

Особливості обліку операцій із давальницькою сировиною на промислових підприємствах

Урсова З.П.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Запорізького національного університету

Патенко І.В.

студентка
Запорізького національного університету

У статті розкрито економічну сутність поняття «давальницька сировина», наведено організаційно-правові аспекти операцій із давальницькою сировиною. Досліджено особливості здійснення таких операцій та їхній вплив на порядок організації і ведення бухгалтерського обліку. Надано рекомендації щодо вдосконалення обліку відображення операцій із давальницькою сировиною.

Ключові слова: давальницька сировина, операція з давальницькою сировиною, договір із переробки давальницької сировини, замовник, виконавець, облік.

Урсова З.П., Патенко І.В. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ С ДАВАЛЬЧЕСКИМ СЫРЬЕМ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

В статье раскрыта экономическая сущность понятия «давальческое сырье», приведены организационно-правовые аспекты операций с давальческим сырьем. Исследованы особенности осуществления таких операций и их влияние на порядок организации и ведения бухгалтерского учета. Даны рекомендации по совершенствованию учета отражения операций с давальческим сырьем.

Ключевые слова: давальческое сырье, операция с давальческим сырьем, договор по переработке давальческого сырья, заказчик, исполнитель, учет.

Urusova Z.P., Patenko I.V. FEATURES OF ACCOUNTING OF OPERATIONS FROM DELIVERY RAW MATERIAL AT INDUSTRIAL ENTERPRISES

The article describes the economic essence of the concept of "tolling raw materials", describes the organizational and legal aspects of operations with tolling raw materials. Also, the peculiarities of carrying out such operations and their influence on the order of organization and keeping of accounting were researched, recommendations were given regarding the improvement of the accounting of the display of operations on the customer's raw materials in its processor.

Keywords: tolling raw materials, operation with the commissioned raw materials, agreement on processing of customer's raw materials, customer, executor, accounting.

Постановка проблеми у загальному вигляді. На сучасному етапі більшість підприємств не в змозі абсолютно самостійно забезпечити умови для ефективного виробництва всіх видів товарів та послуг. Одними з причин такої ситуації є відсутність оборотних коштів, необхідних для придбання сировини, та недостатня забезпеченість власною сировиною за наявності потужного виробничого комплексу. Саме тому однією з форм ефективної підприємницької діяльності все частіше стає використання операцій із давальницькою сировиною. Застосування давальницьких схем сприяє зниженню рівня витрат на виробництво

продукції, розширенню економічних зв'язків, а також перетворенню низьколіквідної сировини на більш ліквідну готову продукцію.

Операції з давальницькою сировиною є досить складними, що зумовлено порядком визнання права власності на передану сировину та вироблену з неї продукцію, а також наявністю різних видів таких операцій, шляхів реалізації готової продукції і способів розрахунку за переробку сировини. Зазначені особливості ускладнюють процес організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах [1], тому для підвищення ефективності здійснення операцій із давальницькою сирови-

ною потребує наукового обґрунтування та удосконалення низка питань з методики та організації бухгалтерського обліку таких операцій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питанням визначення сутності категорій «давальницька сировина» та «операції з давальницькою сировиною» приділяється значна увага, що підтверджує важливість цього питання. Слід відзначити праці таких учених, як Ф.Ф. Бутинець [2, с. 224–226], В.О. Іваненко [10, с. 89], В.Є. Житний [4, с. 224], О.Р. Кіляр [7, с. 65], Н.А. Осницька [3, с. 155–159], у яких достатньою мірою висвітлені питання виробництва на давальницьких умовах.

Формування цілей статті (постановка завдання). Мета статті – визначити економічну сутність та організаційно-правові аспекти операцій із давальницькою сировиною; розкрити особливості бухгалтерського обліку операцій із переробки давальницької сировини на промислових підприємствах; дослідити організацію синтетичного та аналітичного обліку операцій із переробки давальницької сировини на митній території України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з Податковим кодексом України, давальницька сировина – це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі

вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передаються іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції з подальшим переданням або поверненням такої продукції або її частини їх власникові або за його дорученням іншій особі [1].

Серед учених не існує єдиного підходу до визначення сутності поняття «давальницька сировина» (табл. 1).

Основними моментами, що відрізняють давальницьку сировину від інших, є:

- право власності як на давальницьку сировину, так і на готову продукцію, вироблену з такої сировини, належить замовнику, якщо інше не встановлено договором;

- виробник надає тільки послуги з переробки сировини за плату.

Учасниками операцій із давальницькою сировиною є:

- замовник – суб'єкт господарської діяльності, який надає давальницьку сировину для вироблення готової продукції;

- виконавець – суб'єкт господарської діяльності, який здійснює переробку давальницької сировини.

