житного, В.О. Іваненко, О.Р. Кіляр, І. Ковалевич, Н.О. Козіцької, В.М. Лемеш, І. Прибеги, В.О. Терновського, Ю. Утрупова, Ю.Н. Шабанової.

Не применшуючи ролі проведених досліджень, слід виділити ряд питань, що потребують вирішення: необхідність узгодження понятійно-термінологічного апарату операцій з давальницькою сировиною, відсутність єдиного підходу щодо договірної регулювання операцій з давальницькою сировиною та їх класифікації для облікового відображення та методичного забезпечення внутрішнього контролю, а також нечіткість порядку розкриття інформації про дані операції у бухгалтерській звітності. Необхідність розв'язання зазначених проблемних питань обумовлює актуальність теми дослідження, його мету і завдання.

¹ Соціально-економічне становище України за січень-вересень 2012 року / Повідомлення Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/druk/soc_ek/publ_u.html

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету за темою № 355 “Розвиток бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в системі корпоративного управління” (номер державної реєстрації 0112U006052). У межах наукової програми автором розроблено системний організаційно-методичний підхід до бухгалтерського обліку і контролю операцій з давальницькою сировиною.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є теоретичне обґрунтування і розробка практичних рекомендацій з удосконалення методичних підходів та організації бухгалтерського обліку і контролю операцій з давальницькою сировиною. Відповідно до поставленої мети в дисертації виділено такі завдання:

- визначити основні характеристики понять “давальницька сировина”, “операції з давальницькою сировиною”, “договір про операції з давальницькою сировиною”, “продукт переробки давальницької сировини” з метою побудови єдиного термінологічного апарату;

- виявити пріоритетні класифікаційні ознаки операцій з давальницькою сировиною та визначити їх вплив на організацію синтетичного та аналітичного обліку;

- проаналізувати чинне вітчизняне та зарубіжне законодавче регулювання облікового відображення операцій з давальницькою сировиною для уточнення нормативного регулювання процедур бухгалтерського обліку;

- встановити вплив особливостей укладання та реалізації договору про операції з давальницькою сировиною на процедури бухгалтерського обліку руху давальницької сировини;

- окреслити напрями організації бухгалтерського обліку в частині операцій з давальницькою сировиною;

- з'ясувати відповідність існуючих методичних підходів бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною потребам управління такими операціями у кожній зі сторін вказаної угоди;

- обґрунтувати напрями організації внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у замовника з метою формування ефективної системи управління такими операціями;

- розвинути методичні засади внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у виконавця для забезпечення ефективності його діяльності в частині здійснення таких операцій.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами.

Гіпотеза дослідження ґрунтується на припущенні, що інформація про операції з давальницькою сировиною, підготовлена в системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, дозволяє підвищити ефективність управління ними, а також системою господарювання в цілому в умовах неповного завантаження виробничих потужностей або дефіциту запасів.

Методи дослідження. У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи і прийоми пізнання. Виходячи із завдань дослідження, застосовано наступні методи для дослідження теоретичних основ та економіко-правових аспектів здійснення операцій з давальницькою сировиною: теоретичного узагальнення, порівняння, групування та статистичного спостереження. Порівняння застосовувалося при вивченні вимог законодавства до регулювання бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною в різних країнах світу (Україні, Російській Федерації, Республіці Білорусь, Республіці Узбекистан та ін.). Шляхом застосування методу причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-наслідкового методу виявлено причини відсутності окремих класифікаційних ознак операцій з давальницькою сировиною для цілей бухгалтерського обліку та обґрунтовано необхідність їх виокремлення. Проведення бібліографічного і бібліометричного аналізу дозволило виявити ступінь дослідження питань з бухгалтерського обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною, невирішені проблемні питання. Метод логіко-графічного структурування використано для графічного представлення взаємозв'язку основних понять досліджуваної тематики. Аналіз, синтез, індукція, дедукція застосовувалися для удосконалення організаційних та методичних засад бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною. Застосування спостереження та співставлення дозволило удосконалити систему внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, нормативно-правові документи України та інших країн світу, офіційні матеріали Державної служби статистики України, монографічні дослідження, матеріали міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, періодичні видання, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та удосконаленні організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною як основи підвищення ефективності прийняття управлінських рішень в умовах обмеженості ресурсів або їх обмеженого використання. У процесі проведеного дослідження отримано результати, яким характерна наукова новизна:

удосконалено:

– класифікацію операцій з давальницькою сировиною, що дає можливість врахувати особливості відносин, які виникають між замовником та виконавцем, та є основою організації бухгалтерського обліку для підготовки інформації про етапи та стан реалізації договорів про операції з давальницькою сировиною;

– організаційні засади бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною в частині розвитку методичної, технічної і організаційної складових облікової політики підприємства, що є основою для розробки інформаційної основи управління процесом обробки вказаних запасів;

– процедури бухгалтерського відображення операцій з давальницькою сировиною у замовника та виконавця (документування (запропоновано пакет первинних документів і облікових реєстрів), рахунки, подвійний запис, звітність (розроблено форми внутрішньої звітності)), що дозволяє сформувати

інформаційну базу на необхідному аналітичному рівні для потреб внутрішнього контролю за процесом здійснення таких операцій та їх якістю;

дістало подальший розвиток:

– уточнення категорійно-понятійного апарату в частині виділення таких понять, як “давальницька сировина та інші запаси”, “операції з давальницькою сировиною”, “договір про операції з давальницькою сировиною”, “продукт переробки давальницької сировини”, що сприяє уніфікації бухгалтерської термінології та побудові аналітичних розрізів бухгалтерського обліку відповідно до запитів користувачів;

– нормативно-методичне забезпечення облікових процедур для відображення операцій з давальницькою сировиною в частині розробки пропозицій про зміни до нормативних документів, які регулюють бухгалтерський облік операцій з давальницькою сировиною, з метою отримання повної інформації про стан і результати їх здійснення;

– процес бухгалтерського відображення витрат, пов’язаних з укладанням та виконанням договору про операції з давальницькою сировиною між замовником та виконавцем, що дало змогу забезпечити врахування його природи та змістовного наповнення для достовірного відображення в бухгалтерському обліку таких операцій;

