

БАЛАН

Алла Аліджанівна
allabalan@ukr.net

УДК 657

ПРОБЛЕМИ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО
ЗДІЙСНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З
ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

МОСТОВА

Інна Вячеславівна
innamostova27@gmail.comPROBLEMS AND RECOMMENDATIONS
FOR THE OPERATION OF TOLLING RAW
MATERIALSк.е.н., доцент, Одеський
національний політехнічний
університетстудент, Одеський
національний політехнічний
університет

У статті проаналізовано основні проблеми пов'язані з операціями давальницької сировини. Висвітлено інформацію щодо регулювання операцій з давальницькою сировиною в бухгалтерському обліку. Відображено бухгалтерські проводки, щодо обліку операцій у замовника та виконавця. Розглянуто давальницьку схему переробки сировини. Запропоновано спеціальні документи обліку руху давальницької сировини у виконавця та замовника. Розроблено загальний план аудиту операцій з давальницькою сировиною та тест внутрішнього контролю. Надані рекомендації щодо здійснення операцій з давальницькою сировиною.

* * *

В статье проанализированы основные проблемы связанные с операциями давальческого сырья. Освещены информацию по регулированию операций с давальческим сырьем в бухгалтерском учете. Отражено бухгалтерские проводки, по учету операций у заказчика и исполнителя. Рассмотрены давальческую схему переработки сырья. Предложено специальные документы учета движения давальческого сырья у исполнителя и заказчика. Разработан общий план аудита операций с давальческим сырьем и тест внутреннего контроля. Даны рекомендации по осуществлению операций с давальческим сырьем.

* * *

Effective business activity depends on resource provision, which is why the use of raw material transactions became popular on the new year's day, which contributed to the reduction of production costs, as well as the transformation of low liquid into more liquid finished products. The article analyzes the main problems associated with the operations of raw materials. The information on the regulation of operations with raw materials in accounting is covered. The order of reflection of accounting transactions on accounting of transactions with raw materials from the customer and the contractor is reflected. The authors consider the tolling scheme of raw materials processing. It is determined that the peculiarity of operations with raw materials is that the transferring party retains ownership of the raw material or materials transferred to the processing, and the finished products obtained as a result of processing, and the processor only provides processing services. The main stages of operations with raw materials are considered. Proposed by the introduction of a special statement of account for the movement of raw material and manufactured of a finished product, but also offer the customer to implement the working capital statement taking into account the number of raw materials in special form. Developed overall audit plan of operations with tolling raw materials, which will do brogicus all kinds of work. For the evaluation of transactions with tolling raw materials proposed to use a test of internal control that will provide answers to the right questions. Recommendations on the implementation of operations with raw materials are provided. The introduction of the proposed special documents of accounting for the movement of raw materials will ensure the improvement of the accounting system of operations with raw materials from the customer and the processor. The proposed audit plan will allow the auditor to investigate the correctness, legality and timeliness of accounting for transactions with raw materials.

Ключові слова: давальницька сировина, операції з давальницькою сировиною, давальницька схема, бухгалтерський облік, оподаткування

Ключевые слова: давальческое сырье, операции с давальческим сырьем, давальческая схема, бухгалтерский учёт, налогообложение

Keywords: tolling raw materials, operations with tolling raw materials, tolling scheme, accounting, taxation

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Ефективна підприємницька діяльність залежить від ресурсного забезпечення, саме тому на сьогоднішній день встало популярним використання операцій з давальницькою сировиною, це сприяло зниження витрат на продукцію, а також перетворення низько ліквідної сировини в більш ліквідну готову продукцію. Давальницькі операції стали використовувати багато підприємств, через те що у них, наприклад, потужна сировинна база або нехватка грошей на придбання переробного обладнання. Деякі підприємства категорично не хочуть переробляти продукцію так як їм дешевше заплатити за її перероблення. Саме тому дослідження операцій з давальницькою сировиною

набуває актуальності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Проблемами обліку здійснення операцій з давальницькою сировиною займалися такі вчені як: В.С. Житний., Ф.Ф. Бутинець, Н.С. Білинська, О.В. Кіляр. Проблема регулювання операцій з давальницькою сировиною в бухгалтерському обліку займалась О.В. Кіляр, яка вважала, що головною проблемою є відсутність встановленої методики обліку давальницької сировини у замовника на законодавчому рівні. Вирішенням цієї проблеми вона запропонувала ввести положення (стандарту) бухгалтерського обліку 35 «Операції з давальницькою сировиною», де автор пропонує 5 розділів: загальні положення, визнання та

оцінка давальницької сировини та продуктів її переробки, облік операцій з давальницькою сировиною у замовника, облік операцій з давальницькою сировиною у виконавця та відображення операцій з давальницькою сировиною у фінансовій звітності [1].

