

УДК 657.6 (075.8)

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З НАДХОДЖЕННЯ, ВИКОРИСТАННЯ ТА РЕГЕНЕРАЦІЇ БАЛЬНЕОГРЯЗЬОВИХ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Бурдюг Н.В.

*Кримський економічний інститут ДВНЗ «Київський національний економічний університет
ім. Вадима Гетьмана», м. Сімферополь, Україна
E-mail: natashaburdug@gmail.com*

Розкрито проблемні питання методики бухгалтерського обліку операцій з надходження бальнеогрязьових виробничих запасів, їх використання у лікувальних цілях та регенерації. Виділені основні операції, запропоновані кореспонденції рахунків з обліку регенерації бальнеогрязьових запасів, аналітичні рахунки першого та другого порядку та система аналітичних облікових регістрів.

Ключові слова: виробничі запаси, бальнеогрязьові виробничі запаси, регенераційний басейн, аналітичний облік, аналітичні рахунки першого порядку, аналітичні рахунки другого порядку, оборотно-сальдова відомість.

Постановка проблеми. Одним з основних видів послуг підприємств санаторно-курортного комплексу АР Крим є грязелікування. Бальнеогрязьові курорти АР Крим у своїй діяльності використовують багато видів специфічних виробничих запасів (лікувальні грязі, ропа, мінеральні води). У зв'язку з цим, актуальними є питання впровадження системи аналітичних рахунків з обліку бальнеогрязьових виробничих запасів, яка надає детальнішу інформацію про наявність та рух їх окремих видів, відображених у фінансовій звітності узагальнено.

Важливо зазначити, що деякі бальнеогрязьові виробничі запаси повністю споживаються при наданні лікувальних послуг (мінеральні води, ропа), а інші частково підлягають відновленню і повторному використанню (лікувальні грязі). Це обумовлює необхідність дослідження методики обліку операцій з надходження, використання та регенерації бальнеогрязьових виробничих запасів на таких підприємствах.

Аналіз підходів щодо теми дослідження. Проаналізувавши підходи щодо обліку виробничих запасів у сучасній вітчизняній економічній літературі, можна зробити висновок, що дана тема досить докладно висвітлена провідними вченими-економістами. Класифікація, оцінка та облік руху запасів взагалі розглянуті такими провідними науковцями, як: Коблянська О.І. [1], Кузьмінський Ю.А. [2], Должанський М.І. [3]. Вони приділяють багато уваги методиці бухгалтерського обліку операцій з надходження виробничих запасів у виробництво.

Вчені-економісти також вказують на необхідність аналітичного обліку запасів. Так, Гура Н.О. визначає, що “на практиці групування здійснюється спочатку з великим ступенем деталізації, а потім з дедалі меншим” [4, с. 49].

Маляревский Ю.Д. та Тютюнник П.С. визначають, що “целесообразнее вести аналитический учет запасов...” [5, с.159].

Проведений аналіз літературних джерел свідчить про те, що всі дослідження провідних вчених-економістів є достатньо актуальними, але методика обліку операцій саме з бальнеогрязьовими запасами, особливо з обліку їх регенерації, не розглянута та потребує подальшого дослідження.

Метою дослідження є розробка і обґрунтування загальної методики бухгалтерського обліку операцій з надходження, використання та регенерації бальнеогрязьових виробничих запасів.

Основні результати дослідження. За економічним змістом бальнеогрязьові виробничі запаси є предметами праці, вони повністю споживаються в процесі грязелікування. Як облікова категорія, бальнеогрязьові виробничі запаси є господарськими засобами і визнаються активами підприємства, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від їх використання та їх вартість може бути достовірно визначена. [2]

Облік запасів є досить складним і трудомістким процесом, організація якого залежить від їх характеристик: призначення, одиниці обліку та класифікації. [6]

Призначенням бальнеогрязьових виробничих запасів є використання їх у грязелікуванні. Слід зазначити, що такий вид бальнеогрязьових виробничих запасів, як лікувальні грязі, не повністю споживається при наданні лікувальних послуг. Наприклад, після нанесення грязьової аплікації на тіло, лікувальна грязь змивається і надходить у відстійник, а потім – у регенераційний басейн, де протягом декількох місяців вона відновлює свої фізико-хімічні та біологічні властивості і стає знову придатною до використання. Регенерація лікувальних грязей може відбуватися кілька разів. У той же час грязі, використані для внутрішніх процедур(тампони) та при лікуванні шкірних хвороб, регенерації не підлягають.