– організація внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у замовника та виконавця в частині визначення стадій (організаційної, підготовчої, методичної, результативної, інспекційної), а також суб’єктів і об’єктів, встановлення завдань та джерел інформації з метою формування ефективної системи контролю сторонами договору;

– методичні положення внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною на основі обґрунтування взаємозв’язку видів контролю (попередній, поточний, наступний) та етапів здійснення таких операцій, що дозволило сформуванню механізму ефективного застосування методичних прийомів контролю.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною. Основні теоретичні та прикладні розробки впроваджено в практичну діяльність підприємств і навчальний процес, зокрема методичні рекомендації щодо:

– документального забезпечення бухгалтерського відображення операцій з давальницькою сировиною (ДП “Каштан”, довідка № 19 від 16.08.2012 р.);

– розробки основних елементів облікової політики підприємства в частині бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною (ПАТ “Новокраматорський машинобудівний завод”, довідка 015/963 від 23.04.2012 р.);

– внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у виконавця (довідка ПАФ “Інтелект”, № 11/1 від 26.11.2012 р.);

– облікового відображення та контролю операцій з давальницькою сировиною при розробці навчальних програм та навчально-методичного забезпечення дисциплін: “Фінансовий облік-І”, “Облік в зовнішньоекономічній діяльності” (Житомирський державний технологічний університет, довідка № 44-45/1490/1 від 04.10.2012 р.).

Особистий внесок дисертанта. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 8 міжнародних і всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [9-16].

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 8 статей загальним обсягом 4,52 друк. арк., 8 тез доповідей загальним обсягом 0,89 друк. арк. Публікації повною мірою відображають основні результати дисертації.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст викладено на 197 сторінках друкованого тексту. Дисертація містить 34 таблиці (в т.ч. 4 таблиці розміщені на 4 сторінках) і 41 рисунок (в т.ч. 4 рисунки розміщені на 4 сторінках), 20 додатків, розміщених на 104 сторінках. Список використаних джерел нараховує 298 найменувань і розміщений на 35 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, розкрито значимість дослідження для розвитку науки та практики бухгалтерського обліку, відображено зв'язок теми з науковими планами і програмами, визначено стан наукової розробки проблеми, мету і завдання дослідження. Сформульовано об'єкт, предмет, гіпотезу дослідження, надано характеристику методів дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних наукових результатів.

Перший розділ **“Теоретико-економічні та правові засади операцій з давальницькою сировиною”** присвячено розкриттю сутності категорійно-понятійного апарату операцій з давальницькою сировиною, дослідженню існуючих класифікацій таких операцій, правових та договірних аспектів їх здійснення, а також встановленню актуальних проблемних питань бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною.

Господарська діяльність в умовах обмеженості ресурсів і кризових явищ призводить до необхідності диференціації джерел поповнення оборотного капіталу та розширення способів максимального використання виробничих потужностей. Одним із шляхів є залучення ресурсів без отримання права власності на них. У зв'язку з цим, стан і рух вказаних активів підлягають точному та оперативному обліку, що забезпечує своєчасність виконання договірних зобов'язань та уникнення господарських спорів.

Прикладом управління активами, які не належать підприємству на умовах права власності, є операції з давальницькою сировиною. Здійснення таких операцій пов'язане з передачею замовником виконавцю сировини та інших запасів, необхідних для виконання договору про операції з давальницькою сировиною. Поняття “запаси” є ширшим ніж “сировина”. У зв'язку з цим, більш доцільним є вживання словосполучення “давальницька сировина та інші запаси”. Крім того, виправданим є використання поняття “давальницькі запаси”, під яким слід розуміти

сировину, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби та енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника), та передані ним на договірній основі іншому суб'єкту (виконавцю) для переробки (обробки, збагачення чи комплектування) з метою виготовлення готової продукції, яка після завершення робіт передається замовнику. Вказане уточнення сприяє організації належних аналітичних розрізів бухгалтерського обліку для забезпечення здійснення внутрішнього контролю етапів виконання договорів.

Операції з давальницькою сировиною та іншими запасами в межах такого договору є досить складними з позиції нормативного регулювання та їх економічного механізму. При цьому бухгалтерський облік є інструментом забезпечення повної інформації про взаємовідносини учасників договору. Враховуючи відсутність законодавчо визначених видів операцій з давальницькою сировиною та існування суперечностей серед думок науковців щодо виділення видів досліджуваних операцій, запропоновано їх удосконалену класифікацію для цілей бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація операцій з давальницькою сировиною

Наведена класифікація враховує вплив можливих факторів на бухгалтерський облік та внутрішній контроль, одночасно є максимально уніфікованою, оскільки включає перелік найбільш важливих для бухгалтерського

обліку класифікаційних ознак та відповідних видів операцій з давальницькою сировиною. Використання запропонованої класифікації сприяє удосконаленню облікового відображення і контрольних дій досліджуваних операцій.

Важливим проблемним питанням залишається створення правового середовища здійснення операцій з давальницькою сировиною, що базується на удосконаленні відповідних нормативних документів, які регулюють здійснення досліджуваних операцій. Встановлено, що на сучасному етапі практики здійснення операцій з давальницькою сировиною законодавча база України регулює лише здійснення таких операцій у зовнішньоекономічному аспекті, а нормативний документ, який би визначав правила здійснення операцій між резидентами України, – відсутній. Необхідним є затвердження єдиного нормативного документу, який визначав би правила здійснення та бухгалтерський облік операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами в межах договору про операції з давальницькою сировиною, учасниками якого можуть виступати як резиденти, так і нерезиденти України. На основі аналізу законодавчої бази щодо рівня регулювання бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною обґрунтовано доцільність розробки та запропоновано окремий нормативний документ – Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами.