На думку таких вчених як Т.С. Єдинак, О.А. Ганича, О.В. Кіляр, Н.О. Козіцьку, В.М. Тоцьку, вони розглядають операції з давальницької сировини як порушення податкового законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності. А.С. Гутника вважає, що порушенням є ввезення готової продукції у вигляді давальницької сировини. Ребізант Р. вважає, що давальницькі схеми є способом ухилення від сплати податків шляхом звільнення від митних зборів, що дозволяє провозити товари безкоштовно. Відтак назриває необхідність розгляду операцій з давальницькою сировиною.

МЕТОЮ СТАТТІ є вирішення проблем здійснення операцій з давальницькою сировиною на рівні підприємства та надати рекомендації щодо їх здійснення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах – це операції з переробки



Рис. 1. Давальницька схема переробки сировини [складено авторами за матеріалами [2,6]]

На перший погляд здається, що операції з переробки давальницької сировини є простим процесом, але це не так, так як все ускладнюється порядком визнання права власності на таку сировину. Право власності на давальницьку сировину залишається у замовника.

Проблема відсутність встановленої методики обліку давальницької сировини у замовника, якою займалась О.В. Кіляр повинна вирішуватись на рівні державного врегулювання. Оскільки спеціальних затверджених форм первинних документів для відображення операцій з давальницькою сировиною немає, пропонуємо впровадити спеціальний документ: «Відомість обліку руху давальницької сировини та виготовленої з неї готової продукції». Мета документа – узагальнити процес обліку руху давальницької сировини у процесі її надходження від замовника та витрачання на виробництво, а також обліку виготовленої з неї готової та супутньої продукції. Ця відомість узагальнить інформацію про рух давальницької сировини і дозволить контролювати цей процес, тим самим

(обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників та виконавців), а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини), ввезеної на митну територію України (чи закупленої іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезеної за її межі з метою отримання готової продукції за відповідну плату [4].

У бухгалтерському обліку операції з давальницькою сировиною, регулюють такі нормативні документи: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку а Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку Визначає, що давальницька сировина, прийнята на переробку обліковується на позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки». На субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» обліковується давальницька сировина, передана на переробку та яка надалі включається до складу собівартості отриманої з неї готової продукції [3]. На рис. 1 розглянемо давальницьку схему переробки сировини.

після закінчення своїх робіт він зможе сформувати звіт своєму замовнику про витрачання давальницької сировини. Форма «Відомість обліку руху давальницької сировини та виготовленої з неї готової продукції» наведено у табл. 1.

Замовнику пропонуємо вести облік давальницької сировини в оборотних відомостях за формою, яка наведена у табл. 2.

Введення оборотної відомості такої форми сприятиме деталізації інформації та прозорості про здійснювані операції за місяць, а також спрощується виконання контролю процедур запитів які проводяться з метою уточнення зобов'язань контрагентів.

Розглянемо порядок відображення в обліку операцій з давальницькою сировиною. Вартість переданої сировини становить 5000 грн (без ПДВ), послуг з переробки сировини – 1500 грн, ПДВ – 300 грн, усього – 1800 грн. Собівартість послуг з переробки у виконавця становила 1600 грн. Витрати замовника на транспортування сировини до місця переробки та готової продукції від виконавця становлять 1 000 грн.,

ПДВ (20 %) – 200 грн., усього – 1200 грн.. Розрахунок за послуги здійснюється грошовими коштами. Розглянемо, як такі операції відображаються в обліку на прикладі кореспонденції рахунків, у табл. 3.

Для того щоб можна було у повному обсягу проконтролювати правильність здійснення бухгалтерських проводок необхідно скласти загальний план

аудиту, де будуть відображені всі види робіт, які будуть перевірятись. Загальний план аудиту наведено у табл. 4.

Для того щоб одержати аудиторські свідчення відносно операцій з давальницькою сировиною пропонуємо застосовувати розроблений тест внутрішнього контролю (табл. 5)

Таблиця 1

Форма «Відомісті обліку руху давальницької сировини та виготовленої з неї готової продукції»

[розроблено на підставі [2,5]]

Замовник	Найменування сировини	Надійшло на склад					Надійшло у виробництво			Вихід готової продукції		
		Дата	№ Документа	Кількість, шт.	Ціна	Сума	Дата	№ Документа	Кількість, шт.	Дата	№ Документа	Кількість, шт.
ТОВ «ЕЛ-ІТЕКС»	Полімерний рукав	01.08.2017	Дог. 9	25	200	5000	15.08.2017	Дог.9	6	18.08.2017	Дог.9	6

Таблиця 2

Оборотна відомість обліку кількості сировини [розроблено на підставі [2,5]]

Отримано сировини				Передано на переробку				Сума
Дата	№ докум.	Замовник	Кількість, шт.	Дата	№ докум.	Виконавець	кількість	
18.08.2017	Дог.9	ТОВ «ЕЛ-ІТЕКС»	25	18.08.2017	Дог. 9	ПП «Айтекс»	25	5000