Таким чином, одні види бальнеогрязьових виробничих запасів частково повністю споживаються при наданні лікувальних послуг (мінеральні води, ропа), а інші – частково підлягають відновленню і повторному використанню (лікувальні грязі).

Одиниця обліку запасів тісно пов'язана, а вірніше, ґрунтується на їх класифікації. Одиницею обліку запасів може бути їх найменування, тип, сорт, якість, одиниця виміру [6]. Одиницею обліку бальнеогрязьових виробничих запасів є їх види (лікувальні грязі, мінеральні води, ропа) і різновиди (наприклад, лікувальні грязі – сульфідні, сапропелеві, гідротермальні; мінеральні води – вуглекислі, сірководневі, борні).

Бальнеогрязьові курорти АР Крим ведуть облік виробничих запасів на синтетичному рахунку 20 “Виробничі запаси”. На кожну одиницю бальнеогрязьових виробничих запасів відкривається аналітичний рахунок, на якому відображається характеристика об'єкту за всіма визначеними одиницями згідно принципу індивідуалізації. Санаторно-курортні підприємства облік бальнеогрязевих виробничих запасів ведуть на субрахунку 201 “Сировина і матеріали”. Тож можна запропонувати відкрити до нього аналітичні рахунки

**УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З
НАДХОДЖЕННЯ, ВИКОРИСТАННЯ ТА РЕГЕНЕРАЦІЇ БАЛЬНЕОГРЯЗЬОВИХ
ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ**

(наприклад, 201.1 "Лікувальні грязі", 201.2 "Мінеральні води", 201.3 "Ропи"). Для подальшої деталізації об'єктів обліку необхідно відкрити аналітичні рахунки другого порядку (наприклад, 201.1.1 "Сульфідні грязі", 201.1.2. "Сапропелеві грязі"). Таким чином, класифікація бальнеогрязьових виробничих запасів обумовлює їх угруповання за одиницями обліку для відображення на рахунках.

Усі операції із бальнеогрязьовими виробничими запасами (їх надходження, використання та регенерація) повинні відображатися на аналітичних рахунках, що дозволяє відстежити рух та залишки кожного виду лікувальних грязей та мінеральних вод. Так, придбання лікувальних грязей (наприклад, сульфідних) у постачальника буде відображатися на рахунках бухгалтерського обліку наступним чином:

1) відображення первісної вартості бальнеогрязьових виробничих запасів:

Дт 201.1.1 "Сульфідні грязі";

Кт 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками";

2) відображення права на податковий кредит з ПДВ:

Дт 641 "Розрахунки за податками";

Кт 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками".

Усі виробничі витрати санаторно-курортні підприємства обліковують на рахунок 23 "Виробництво". Багато таких підприємств має також допоміжні виробництва, наприклад, регенераційні басейни, до яких надходять змиви лікувальної грязі з тіла пацієнтів. Потім у басейн добавляють ропу, встановлюють необхідну температуру у приміщенні, де він знаходиться, застосовують ультрафіолетове випромінювання. Такі умови призводять до регенерації лікувальної грязі – за декілька місяців вона повністю відновлює свої фізико-хімічні властивості та готова до подальшого використання у грязелікуванні. Щоб розмежувати витрати на надання лікувальних процедур та регенерацію грязі, пропонується застосувати субрахунки до рахунку 23 "Виробництво" - 23.1 "Лікувальне відділення" та 23.2 "Регенераційний басейн".