При здійсненні операцій з давальницькою сировиною між замовником та виконавцем укладається договір, який в умовах нечіткого законодавчого забезпечення, є основним інструментом регулювання даних операцій. Проте вітчизняним законодавством, що регулює відносини між суб'єктами господарювання, не передбачено спеціального виду договору, який враховував би особливості операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами, які отримуються для виконання такого договору. На практиці неврегульованість договірної оформлення таких операцій призводить до виникнення проблеми при передачі, оцінці, контролі операцій за договором про операції з давальницькою сировиною.

Із врахуванням різних видів операцій з давальницькою сировиною доцільним є використання словосполучення “договір про операції з давальницькою сировиною”. Крім того, обґрунтованим є виділення даного договору як окремого виду цивільно-правових відносин, предметом якого є давальницька сировина та інші запаси, що передаються замовником виконавцю для виконання ним робіт щодо виробництва готової продукції. При організації бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною обґрунтовано необхідність врахування учасників договору (між резидентами та між резидентом і нерезидентом), а також його суттєвих умов для своєчасної підготовки інформації про етапи виконання договірних зобов'язань (види операцій, кількість, якість і вартість сировини, строки й параметри готової продукції, форми і величина розрахунків). Витрати, що виникають під час підготовки до укладення договору, слід відносити до складу витрат підприємства залежно від результатів переддоговірного процесу. Зокрема, у результаті укладання договору – включати до вартості послуг з переробки (обробки) давальницької сировини, при неукладанні договору – списувати на витрати звітного періоду як представницькі.

У результаті дослідження виявлено та запропоновано шляхи вирішення проблемних питань теоретичного та практичного спрямування в частині класифікації операцій з давальницькою сировиною і її впливом на організацію та ведення бухгалтерського обліку, нормативно-правового регулювання порядку їх здійснення, особливостей облікового забезпечення укладання і реалізації договорів про операції з давальницькою сировиною.

У другому розділі роботи **“Відображення в бухгалтерському обліку операцій з давальницькою сировиною: організаційно-методичний аспект”** розглянуто питання особливостей формування облікової політики підприємства в частині операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами в межах відповідного договору; представлено удосконалений механізм документального забезпечення операцій з давальницькою сировиною для їх оперативного та достовірного облікового відображення у замовника та виконавця.

Основою удосконалення інформаційного забезпечення відносин в межах договору про операції з давальницькою сировиною є заходи з організації бухгалтерського обліку. Нечіткість нормативного регулювання і наявність альтернативних варіантів облікового відображення операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами в межах такого договору зумовлює потребу розробки облікової політики підприємства, яка повинна забезпечити формування єдиного інформаційного середовища відповідно до запитів системи управління. На основі дослідження альтернативних варіантів і законодавчого регулювання облікового відображення та внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами запропоновано елементи облікової політики підприємства в розрізі її організаційної, методичної та технічної складових (рис. 2). Уточнені напрями організації бухгалтерського обліку відображаються в Положенні про облікову політику. Запропоновані удосконалення є основою своєчасного документування та облікового відображення операцій з обробки давальницької сировини. Встановлено, що розробка та узгодження положень облікової політики підприємства щодо визнання, оцінки та відображення на бухгалтерських рахунках і в звітності руху давальницької сировини й інших запасів, отриманих для виконання відповідного договору, відбувається спільно замовником та виконавцем.

Відсутність на законодавчому рівні єдиного переліку та затверджених типових форм первинних документів для оформлення операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами зумовлює необхідність їх розробки з урахуванням специфіки досліджуваних операцій, оскільки більшість виконавців поряд зі здійсненням операцій з давальницькою сировиною виготовляють продукцію власного виробництва, що ускладнює контроль за рухом сировини у процесі її переробки. З метою усунення зазначеної проблеми розроблено пакет документів, призначених відображати операції з давальницькою сировиною, що дозволить підвищити точність бухгалтерського обліку та можливість реалізації контрольних дій:

– первинні документи з відображення стану і руху давальницької сировини, отриманої в межах відповідного договору (з надходження, списання у виробництво, оприбуткування готової продукції та її передачі замовнику);

- облікові регістри (книги та відомості руху давальницької сировини);
- внутрішню звітність (звіти виконавця про виконані операції).

