

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Досліджено особливості здійснення операцій з давальницькою сировиною та їх вплив на порядок організації і ведення бухгалтерського обліку, а також надано рекомендації щодо удосконалення порядку облікового відображення давальницької сировини у її переробника.

Ключові слова: операції з давальницькою сировиною, замовник, виконавець.

Успішне функціонування і розвиток промислових підприємств у сучасних умовах ведення бізнесу вимагає пошуку альтернативних способів управління та здійснення господарської діяльності. Одним із шляхів вирішення цієї проблеми є співробітництво щодо виготовлення продукції на давальницьких умовах.

Широкого поширення операції з давальницькою сировиною набули в Україні, починаючи з 1992 року, в експортно-орієнтованих галузях економіки (металургії, хімічній промисловості, енергетиці, нафтопереробній та ін.) [4, с. 79]. Зазначені операції є незамінними не лише серед виробничих підприємств, а й у сфері надання послуг, у будівельних і торговельних організаціях, а також у сільському господарстві.

З однієї сторони, операції з давальницькою сировиною дозволяють українським підприємствам поліпшити використання виробничих потужностей переробних підприємств, особливо в умовах дефіциту оборотних коштів, надати роботу незавантаженому виробничому персоналу, а з іншої – вивчити потреби світового ринку щодо якості та асортименту продукції, підвищити конкурентоспроможність власної продукції на основі використання брендів провідних підприємств, а також освоїти сучасну технологію і організацію виробництва, методи забезпечення якості продукції, яка відповідає вимогам міжнародних стандартів.

Операції з давальницькою сировиною є досить складними та неоднозначними, 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 промислових підприємствах. Тому для підвищення ефективності здійснення операцій з давальницькою сировиною потребує наукового обґрунтування та удосконалення низка питань з методики та організації бухгалтерського обліку таких операцій.

Серед вагомих наукових досліджень вітчизняних науковців з питань удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною можна назвати праці Ф. Бутинця, О. Гончара, В. Житного, О. Кіляра, Ю. Кузьмінського, О. Савченка, І. Прибеги та ін.

Метою дослідження є вивчення особливостей операцій з давальницькою сировиною та їх впливу на порядок організації та ведення бухгалтерського обліку для забезпечення зацікавлених користувачів

оперативною та достовірною інформацією щодо таких операцій.

Незважаючи на зростаючі темпи рівня використання операцій з давальницькою сировиною в господарській діяльності українських підприємств, законодавче регулювання щодо таких операцій здійснюється лише у зовнішньоекономічній діяльності. Тобто у вітчизняному законодавстві відсутній належний рівень регламентації порядку здійснення операцій з давальницькою сировиною саме між резидентами України.

Основним нормативним документом, який визначає правові засади зазначених операцій як з іноземними контрагентами, так і з вітчизняними, є Законом України "Про операції з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних відносинах", згідно якого під операціями з давальницькою сировиною слід розуміти операції з попередньої поставки сировини для її наступного перероблення (оброблення, збагачення чи використання) на готову продукцію за відповідну плату, незалежно від кількості виконавців, а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини) за умови, якщо вартість давальницької сировини на кожному етапі переробки становить не менш як 20 % загальної вартості готової продукції [1]. Тобто основними критеріями віднесення господарських операцій до операцій з давальницькою сировиною є, по-перше, попередня поставка сировини для виготовлення з неї готової продукції, і, по-друге, вартість переданої сировини повинна становити не менше 20 % загальної вартості виробленої продукції.

Відповідно до п. 1 ст. 332 Цивільного кодексу України переробкою є використання однієї речі (матеріалу), в результаті чого створюється нова річ [5].

При цьому переробка давальницької сировини є роботою, а не послугами з переробки (як зазначається більшістю дослідників), оскільки передбачає здійснення виконавцем діяльності, що має матеріальний результат – готову продукцію.

З огляду на зазначене операції з давальницькою сировиною характеризуються наступними ознаками:

- наявність двох суб'єктів господарювання: замовника (власник сировини) і виконавця (переробник сировини);
- замовник передає виконавцю сировину для її переробки і виготовлення певного виду продукції;
- після переробки виконавець передає готову продукцію замовнику в обумовленій кількості;
- за виконану роботу замовник розраховується з виконавцем у формі та розмірі, передбаченими

умовами укладеного договору.

Залежно від того, резидентами яких країн виступають власники і переробники сировини, розрізняють операції з вітчизняним контрагентом та іноземними. При цьому давальницька сировина, що є власністю іноземних суб'єктів господарювання, може бути як ввезена із-за кордону, так і придбана на території України.