Право власності на давальницьку сировину на кожному етапі її переробки, а також

Таблиця 1

Трактування поняття «давальницька сировина» у літературних джерелах

Джерела	Тлумачення поняття «давальницька сировина»
1	2
Ф.Ф. Бутинець [2, с. 224–226]	Давальницька сировина – сировина, яка передається на переробку, у тому числі в іншу країну, для виготовлення готової продукції з оплатою замовником витрат із переробки.
Н.А. Осницька [3, с. 155–159]	Давальницька сировина – це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, а також товари, передані для переробки, які є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) та передаються ним на договірній основі іншому суб'єкту господарювання (виробнику, переробнику) для виробництва готової продукції за встановлену договором оплату з її подальшим поверненням замовнику.
В.Є. Житний [4, с. 19]	Операції з давальницькою сировиною – це складний економічний процес виробничих відносин господарюючих суб'єктів – замовника (власника давальницької сировини) і виконавця – виробника готової продукції, що базується на інститутах і принципах ринкової економіки, складовою частиною яких є внутрісистемні протиріччя та конкуренція.
О.Р. Кіляр [11]	Сутність операцій із давальницькою сировиною полягає у тому що давальницька сировина на всіх етапах переробки та продукти її переробки є власністю замовника; виконавець лише здійснює переробку даної сировини за відповідну плату; в операціях із давальницькою сировиною можливе використання різних форм розрахунків між замовником та виконавцем; під час здійснення операцій давальницька сировина повністю споживається; використовується давальницька сировина лише у виробничому процесі.
В.О. Іваненко [10, с. 89]	Сутність операцій із давальницькою сировиною полягає у тому, що одне підприємство закуповує сировину і передає її іншому підприємству для виготовлення за винагороду певного виду продукції шляхом переробки (обробки, збагачення чи використання) переданої сировини.

на вироблену з неї готову продукцію належить замовнику.

У ролі замовника може виступати підприємство будь-якої форми власності, яке здатне забезпечити фінансування поставок сировини і прагне отримати частину прибутку у вигляді різниці між вартістю готової продукції, з одного боку, та вартістю сировини і послуг переробки – з іншого; виробляє низьколіквідну продукцію й зацікавлене в подальшій переробці надлишків цієї продукції для отримання більш ліквідної продукції.

Розрахунки за переробку, обробку, збагачення чи використання давальницької сировини можуть здійснюватися: у грошовій формі; частиною давальницької сировини; частиною готової продукції; з використанням усіх вищезазначених форм.

Особливості регулювання операцій із давальницькою сировиною різними нормативними документами наведено в табл. 2.

У бухгалтерському обліку операції з давальницькою сировиною регулюють такі нормативні документи: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку та П(С)БО 9 «Запаси» [5].

Операції з давальницькою сировиною використовуються у різних галузях економіки України: легкій промисловості, чорній та кольоровій металургії, електроенергетиці, агропромислому комплексі.

Залежно від того, резидентами яких країн виступають власники і переробники сировини, розрізняють операції з вітчизняними контрагентами та іноземними. При цьому

давальницька сировина, що є власністю іноземних суб'єктів господарювання, може бути як увезена з-за кордону, так і придбана на території України.

Під час здійснення операцій із давальницькою сировиною взаємовідносини між замовником та виконавцем оформляються шляхом укладення договору (контракту) на переробку давальницької сировини з дотриманням норм Цивільного кодексу України.

Крім того, розрахунок за переробку давальницької сировини може здійснюватися кількома способами:

1) грошовими коштами (даний спосіб використовується, коли у замовника відсутні складнощі з реалізацією продукції, а у переробника вони наявні);

2) частиною давальницької сировини (договір на переробку давальницької сировини складається так, що певний відсоток сировини, що надходить від замовника, виробник (виконавець, переробник) отримує як плату за переробку іншої частини сировини;

3) частиною готової продукції (за такого варіанту розрахунків з отриманої продукції, вихід якої узгоджений нормативами, утримується певний відсоток у рахунок оплати за послуги);

4) комбіновано.

Основна особливість операцій із давальницькою сировиною, яка має визначальний вплив на порядок організації та ведення бухгалтерського обліку таких операцій у виконавця, полягає у тому, що сторона, яка передає початкову сировину (матеріали), зберігає за собою право власності на дану сировину

Таблиця 2

Нормативні акти, які регулюють питання операцій із давальницькою сировиною

Нормативне джерело	Зміст
1	2
Податковий кодекс України від 02.12.2012 [1]	Регулює порядок оподаткування операцій із давальницькою сировиною
Митний кодекс України від 13.03.2012 [8]	Регулює питання переробки давальницької сировини на митній території України, а також її переробки за межами митної території України
Цивільний кодекс України від 16.01.03	Регулюють відносини підряду, за договором підряду одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу
Господарський кодекс України від 16.01.2003 [9]	Регулюється договірне регулювання операцій із давальницькою сировиною
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991	Регламентує загальні положення ведення зовнішньоекономічної діяльності

на кожному етапі її переробки, а також на вироблену з неї готову продукцію.