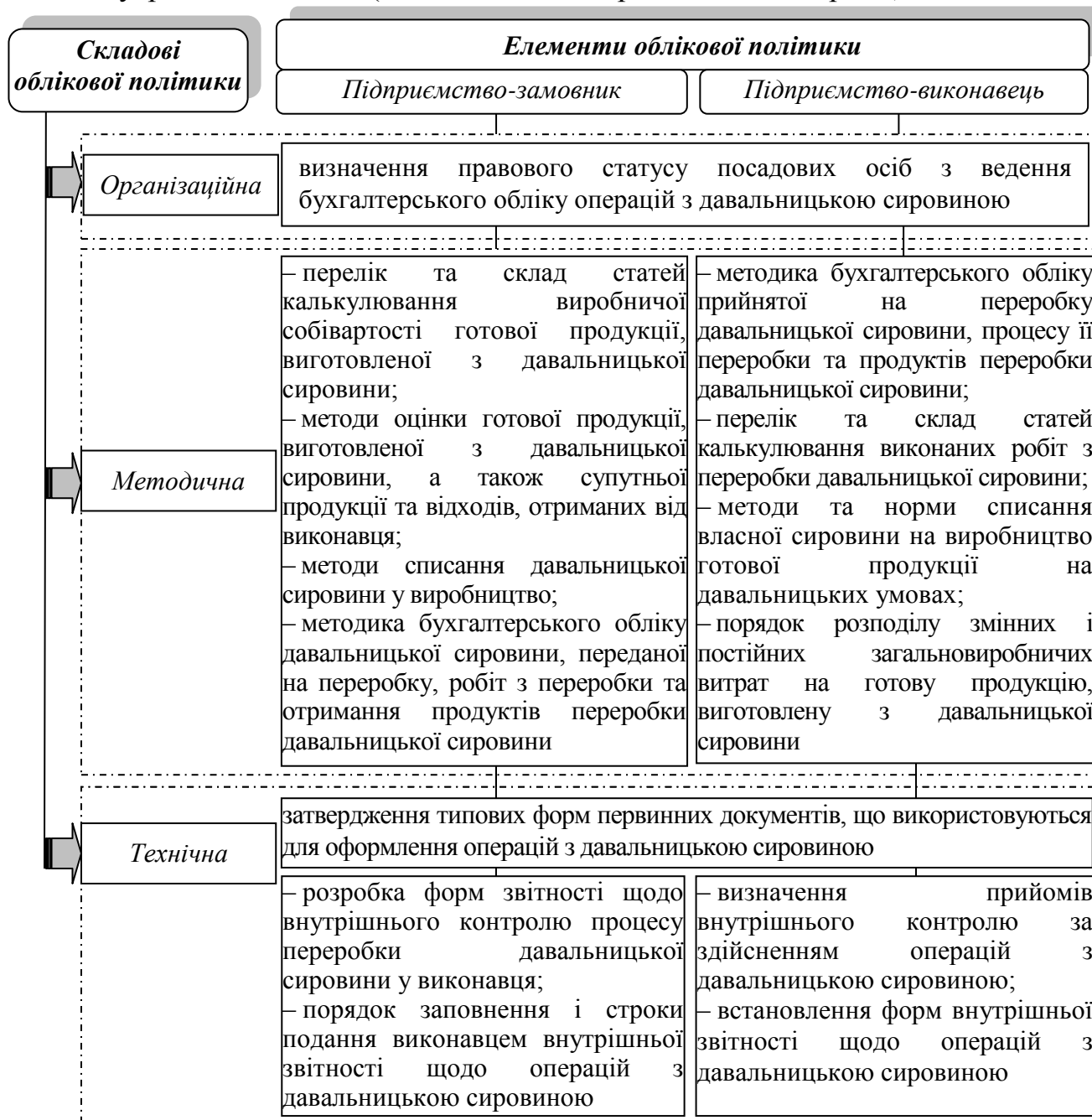


Рис. 2. Елементи облікової політики підприємства в частині операцій з давальницькою сировиною

У бухгалтерському обліку операції з давальницькою сировиною відображаються залежно від визначених замовником операцій. Визначено, що готова продукція, виготовлена з давальницької сировини, – це продукція власного виробництва замовника, тому з метою усунення невідповідностей нормативно-правових документів доцільним є внесення змін до Інструкції № 291 “Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій” у наступній редакції: “за дебетом рахунку 26 “Готова продукція” відображається надходження готової продукції власного виробництва, в т.ч. з виробництва на давальницьких умовах, за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю”.

До рахунку 26 “Готова продукція” запропоновано наступні субрахунки: 261 “Готова продукція власного виробництва”; 262 “Продукти операцій з давальницькою сировиною”. До субрахунку 262 “Продукти операцій з давальницькою сировиною” запропоновано відкриття наступних аналітичних рахунків: 262/1 “Готова продукція”; 262/2 “Супутня продукція”.

На основі обґрунтування доцільності використання словосполучення “давальницька сировина та інші запаси”, отримані для виконання договору, запропоновано змінити назву рахунку 206 “Матеріали, передані в переробку” на назву “Давальницька сировина та інші запаси, передані виконавцю”, що дозволить уніфікувати існуючу систему бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною у замовника. Запропоновано кореспонденцію рахунків щодо відображення операцій з давальницькою сировиною у замовника відповідно до внесених змін.

Процес виробництва готової продукції з давальницької сировини здійснює виконавець, проте, калькулювання виробничої собівартості продуктів переробки здійснюється замовником, який також визначає повну собівартість продукції з урахуванням адміністративних витрат і витрат на збут. Замовник калькулює готову продукцію, виготовлену на давальницьких умовах, відповідно до одного з обраних методів калькулювання, що обирається підприємством на основі методів обліку витрат та зазначається у Положенні про облікову політику підприємства.

Сформульовано підходи до розробки форми калькуляції у виконавця за договором про операції з давальницькою сировиною та інших запасів. Зокрема, виділено статті калькуляції у замовника, до яких належать: вартість переданої давальницької сировини; вартість робіт з переробки давальницької сировини (відповідно до договірної ціни); транспортно-заготівельні витрати; зворотні відходи (вираховуються); супутня продукція (вираховується); інші витрати.

Відповідно до уточненої термінології в операціях з давальницькою сировиною необхідною є зміна назви рахунку 022 “Матеріали, прийняті для переробки” на назву “Давальницька сировина та інші запаси, прийняті від замовника”, що дозволить уніфікувати систему бухгалтерських рахунків.

Обґрунтовано доцільність використання позабалансового рахунку 026 “Продукти переробки давальницької сировини та інших запасів” з відкриттям наступних субрахунків: 026.1 “Готова продукція”; 026.2 “Супутня продукція”; 026.3 “Зворотні відходи”.

Типові проводки щодо відображення операцій з давальницькою сировиною у виконавця відповідно до запропонованих змін до робочого плану рахунків представлено у табл. 1.

Таблиця 1. Запропонована кореспонденція щодо відображення операцій з давальницькою сировиною у виконавця з використанням запропонованих рахунків

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримано давальницьку сировину та інші запаси від замовника	022 “Давальницька сировина та інші запаси, прийняті від замовника”	–

1	2	3	4
2	Передано сировину та інші запаси в переробку	–	022 “Давальницька сировина та інші запаси, прийняті від замовника”
3	Оприбутковано на склад продукти переробки давальницької сировини та інших запасів: – готову продукцію – супутню продукцію	026.1 “Готова продукція” 026.2 “Супутня продукція”	– –
4	Оприбутковано зворотні відходи	026.3 “Зворотні відходи”	–
5	Передано продукти переробки давальницьких запасів замовнику	– – –	026.1 “Готова продукція” 026.2 “Супутня продукція” 026.3 “Зворотні відходи”

Виконавець здійснює калькулювання лише собівартості виконаних ним робіт за наступними статтями: прямі матеріальні витрати на переробку давальницької сировини матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством; амортизація основних засобів виробничого призначення; змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Окреслені напрями удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною забезпечують своєчасне вжиття дій щодо регулювання порядку реалізації домовленостей сторін договору.