Оскільки змиви грязі з людини після процедури одразу не придатні до використання, доцільно для їх обліку застосовувати субрахунок 209 "Інші матеріали". Після відновлення грязю своїх властивостей, вона знову становиться матеріалом для лікувальних процедур і повинна обліковуватися на субрахунок 201 за відповідними аналітичними рахунками. Потрібно зазначити, що кількість регенерацій лікувальної грязі обмежена. Тому доцільно ввести аналітичні рахунки третього порядку до субрахунку 201 "Сировина і матеріали" (наприклад, 201.1.1.1 "Нові сульфідні грязі", 201.1.1.2 "Сульфідні грязі 1 регенерації", 201.1.1.3 "Сульфідні грязі 2 регенерації"). Коли лікувальна грязь не буде відновлювати своїх властивостей, її потрібно списати.

Отже, операції з використання лікувальних грязей та їх регенерації відображаються на рахунках бухгалтерського обліку наступним чином:

1) відпущена грязь у лікувальне відділення:

Дт 23.1 "Лікувальне відділення";

Кт 201.1.1 "Сульфідні грязі";

2) після виконання процедури грязь змивається та потрапляє у відстійник:

Дт 209 “Інші матеріали”;
 Кт 23.1 “Лікувальне відділення”;
 з відстійнику надходить у регенераційний басейн:
 Дт 23.2 “Регенераційний басейн”;
 Кт 209 “Інші матеріали”;
 3) після регенерації грязь знову придатна до використання:
 Дт 201.1.1 “Сульфідні грязі”;
 Кт 23.2 “Регенераційний басейн”;
 4) грязь знову використовується у лікувальних процедурах:
 Дт 23.1 “Лікувальне відділення”;
 Кт 201.1.1 “Сульфідні грязі”.

Слід зазначити, що після регенерації на субрахунку 201 “Сировина і матеріали” лікувальної грязі буде обліковуватися менше, ніж було спочатку, оскільки має місце природний убуток, обумовлений особливостями процедур грязелікування та транспортування грязей до регенераційного басейну.

У балансі підприємства (ф.№1) не передбачене розкриття інформації про окремі види виробничих запасів (сировина та матеріали, паливо та ін.), оскільки усі запаси вказують у рядку 100 “Виробничі запаси” узагальнено.

Таким чином, аналітичний облік додатково виконує контрольну функцію, оскільки є засобом підтвердження достовірності фінансової звітності. Тому аналітичний облік бальнеогрязьових виробничих запасів повинен бути правильно організований.

Нами запропоновано систему оборотно-сальдових відомостей, побудованих у декілька етапів за рахунками аналітичного обліку бальнеогрязьових запасів, яку розглянемо на умовному числовому прикладі.

На першому етапі необхідно сформулювати оборотно-сальдові відомості за аналітичними рахунками (наприклад, Оборотно-сальдова відомість за аналітичним рахунком 201.1 “Лікувальні грязі”, Оборотно-сальдова відомість за аналітичним рахунком 201.2 “Мінеральні води”), які надають повну інформацію про рух та залишки кожного виду виробничих запасів бальнеогрязьових курортів у розрізі аналітичних рахунків другого порядку.

Так, можна запропонувати наступний вигляд оборотно-сальдової відомості за видами лікувальних грязей (табл.1).

Таблиця 1

Оборотно-сальдова відомість за аналітичним рахунком
 201.1 “Лікувальні грязі” за вересень 2011 р., грн.

Рахунок		Сальдо на початок місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
Код	Найменування	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
201.1.1	Сульфідні грязі	5680,36		3860,41	6978,12	2562,65	
201.1.2	Сапропелеві грязі	2930,28		5410,23	4364,11	3976,40	
Всього		8610,64		9270,64	11342,23	6539,05	

**УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З
НАДХОДЖЕННЯ, ВИКОРИСТАННЯ ТА РЕГЕНЕРАЦІЇ БАЛЬНЕОГРЯЗЬОВИХ
ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ**

У розрізі видів мінеральних вод можна запропонувати наступний вигляд оборотно-сальдової відомості (табл. 2).