Оскільки давальницька сировина і готова продукція, що повертається замовнику, не є власністю виконавця, то така сировина і вироблена з неї продукція знаходяться у нього на відповідальному зберіганні. Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування [6], а також з урахуванням П(С)БО 9 «Запаси» [5], сировина (матеріали), прийнята на переробку, обліковується на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні», субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» за цінами, зазначеним в акті приймання. При цьому аналітичний облік давальницької сировини у виконавця ведеться за замовниками, видами, сортами сировини і місцями їх зберігання.

Замовник передає сировину на переробку виконавцю за актом передачі. До акту додаються документи, що підтверджують якість переданої сировини (сертифікати якості, висновок державної санітарно-гігієнічної експертизи, карантинний дозвіл та ін.).

Варто зазначити, що на рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» відображається інформація як щодо прийнятої на переробку сировини, так і тієї, що прийнята у виробництво, а також щодо готової продукції, оприбуткованої з переробки, але ще не переданої замовнику.

Тому ми вважаємо, що до рахунку 022 доцільно відкривати такі субрахунки:

- 0221 «Матеріали, прийняті для переробки»;
- 0222 «Матеріали, передані у виробництво»;
- 0223 «Готова продукція, виготовлена з давальницької сировини»;
- 0224 «Супутня продукція, виготовлена з давальницької сировини»;
- 0225 «Відходи від переробки давальницької сировини».

Незважаючи на те що давальницьку сировину обліковують на позабалансовому рахунку, на неї поширюються загальні вимоги приймання та обліку такі самі, що й до власних товарно-матеріальних цінностей.

Великого значення набуває питання чіткої організації складського обліку для недопущення змішування кількості та якості різних номенклатурних одиниць, фактів пересортиць, зловживань та інших порушень. Зокрема, якщо виконавець поряд із переробкою давальницької сировини здійснює виробництво і ре-

лізацію продукції із власної сировини, то він обов'язково повинен організувати відокремлений облік. Тобто бухгалтерський облік процесів надходження давальницької сировини, її зберігання та відпуску у виробництво повинні здійснюватися відокремлено від аналогічної власної сировини на окремих складах і бажано відповідальність за її збереження покласти на окрему матеріально відповідальну особу.

Сьогодні не затверджено чіткої форми документування наявності, руху давальницької сировини та результатів її переробки, тому документування зазначених цінностей у виконавця здійснюється на основі типових форм первинної документації, які використовуються для власної сировини та готової продукції. З огляду на зазначене, вважаємо за необхідне обов'язково здійснювати помітку на таких первинних документах «На давальницьких умовах», що полегшить процес обліку руху давальницької сировини та результатів її переробки, а також підвищить аналітичність обліку таких операцій.

Щодо обліку витрат, які несе виконавець на переробку чи доробку давальницької сировини, то вони узагальнюються на рахунку обліку витрат на виробництво (за винятком вартості давальницької сировини замовника). До таких витрат належать вартість використаних власних матеріалів, заробітна плата, відрахування до фондів соціального страхування, амортизаційні відрахування та загальновиробничі витрати.

Передача готової продукції замовнику відображається в обліку в момент підписання акта виконаних робіт, а саме за дебетом субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» і за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» із відповідним списанням суми понесених витрат із кредиту субрахунку 231 «Роботи з переробки давальницької сировини» за дебетом субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

У разі розрахунку замовника сировиною чи готовою продукцією відбувається обмін запасів на роботи, а операція набуває форми бартерної угоди з усіма особливостями, що впливають на організацію і ведення бухгалтерського обліку.

Після виконання договору виконавець виставляє рахунок за виконані роботи, за яким замовник здійснює оплату вартості роботи, визначеної виконавцем і погодженої із замовником. Передача готової продукції здійснюється за актом передачі, що засвідчується підписами сторін і печатками підприємств.

Використання давальницьких схем переробними підприємствами вимагає від них підвищення якості переробки, зменшення втрат під час виробництва готової продукції і збільшення обсягів виробництва. У зв'язку з тим, що норма виходу готової продукції з давальницької сировини фіксується в договорі на переробку, його понаднормова частина є чистим прибутком переробника.

Висновки з цього дослідження. Отже, використання операцій із давальницькою сировиною дає змогу підприємствам-замовникам перетворювати низьколіквідну сировину на високоліквідну готову продукцію та розширювати ринки збуту такої продукції, а підприємствам-переробникам заповнювати виробничі потужності, забезпечувати працівників роботою.