У третьому розділі **“Розвиток організації та методики внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною”** розглянуто питання особливостей організації внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною та розвиток методичних підходів внутрішнього контролю даних операцій сторонами-учасниками договору.

У процесі здійснення операцій з давальницькою сировиною система внутрішнього контролю займає вагомe значення як у замовника, так і у виконавця, оскільки дозволяє здійснювати контроль за рухом давальницької сировини та інших запасів в межах відповідного договору на всіх етапах здійснення операцій з ними. Необхідність удосконалення системи внутрішнього контролю за операціями з давальницькою сировиною та іншими запасами зумовлена інтересами суб’єктів їх здійснення: 1) замовник зацікавлений у безпосередньому контролі кількісного та якісного стану власної сировини, переданої у виробничий процес іншому підприємству; 2) інтерес виконавця полягає у контролі норм витрачання давальницької сировини у процесі виготовлення готової продукції з метою дотримання закладених у договорі параметрів та уникнення перевитрачань та пересортиць, що може призвести до збільшення витрат виконавця.

Для удосконалення організації внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами у замовника виділено основні стадії його здійснення (організаційну, підготовчу, методичну, результативну та інспекційну), визначено суб’єктів та об’єктів контролю, завдання та джерела

інформації, окреслено особливості здійснення попереднього, поточного та наступного контролю. Попередній контроль необхідний для встановлення можливості виконавця реалізувати договірні зобов'язання; визначити відповідність отриманої сировини наявним первинним документам і оцінити можливі параметри вихідної продукції. Здійснення поточного контролю за операціями з давальницькою сировиною та іншими запасами у замовника доцільно реалізовувати через функцію документування, оскільки фактично процес переробки давальницької сировини здійснює інше підприємство. З метою реалізації наступного контролю розроблено пакет внутрішньої звітності, призначеної для інформаційного забезпечення контролю замовника за процесом здійснення операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами у виконавця. Показники внутрішньої звітності дозволяють отримати від виконавця найбільш детальну інформацію щодо стану використання давальницької сировини в процесі виготовлення готової продукції, а також етапів виконання робіт в межах укладеного договору.

Особливість здійснення внутрішнього контролю за операціями з давальницькою сировиною у виконавця полягає у тому, що давальницька сировина, прийнята на переробку, а також продукти її переробки не переходять у власність виконавця, тому основні завдання виконавця в сфері внутрішнього контролю полягають у: 1) постійному контролі кількісних та якісних характеристик отриманої у переробку давальницької сировини на основі договору про операції з давальницькою сировиною; 2) оперативному контролі за виявленням відхилень і порушень на всіх етапах здійснення операцій з давальницькою сировиною.

З метою розробки ефективної системи внутрішнього контролю у виконавця сформовано заходи за стадіями внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами (табл. 2).

Таблиця 2. *Процес здійснення внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами відповідно до етапів їх здійснення із залученням представника від замовника*

<i>№ з/п</i>	<i>Стадії</i>	<i>Етапи</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Організаційна	Вибір об'єктів контролю
		Підготовка Наказу щодо проведення внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною
		Формування комісії, яка буде проводити внутрішній контроль операцій з давальницькою сировиною
		Складання та уточнення програми внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною
		Інструктаж членів групи, які проводитимуть внутрішній контроль
2	Підготовча	Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, відповідальними за збереження давальницької сировини
3	Методична	Документальний контроль: – перевірка законності та правильності оформлення договору про операції з давальницькою сировиною (нормативно-правова перевірка); – перевірка правильності відображення операцій з давальницькою сировиною:

1	2	3
		а) на рахунках бухгалтерського обліку; б) в облікових регістрах; в) в бухгалтерській звітності Фактичний контроль: – інвентаризація давальницької сировини, прийнятої на переробку; – інвентаризація продуктів переробки давальницької сировини
4	Результативна (заключна)	Групування, узагальнення та аналіз отриманих результатів внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною Оформлення результатів внутрішнього контролю Розробка заходів щодо усунення виявлених в ході перевірки порушень
5	Інспекційна	Здійснення контролю за виконанням рішень, прийнятих за результатами перевірки операцій з давальницькою сировиною

Здійснювати контроль операцій з давальницькою сировиною запропоновано згідно із розробленою методикою, яка передбачає узгоджене застосування прийомів документального і фактичного контролю виконавцем і замовником. Перш за все, встановлюється правильність оформлення документації, що відображає операції з давальницькою сировиною та іншими запасами на основі застосування методичних прийомів документального контролю безпосередньо виконавцем. На наступному етапі визначається відповідність якісних і кількісних характеристик виготовленої продукції передбаченим у договорі вимогам з використанням фактичних прийомів контролю. Такі заходи здійснюються виконавцем із залученням представників замовника. У результаті контрольних дій обґрунтовано формування підсумкового документу, що є основою для прийняття замовником виготовленої продукції з давальницької сировини та складання Акту виконаних робіт за договором. Запропонована методика внутрішнього контролю забезпечує належний контроль за операціями з давальницькою сировиною та іншими запасами у виконавця на всіх етапах виготовлення готової продукції та забезпечення збереження інтересів власника.

Відповідно до досліджуваних етапів в дисертації обґрунтовано об'єкти та методичні процедури попереднього, поточного та наступного внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною. Організація внутрішнього контролю на всіх етапах здійснення операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами дозволяє своєчасно виявити відхилення та попередити порушення шляхом прийняття управлінських рішень, обґрунтованих за результатами контролю.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та наведено практичні рекомендації з удосконалення організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають в наступному:

1. Вивчення практики господарювання з виробництва готової продукції виявило поширеність операцій із обробки давальницької сировини. Їх особливість полягає в необхідності ведення відокремленого бухгалтерського обліку власних запасів і

запасів, отриманих від замовника. Теоретично обґрунтовано доцільність використання поняття “давальницька сировина та інші запаси” замість поняття “давальницька сировина”, що дозволяє уникати термінологічної плутанини та забезпечує відповідність категорійного апарату сутності операцій з давальницькою сировиною для їх достовірного відображення. У ході проведеного дослідження уточнено трактування понять “договір про операції з давальницькою сировиною”, “давальницькі запаси” та “продукт переробки давальницької сировини”, що забезпечує уніфікацію термінології та узгодження методичних положень бухгалтерського обліку запасів.