Таблиця 2

Оборотно-сальдова відомість за аналітичним рахунком
201.2 “Мінеральні води” за вересень 2011 р., грн.

Рахунок		Сальдо на початок місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
Код	Найменування	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
201.2.3.	Води сірководневі	678,23		780,56	925,10	533,69	
Всього		678,23		780,56	925,10	533,69	

На другому етапі необхідно сформувати оборотно-сальдові відомості за субрахунками. Так, оборотно-сальдова відомість за субрахунком 201“Сировина та матеріали” буде мати наступний вигляд (табл.3).

Таблиця 3

Оборотно-сальдова відомість за субрахунком
201 “Сировина та матеріали” за вересень 2011 р., грн.

Рахунок		Сальдо на початок місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
Код	Найменування	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
201. 1	Лікувальні грязі	8610,64		9270,64	11342,23	6539,05	
201. 2	Мінеральні води	678,23		780,56	925,10	533,69	
Всього		9288,87		10051,20	12267,33	7072,74	

На третьому етапі формується оборотно-сальдова відомість за синтетичним рахунком 20 “Виробничі запаси” (табл. 4). Дані з оборотно-сальдової відомості за рахунком 20 “Виробничі запаси” заносяться спочатку до Головної книги (табл.5). Потім сальдо за рахунком 20 “Виробничі запаси” заносяться до ф. № 1 “Баланс” (табл.6).

Таблиця 4

Оборотно-сальдова відомість за рахунком 20 “Виробничі запаси”
за вересень 2011 р., грн.

Рахунок		Сальдо на початок місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
Код	Найменування	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
201	Сировина та матеріали	9288,87		10051,20	12267,33	7072,74	
203	Паливо	5783,10		2835,10	4563,12	4055,08	
205	Будівельні матеріали	1879,10		7852,14	8112,36	1618,88	
209	Інші матеріали	-		2851,10	2851,10	-	
Всього		16951,07		23589,54	27793,91	12746,7	

Таблиця 5

Головна книга за 2011 р.рахунок 20 “Виробничі запаси”, грн.

Місяць	Обороти за дебетом			Обороти за кредитом – всього	Сальдо	
	з кредиту 631	з кредиту 23.2	Всього		Дт	Кт
.....					16951,07	
вересень	20738,44	2851,10	23589,54	27793,91	12746,70	
.....						

Таблиця 6

Баланс підприємства, тис. грн.

Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
II. Оборотні активи			
Запаси:			
виробничі запаси	100		12,7

Після цього для контролю можна відстежити залишки виробничих запасів на початок та на кінець кожного періоду у розрізі їх видів зворотним шляхом – від балансу до оборотних відомостей – спочатку за рахунком 20, потім – за субрахунками 201, 202 і т. ін., потім – за аналітичними рахунками першого та другого порядку. Це надає інформацію про залишки конкретних видів виробничих запасів та їх зміни за звітний період.

Слід зазначити, що використання даної системи аналітичних рахунків ускладнює бухгалтерський облік бальнеогрязьових виробничих запасів, робить його трудомістким. Але автоматизація обліку за допомогою універсальних програмних продуктів вирішує цю проблему. Застосування комп’ютерних програм (наприклад, “1С: Підприємство”), дозволяє на всіх етапах введення, обробки, збереження і надання інформації використовувати аналітичні рахунки. Це дає можливість формувати оборотно-сальдові відомості за аналітичними рахунками, які надають повну інформацію про рух та залишки кожного виду виробничих запасів бальнеогрязьових курортів.

Висновки. Запропоновані у статті заходи спрямовані на створення якісної системи аналітичного обліку бальнеогрязьових виробничих запасів та удосконалення методики обліку їх регенерації.