Крім того, розрахунок за переробку давальницької сировини може здійснюватись 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 таким чином, що певний відсоток сировини, що надходить від замовника, виробник (виконавець, переробник) отримує в якості плати 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.

Розглянемо більш детально здійснення операцій з переробки давальницької сировини між резидентами України, зокрема облікове відображення давальницької сировини та результатів її переробки у виконавця.

Основна особливість операцій з 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 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. Тому відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування [2], а також з урахуванням П (С) БО 9 «Запаси» [3] 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.

Слід 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.

Крім того, після переробки підприємством-виконавцем давальницької сировини може залишатися певна кількість відходів (залишки сировини, матеріалів тощо), що утворилися в процесі виробництва продукції і, право власності на які належить замовнику.

Іноді одночасно з основною продукцією, тобто в єдиному технологічному процесі, виготовляється супутня продукція, яка за якістю відповідає встановленим стандартам і технічним нормам.

З огляду на зазначене, вважаємо, що для позабалансового рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» необхідно також передбачити наступні аналітичні розрізи:

- матеріали, прийняті для переробки;
- матеріали, передані у виробництво;
- готова продукція, вироблена з давальницької

сировини;

– супутня продукція, вироблена з давальницької сировини;

– відходи від переробки давальницької сировини.

Виділені напрями аналітичного обліку дозволять одержати більш детальну інформацію про наявність і рух давальницької сировини та продуктів її переробки у виконавця.

Також слід зазначити, що значної ваги набуває питання чіткої організації складського обліку з метою недопущення змішування кількості та якості різних номенклатурних одиниць, фактів пересортиць, зловживань та інших порушень. Зокрема, якщо виконавець поряд з переробкою давальницької сировини здійснює виробництво і реалізацію продукції з власної сировини, то він обов'язково повинен організувати відокремлений облік. Тобто бухгалтерський облік процесів надходження давальницької сировини, її зберігання та відпуску у виробництво повинні здійснюватись відокремлено від аналогічної власної сировини на окремих складах і бажано відповідальність за її збереження покласти на окрему матеріально відповідальну особу.

Крім того, на сьогоднішній день не затверджено уніфікованої форми щодо наявності та 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 відноситься 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 акту виконаних робіт, а саме по дебету субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» і по кредиту субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» з відповідним списанням суми понесених витрат з кредиту субрахунку 231 «Роботи з переробки давальницької сировини» в дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

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

Давальницька сировина на всіх етапах її обробки та продукція, вироблена з неї, є власністю замовника, виконавець лише здійснює переробку даної сировини за відповідну плату. Тому зазначені цінності обліковуються у виконавця на позабалансовому рахунку як «активи на відповідальному зберіганні». З огляду на зазначене, запропоновано напрями аналітичного обліку давальницької сировини та результатів її переробки, що дозволить одержати детальнішу інформацію щодо її стану та руху.

При цьому в операціях з давальницькою сировиною

можливе використання різних форм розрахунків між виконавцем та замовником. Ці особливості мають визначальний вплив на вибір методики їх обліку, що є предметом подальших досліджень.

Список літератури

1. Про операції з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних відносинах [Електронний ресурс] : Закон України № 2761-III від 04.10.01 р. - К. : Інфодиск, 2009.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій №291 від 30.11.99 р. [Електронний ресурс]: - К.: Інфодиск, 2010.
3. Запаси [Електронний ресурс]: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 № 246 від 20.10.1999 р. - К. : Інфодиск, 2010.
4. Семенюк, В. Вплив операцій з давальницькою сировиною на потребу в оборотних коштах і ефективність їх використання [Текст] / В.Семенюк // Економічний вісник національного гірничого університету. - 2004. - №8. - С. 76-80.
5. Цивільний кодекс України № 435-І від 16.01.03 р.[Електронний ресурс]: - К. : Інфодиск, 2010.

РЕЗЮМЕ

Иваненко Валентина

Особенности учета операций с давальческим сырьем на промышленных предприятиях

Исследованы особенности осуществления операций с давальческим сырьем и их влияние на порядок организации и ведения бухгалтерского учета, а также предоставлены рекомендации относительно усовершенствования порядка учетного отображения давальческого сырья у ее переработчика.

RESUME

Ivanenko Valentyna

Features of account of operations are with raw material on industrial enterprises

The features of realization of operations with raw material and their influence are investigational on the order of organization and conduct of accounting, and also recommendations are given in relation to the improvement of order of registration reflection of raw material.

Стаття надійшла до редакції 15.10.2010 р.