2. Необхідність отримання достовірної та своєчасної інформації про стан і якість виконання замовлень за договором про операції з давальницькою сировиною обумовлює організацію бухгалтерського обліку за відповідними аналітичними розрізами. Підготовка деталізованих даних вказаного характеру дозволяє своєчасно втручатися у виробничий процес з метою його коригування відповідно до заданих параметрів. Повне уявлення про необхідну інформацію надають види операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами, дослідження існуючих класифікацій яких надало можливість виділити оптимальну кількість класифікаційних ознак (за походженням давальницької сировини; суб'єктами здійснення операцій з давальницькою сировиною; видами перетворення давальницької сировини; формою розрахунків за роботи з переробки давальницької сировини), спрямованих на врахування особливостей відносин, які виникають між замовником та виконавцем.

3. Аналіз законодавчих положень у сфері господарювання України та окремих зарубіжних країн дозволив встановити, що порядок облікового відображення стану і динаміки операцій з переробки давальницької сировини та іншими запасами потребує системного й узгодженого представлення в єдиному нормативному документі. На основі аналізу вітчизняного та зарубіжного досвіду законодавчого регулювання операцій з давальницькою сировиною виявлено ряд проблемних питань. З метою усунення неточностей нормативного регулювання в частині бухгалтерського обліку даних операцій запропоновано проект Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами, який охоплює порядок визнання, оцінки, класифікації, облікового та звітного відображення усіх етапів виконання договору про операції з давальницькою сировиною. Такий узгоджений підхід забезпечує єдність підготовки інформації на рівні країни, особливо в операціях з учасниками-резидентами.

4. Послідовне відображення в бухгалтерському обліку операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами в межах договору передбачає чітке дотримання облікових процедур, які визначаються договором про операції з давальницькою сировиною. На основі систематизації етапів укладання та виконання даного договору, пов'язаних з ними витрат, удосконалено порядок застосування елементів методу бухгалтерського обліку в частині розробки пакету форм бухгалтерської документації з руху давальницьких запасів на всіх етапах їх переробки, використання рахунків і подвійного запису, підготовки звітності про давальницькі операції. Запропонований комплекс заходів дозволяє отримувати оперативну інформацію для управління процесами виконання договорів про операції з давальницькою сировиною.

5. Наявність альтернативних варіантів облікового відображення операцій з давальницькою сировиною зумовлює потребу розробки облікової політики підприємства, що може забезпечити формування єдиного інформаційного середовища відповідно до запитів системи управління. В ході проведеного дослідження удосконалено організацію бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною шляхом розвитку організаційного, технічного та методичного напрямів забезпечення облікової політики, що підвищує раціональність ведення бухгалтерського обліку та дієвість системи внутрішнього контролю у замовника та виконавця.

6. Застосування Положень (стандартів) бухгалтерського обліку України дозволяє підприємствам самостійно обирати методикау бухгалтерського обліку та формування звітності про активи, зобов'язання та капітал. На основі уточнення облікових процедур операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами удосконалено методичне забезпечення бухгалтерського обліку таких операцій та витрат, пов'язаних з ними, у замовника та виконавця запропоновано уточнені кореспонденції рахунків за операціями з давальницькою сировиною. У результаті отримано єдиний підхід до підготовки інформації для управлінського персоналу з метою ефективного регулювання операцій з давальницькою сировиною.

7. Досліджено організацію внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами у замовника в частині визначення стадій їх здійснення (організаційної, підготовчої, методичної, результативної, інспекційної), суб'єктів, об'єктів, завдань внутрішнього контролю і джерел інформації з метою формування ефективної системи внутрішнього контролю у замовника. Враховуючи те, що замовник не може здійснювати на практиці фактичний контроль за процесом переробки давальницької сировини у готову продукцію у виконавця, запропоновано поточний внутрішній контроль реалізовувати через функцію документування, для забезпечення якої розроблено пакет внутрішніх звітів.

8. З метою вирішення проблеми здійснення внутрішнього контролю за операціями з давальницькою сировиною та іншими запасами у замовника обґрунтовано взаємозв'язок видів контролю (попередній, поточний, наступний) та етапів здійснення таких операцій, що дозволило запропонувати методикау здійснення контролю за такими операціями у виконавця шляхом детального представлення порядку застосування методичних прийомів фактичного та документального контролю операцій з руху давальницької сировини та інших запасів в межах такого договору. Це дозволяє забезпечити відповідність виготовленої продукції запитам замовників і оптимізувати процес залучення давальницької сировини та інших запасів до бізнес-процесів.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях:

1. Осницька Н.А. Підходи до трактування ключових понять щодо операцій з давальницькою сировиною в економічній літературі / Н.А. Осницька // Вісник Житомирського державного технологічного університету. / Серія: Економічні науки. – 2011. – № 2 (56). – с. 256. – С. 155-159 (0,82 друк. арк.).

2. Осницька Н.А. Бібліометричний аналіз дисертаційних досліджень за ключовим словом “давальницька сировина” / Н.А. Осницька // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (20) / [Відпов. редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – с. 532. – С. 321-329 (0,53 друк. арк.).

3. Осницька Н.А. Аналіз періодичної літератури України та Російської Федерації з проблем облікового відображення операцій з давальницькою сировиною / Н.А. Осницька // Вісник Житомирського державного технологічного університету. / Серія: Економічні науки. – 2011. – № 3 (57). – с. 484. – С. 113-119 (0,52 друк. арк.).

4. Осницька Н.А. Особливості договірної оформлення операцій з давальницькою сировиною / Н.А. Осницька // Вісник Житомирського державного технологічного університету. / Серія: Економічні науки. – 2011. – № 4 (58). – с. 432. – С. 85-88 (0,54 друк. арк.).