Застосування системи аналітичних рахунків першого та другого порядку дозволить надавати менеджерам різних рівнів оперативну інформацію про рух та залишки окремих видів бальнеогрязьових виробничих запасів, що дозволяє планувати їх залишки та терміни постачання або регенерації. Ця інформація дуже корисна для управління підприємством.

Запропоновані субрахунки 23.1 “Лікувальне відділення” та 23.2 “Регенераційний басейн” надають повну інформацію про витрати на лікування та регенерацію грязі, а субрахунок 209 “Інші матеріали” показує, що змиви грязі після процедур є, по суті, зворотними відходами.

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З НАДХОДЖЕННЯ, ВИКОРИСТАННЯ ТА РЕГЕНЕРАЦІЇ БАЛЬНЕОГРЯЗЬОВИХ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Запропонована система оборотно-сальдових відомостей за аналітичними рахунками, субрахунками та рахунком з обліку бальнеогрязьових виробничих запасів дозволяє відстежити їх рух та залишки у розрізі окремих видів, а також порівняти дані аналітичного обліку з синтетичним обліком та підтвердити достовірність фінансової звітності.

Таким чином, актуальність розглянутої теми, її наукова новизна та практична значимість наданих пропозицій визначають наукову та практичну цінність статті.

Окремі питання статті, особливо стосовно природного убутку лікувальної грязі в процесі змиву та регенерації, способів його розрахунку, потребують подальшого дослідження.

Список літератури

1. Коблянська О.І. Фінансовий облік / О.І. Коблянська – К: Знання, 2004. – 473с.
2. Бухгалтерський облік для економістів та правознавців : навч. посіб. / [наук. ред. Кузьмінський Ю.А.] – К : КНЕУ, 2007. – 648 с.
3. Должанський М.І. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку / М.І.Должанський, А.М. Должанський – Л: Львівський банківський інститут НБУ, 2003. – 494с.
4. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності / Н.О. Гура – К: Знання, 2004. – 541 с.
5. Маляревський Ю.Д. Финансовый учет / Ю.Д. Маляревский, П.С. Тютюнник – Харьков: ИД “ИНЖЭК”, 2003. – 286 с.
6. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В.В. Сопко – К : КНЕУ, 2006. – 526 с.
7. Давидов Г.М. Аудит /Давидов Г.М.-Кондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М.-К К. : Знання, 2001. - 363 с.

Поступила в редакцію 01.06.2012 г.

Бурдюг Н.В. Совершенствование методики бухгалтерского учета операций по поступлению, использованию и регенерации бальнеогрязевых производственных запасов / Н.В. Бурдюг // Ученые записки ТНУ. Серия: Экономика и управление. – 2012. – Т. 25 (64), № 2. – С. 3-9.

Раскрыты проблемные вопросы методики бухгалтерского учета операций по поступлению бальнеогрязевых производственных запасов, их использования в лечебных целях и регенерации. Выделены основные операции, предложены корреспонденции счетов по учету регенерации бальнеогрязевых запасов, аналитические счета первого и второго порядка, система аналитических учетных регистров.

Ключевые слова: производственные запасы, бальнеогрязевые производственные запасы, регенерационный бассейн, аналитический учет, аналитические счета первого порядка, аналитические счета второго порядка, оборотно-сальдовая ведомость.

Burdyug N.V. Improvement the methods of accounting operations for receipt, use and regeneration of mud-bath of inventories / Burdyug N.V. // Uchenye zapiski TNU. Series: Economy and management. – 2012. – Vol. 25 (64), № 2. – P. 3-9.

Revealed the problematic issues of accounting techniques to transactions entering the mud inventories and their use for medicinal purposes and regeneration.

The basic operations offered correspondence accounts of mud-bath of regeneration of stocks, analytical accounts of first-and second-order system of analytical accounting registers.

Keywords: inventories, mud-bath inventories, regeneration pool, analytical accounting, analytical accounts of the first order, second-order analytical accounts, turnover balance sheet.