Дане дослідження дає змогу сформулювати такі висновки:

1. Операції з давальницькою сировиною є досить складними, що зумовлено порядком визнання права власності на передану сировину та вироблену з неї продукцію.

2. Підприємство, яке поряд із переробкою давальницької сировини здійснює виробництво продукції із власної сировини, зобов'язане вести відокремлений облік.

3. Облік давальницької сировини (матеріалів), що надійшли на підприємство для подальшої переробки, ведеться на поза-

балансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» позабалансового рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

На організацію та техніку ведення бухгалтерського обліку на переробному підприємстві впливають, у першу чергу, умови, визначені у договорі підряду на переробку давальницької сировини або використання давальницьких матеріалів у процесі виконання робіт.

Документування процесів надходження давальницької сировини, її зберігання, відпуску у виробництво та оприбуткування результатів її переробки повинно здійснюватися відокремлено від аналогічної власної сировини та продукції. Для достовірного відображення в бухгалтерському обліку операцій із давальницькою сировиною необхідним є належне документальне оформлення цих операцій.

А також варто зазначити, що під час здійснення операцій із давальницькою сировиною виникає чимало проблемних питань, які необхідно враховувати в процесі організації та ведення бухгалтерського обліку й аудиту. Враховуючи це, облік таких операцій потребує більшої аналітичності для уникнення можливих помилок та зловживань. Таким чином, бухгалтерський облік й оподаткування операцій із переробки давальницької сировини є проблемним питанням, що недостатньо вивчене і потребує подальших досліджень.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України 2011, № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Івахненко С.В. та ін. Бухгалтерський словник; за ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир, 2001. С. 224.
3. Осницька Н.А. Підходи до трактування ключових понять щодо операцій із давальницькою сировиною в економічній літературі. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. 2011. № 2(56). С. 155–159.
4. Житний В.Є. Удосконалення аналізу операцій із давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: автореф. дис. ... канд. економ. наук: спец. 08.06.04. Харків, 2001. 19 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Закон України від 20 жовтня 1999 р. № 246. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
7. Кіляр О.Р. Облік і аналіз операцій з давальницькою сировиною: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.09.09; ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана». Київ, 65 с.
8. Митний кодекс України: Закон України № 4495-VI від 13.03.2012. Відомості Верховної Ради України. 2012. № 44–45, № 46–47, № 48. Ст. 552. URL: <http://www.rada.gov.ua>.
9. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 436-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 18, № 19–20, № 21–22. Ст. 144. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
10. Іваненко В.О. Облікове відображення виготовлення промислової продукції на давальницьких умовах. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. 2010. № 4. С. 89–93.

REFERENCES:

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, pp.112. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Butynets F.F., Vyhovska N.H., Ivakhnenkov S. V. ta in. Bukhhalterskyi slovnyk [Accounting dictionary] F.F. Butynets. Zhytomyr, 2001. pp. 224-226.
3. Osnytska N. A. Pidkhody do traktuvannia kliuchovykh poniat shchodo operatsii z davalnytskoiu syrovynoiu v ekonomichnii literaturi [Approaches to the interpretation of key concepts regarding operations with tolling raw materials in the economic literature] Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Ekonomichni nauky. Zhytomyr, 2011. № 2 (56). pp. 155–159.
4. Zhytnyi V.Ye. Udoskonalennia analizu operatsii z davalnytskoiu syrovynoiu u zovnishno-ekonomichnykh vidnosynakh [Improving the analysis of operations with tolling raw materials in foreign economic relations] avtoref. dys. na zdobuttia nauk. stupenia kand. ekonom. nauk: spets. 08.06.04. Kharkiv, 2001. pp. 19.
5. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 9 «Zapasy»: Zakon Ukrainy vid 20 zhovtnia 1999 r. № 246. Zareiestrovano v Ministerstvi yustytisii Ukrainy 2.11.1999 r. za № 751/4044. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
6. Instruktsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii zatverdzhena: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 291 vid 30. 11 1999 r. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
7. Kiliar O. R. Oblik i analiz operatsii z davalnytskoiu syrovynoiu: avtoref. dys. kand. ekon. Nauk [Accounting and analysis of operations with tolling raw materials] 08.09.09 DVNZ «Kyivskyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet im. Vadyma Hetmana». Kyiv, pp. 65.
8. Mytnyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy 4495-VI vid 13. 03. 2012 r. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy 2012, pp. 552. URL: <http://www.rada.gov.ua>.
9. Hospodarskyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 16.01.2003 r. 436-IV Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy 2003, pp. 144. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
10. Ivanenko V. O. Oblikove vidobrazhennia vyhotovlennia promyslovoi produktsii na davalnytskykh umovakh [Accounting representation of the production of industrial products under tolling conditions] Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Ekonomichni nauky. Zhytomyr 2010. pp. 89–93.