5. Осницька Н.А. Нормативне регулювання операцій з давальницькою сировиною: порівняльний аспект / Н.А. Осницька // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3 (21). Частина 2. / [Відпов. редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – с. 456. – С. 242-251 (0,72 друк. арк.).

6. Осницька Н.А. Елементи облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною / Н.А. Осницька // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1 (59). – с. 272. – С. 136-139 (0,61 друк. арк.).

7. Осницька Н.А. Методика внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у виконавця / Н.А. Осницька // Вісник Житомирського державного технологічного університету. / Серія: Економічні науки. – 2012. – № 2 (60). – с. 336. – С. 76-78 (0,35 друк. арк.).

8. Осницька Н.А. Особливості документування операцій з давальницькою сировиною між резидентами України / Н.А. Осницька // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1 (22). / [Відпов. редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – с. 448. – С. 217-223 (0,43 друк. арк.).

Тези доповідей на конференціях:

9. Осницька Н.А. Проблемні аспекти операцій з давальницькою сировиною / Н.А. Осницька // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого: сб. тезисов науч. интернет-конф., посвященной памяти Заслуженного профессора Житомирского государственного технологического университета Я.В. Соколова (17 июня 2011 г., г. Житомир) / М-во образования и науки, молодежи и спорта Украины, Житомир. государ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖГТУ, 2011. – С. 105-107 (0,14 друк. арк.).

10. Осницька Н.А. Особливості калькулювання собівартості готової продукції з давальницької сировини / Н.А. Осницька // Проблеми бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в Україні: зб. тез і матеріалів наук.-практ. конф., присвячених Дню бухгалтера (16 липня 2011 р., м. Житомир) / МОНмолодьспорт України, Житомир. держав. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 72-73 (0,07 друк. арк.).

11. Осницька Н.А. Проблемні аспекти документального оформлення операцій з давальницькою сировиною / Н.А. Осницька // Еколого-соціальні орієнтири бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу: цивілізаційні виклики: тези виступів Х-ої Ювілейної Міжнар. наук. конф. (13-15 жовтня 2011 р., м. Житомир) / МОНмолодьспорт України, Житомир. держав. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 35-36 (0,10 друк. арк.).

12. Осницька Н.А. Класифікація операцій з давальницькою сировиною / Н.А. Осницька // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: зб. тез Десятої Всеукр. наук. конф., присвяченої видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову (22-23 лютого 2012 р., м. Житомир) / МОНмолодьспорт України, Житомир. держав. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 148-150 (0,09 друк. арк.).

13. Осницька Н.А. Особливості організації внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у замовника / Н.А. Осницька // Проблеми, сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту: зб. тез за матер. І Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Севастополь – м. Житомир, 11-13 травня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Севастопол. ін-т. банк. справи, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 183-186 (0,16 друк. арк.).

14. Осницька Н.А. Проблемні аспекти облікового відображення операцій з давальницькою сировиною у замовника / Н.А. Осницька // Соколовські читання в Житомирі: спадщина і розвиток ідей великого вченого: зб. тез наукової конференції, присвяченій пам'яті Заслуженого професора Житомирського державного технологічного університету Я.В. Соколова (15 червня 2012 р., м. Житомир) / МОНмолодьспорт України, Житомир. держав. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 95-97 (0,16 друк. арк.).

15. Осницька Н.А. Внутрішній контроль за здійсненням операцій з давальницькою сировиною у замовника / Н.А. Осницька // Проблеми бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в Україні: зб. тез і матеріалів наук.-практ. конф., присвячених Дню бухгалтера (16 липня 2012 р., м. Житомир) / МОНмолодьспорт України, Житомир. держав. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 85-87 (0,09 друк. арк.).

16. Осницька Н.А. Особливості документального оформлення операцій з давальницькою сировиною / Н.А. Осницька // Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю: тези виступів XI-ої Міжнар. наук. конф. (18-20 жовтня 2012 р., м. Житомир) / МОНмолодьспорт України, Житомир. держав. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 64-65 (0,08 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Осницька Н.А. Бухгалтерський облік і контроль операцій з давальницькою сировиною. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2013.

Дисертаційна робота спрямована на вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організаційно-методичних підходів бухгалтерського обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною. В роботі представлено комплексне вирішення проблемних питань щодо облікового відображення операцій з виконання договорів про операції з давальницькою сировиною та їх наступного контролю.

Досліджено поняття “давальницька сировина” та обґрунтовано доцільність вживання словосполучення “давальницька сировина та інші запаси”, що сприяє організації своєчасного інформаційного забезпечення управління процесами виконання договору про операції з давальницькою сировиною. На основі аналізу чинного законодавства в частині здійснення операцій з давальницькою сировиною запропоновано проект Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку давальницької сировини та інших запасів. Встановлено порядок формування положень облікової політики підприємства в частині облікового відображення операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами. Розроблено методичний підхід до відображення руху давальницької сировини та інших запасів в межах такого договору в системі бухгалтерських рахунків замовника та виконавця. Сформовано пропозиції щодо удосконалення документування операцій з виконання договору про операції з давальницькою сировиною. Удосконалено порядок здійснення внутрішнього контролю операцій з обробки давальницької сировини та інших запасів шляхом розвитку організаційних і методичних засад.

Ключові слова: давальницька сировина та інші запаси, давальницькі запаси, операції з давальницькою сировиною, бухгалтерський облік, внутрішній контроль.

АННОТАЦИЯ

Осницкая Н.А. Бухгалтерский учет и контроль операций с давальческим сырьем. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2013.

В диссертации обоснованы теоретические положения и представлены практические рекомендации по усовершенствованию организационно-методических подходов бухгалтерского учета и контроля операций с давальческим сырьем. В работе представлено комплексное решение проблемных вопросов относительно учетного отражения операций по выполнению договоров об операциях с давальческим сырьем и их последующего внутреннего контроля.

Объектом исследования является система бухгалтерского учета и внутреннего контроля операций с давальческим сырьем и прочими запасами.

Предметом исследования является совокупность теоретических и организационно-методических аспектов бухгалтерского учета и внутреннего контроля операций с давальческим сырьем и прочими запасами.

Теоретически обосновано целесообразность использования понятия “давальческое сырье и прочие запасы” вместо понятия “давальческое сырье”, что позволяет избежать терминологической несогласованности и обеспечить соответствие категориального аппарата сущности операций с давальческим сырьем с целью их достоверного отражения. В результате проведенного исследования уточнена трактовка понятий “договор об операциях с давальческим сырьем”, “давальческие запасы” и “продукт переработки давальческого сырья”, что обеспечивает унификацию бухгалтерской терминологии и согласование методических положений бухгалтерского учета запасов.

Необходимость получения достоверной и своевременной информации о состоянии и качестве выполнения заказов по договору об операциях с давальческим сырьем обуславливает пересмотр подходов к организации ведения бухгалтерского учета в соответствующих аналитических разрезах. Полное представление необходимой информации обеспечивают виды давальческих операций, исследование существующих классификационных признаков которых позволило выделить их оптимальное количество (по происхождению давальческого сырья; субъектам осуществления операций с давальческим сырьем; видах преобразования давальческого сырья; форме расчетов за проведенные работы по переработке давальческого сырья), что обеспечивает аналитической информацией учет особенностей отношений, возникающих между заказчиком и исполнителем.

Анализ законодательных положений в сфере хозяйствования Украины и отдельных стран мира позволил установить, что порядок учетного отражения операций по переработке давальческого сырья требует системного и согласованного представления в едином нормативном документе. На основе анализа отечественного и зарубежного опыта законодательного регулирования операций с давальческим сырьем и прочими запасами выявлен ряд проблемных вопросов. С целью устранения неточностей нормативного регулирования в части бухгалтерского учета данных операций предложен проект Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету операций с давальческим сырьем и прочими запасами, охватывающий порядок признания, оценки, классификации, учетного отображения всех этапов выполнения договора об операциях с давальческим сырьем. Такой согласованный подход обеспечивает единство подготовки информации на уровне страны, особенно в операциях с участниками-резидентами.

Исходя из систематизации этапов заключения и исполнения договора об операциях с давальческим сырьем и прочими запасами, а также связанных с ним расходов, усовершенствован порядок применения элементов метода бухгалтерского учета в части разработки пакета форм бухгалтерской документации по движению давальческих запасов на всех этапах их переработки, использования счетов и двойной записи, подготовки отчетности о

давальческих операциях. Предложенный комплекс мероприятий позволяет оперативно получать информацию для управления процессами выполнения таких договоров.

В результате проведенного исследования усовершенствована организация бухгалтерского учета операций с давальческим сырьем путем развития организационного, технического и методического направлений обеспечения учетной политики, а также правового статуса учетного персонала, ответственного за бухгалтерский учет движения давальческих запасов, что повышает рациональность ведения бухгалтерского учета и действенность системы внутреннего контроля у заказчика и исполнителя.

Исходя из усовершенствованных подходов к учетным процедурам с давальческим сырьем, предложена методика бухгалтерского учета таких операций у заказчика и исполнителя в части усовершенствование счетов для отражения операций с давальческим сырьем. Сформирован единый подход к подготовке информации для управленческого персонала с целью эффективного регулирования операций с давальческим сырьем и прочими запасами.

Получили развитие положения организации внутреннего контроля операций с давальческим сырьем и прочими запасами у заказчика в части определения стадий его осуществления (организационной, подготовительной, методической, результативной, инспекционной), субъектов, объектов, задач внутреннего контроля и источников информации с целью формирования эффективной системы внутреннего контроля у обеих сторон договора. Учитывая то, что заказчик не может осуществлять на практике фактический контроль процесса переработки давальческого сырья в готовую продукцию у исполнителя, предложено текущий внутренний контроль реализовывать через функцию документирования, для обеспечения которой разработан пакет внутренних отчетов. С целью решения проблемы осуществления внутреннего контроля операций с давальческим сырьем у заказчика обоснована взаимосвязь видов контроля (предварительный, текущий, последующий) и этапов осуществления таких операций, что позволило предложить методику осуществления контроля таких операций у исполнителя путем детального представления порядка применения методических приемов фактического и документального контроля операций по движению давальческих запасов.

Ключевые слова: давальческое сырье и прочие запасы, давальческие запасы, операции с давальческим сырьем, бухгалтерский учет, внутренний контроль.

ANNOTATION

Osnytska N.A. Accounting for and Control over the Transactions with Customer Furnished Material. – Manuscript.

Thesis for obtaining the degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2013.

The thesis is aimed at solving a scientific dilemma, which lies in the grounding of the theoretical concepts and development of practical recommendations on improving the organizational and methodical approaches to accounting for and control over the transactions with customer furnished material. The paper presents a complex solution of the problematic issues regarding the accounting reflection of transactions with toll processing agreement and their further control.

The concept "customer furnished material" has been researched as well as the expediency of using the word-combination "customer furnished material and other supplies received within the agreement conditions" has been grounded, which will assist in providing management staff with timely information on the execution of toll processing agreements. The project on 'Methodical guidance on accounting for customer furnished material and other supplies' has been prepared based on the analysis of current legislation in the part of carrying out transactions with customer furnished material. The procedure of creating statements of company's accounting policy in the part of accounting reflection of transactions with customer furnished material has been determined. Methodical approach to reflecting movement of customer furnished material and other supplies within the corresponding agreement in the system of accounts from the customer's side and the executor's side has been worked out. Suggestions on improving documentation of transactions with execution of toll processing agreement have been offered. The procedure of carrying out internal control over the transactions with toll processing has been improved due to the development of some organizational and methodical principles.

Keywords: customer furnished material and other supplies, customer furnished stocks, transactions with customer furnished material, accounting, internal control.

Підписано до друку 07.03.2013 р. Формат 60x84/16.

Ум. друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.

Замовлення № 11

ФОП Кузьмін Дн.Л.

Свідоцтво про державну реєстрацію № 454561 від 16.10.2007 р.

10030, м. Житомир, вул. Київська, 47, кв. 13