Таблиця 3

Журнал господарських операцій [розроблено на підставі [3]]

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
ТОВ «ЕЛ-ІТЕКС» (замовник)				
1	Передано сировину (рукав) виконавцю для обробки	206	201	5000
2	Відображено послуги на переробку давальницької сировини та ПДВ згідно з ПН, зареєстрованою у ЄРПН	23 641/ПДВ	631 631	1500 300
3	Оплачено послуги з переробки	631	311	1800
4	Отримано готову продукцію від виконавця	23	206	5000
5	Сплачено за транспортні послуги	631	311	1200
6	Сформовано вартість готової продукції	26	23	7500
ПП «Айтекс» (виконавець)				
1	Отримано давальницьку сировину від замовника	022		5000
2	Відображено витрати, пов'язані з переробкою сировини	23	13,65,66	1600
3	Надано послуги з переробки сировини	361	703	1800
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	703	641/ПДВ	300
5	Отримано оплату від замовника	311	361	1800
6	Списано вартість переробленої давальницької сировини		022	5000
7	Відображено собівартість наданих послуг з переробки	902	23	1800
8	Віднесено на фінансовий результат собівартість наданих послуг	791	903	1800
9	Віднесено на фінансовий результат суму доходу	703	791	1500

Таблиця 4

Загальний план аудиту [розроблено на підставі [7]]

Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець	Нормативно-правова база	Примітки
Вивчення облікової політики щодо давальницької сировини	01.-02.03	Иванов П.І.	-	Облікова політика
Перевірка обсягів переробки	02.-06.03	Иванов П.І.	-	Акт приймання-передачі
Перевірка повноти надання транспортних послуг	06.-08.03	Иванов П.І.	П(С)БО 16	Акт виконаних робіт та послуг
Перевірка правильності умов договору	08.-11.03	Иванов П.І.	Господарський кодекс	Договір
Перевірка формування ціни за послуги з переробки	11.-12.03	Иванов П.І.	Господарський кодекс	Договір
Перевірка документального оформлення	12.-14.03	Иванов П.І.	П(С)БО 9	Облікова політика
Перевірка кількості і якості сировини	14.-16.03	Иванов П.І.	П(С)БО 9	Звіт переробника
Перевірка визначення собівартості	16.-20.03	Иванов П.І.	П(С)БО 9	Оборотна відомість рах. 902, 23
Перевірка визначення фінансового результату від переробки давальницької сировини	20.-23.03	Иванов П.І.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Оборотна відомість рах. 206,26,23, 902, 703,903,791

Таблиця 5

Тест внутрішнього контролю [розроблено на підставі [5,7]]

Оцінюваний параметр та ключові питання	Так	Ні	Примітки / коментарі
1. Підприємство-виконавець			
1.1 Чи є підприємство-виконавець резидентом країни?			
1.2 Чи несе виконавець відповідальність за збереження сировини, неправильне її використання? Якщо так, то пропишіть розмір такої відповідальності в договорі.			
2. Давальницький договір			
2.1 Чи укладено договір?			
2.2 Чи відповідають умови договору щодо операцій з давальницькою сировиною?			
3. Давальницька сировина			
3.1 Чи відповідає дана операція до операції з давальницькою сировиною?			
3.2 Чи вказано в договорі вид сировини, її кількість та якість? Пропишіть загальну вартість і ціну на кожен вид давальницької сировини.			
3.3 Чи передбачають процедури обробки рахунків-фактур порівняння кількості, цін та умов, зазначених у рахунках-фактурах, з відповідними даними, які вказані в замовленні та з обліковими записами, що стосуються фактично отриманих товарів?			
3.4 Чи здійснюється звірка за відпуском давальницькою сировини на підставі лімітно-забірних карт з документами на витрачання?			
3.4 Чи відповідає зберігання давальницька сировина вимогам щодо належного зберігання: охорона, страхування (технологічні умови, необхідні пристосування, запобігання псуванню)?			
3.5 Чи виявлені у звітному періоді факти крадіжки та псування запасів і на яку суму?			

Такий тест дозволить аудитору скласти звіт про результати перевірки повноти виконання обов'язків і відповідності здійснення операцій з давальницькою сировиною вимогам чинного законодавства.

ВИСНОВКИ

Отже, операції з давальницькою сировиною набу-

вають все більше популярності у діяльності підприємств. Необхідно вдосконалювати нормативно-правове регулювання на рівні держави щодо здійснення операцій з давальницькою сировиною. Впровадження запропонованих спеціальних документів обліку руху давальницької сировини забезпечить удосконалення системи бухгалтерського обліку операцій з давальни-

цькою сировиною у замовника та переробника. Запропонований план аудиту дозволить аудитору дослідити правильність, законність та своєчасність відображення в обліку операцій з давальницькою сировиною.

Список використаних джерел

1. Кіляр О.Р. Проблемні питання здійснення операцій з давальницькою сировиною в Україні. 2006. Вип. 16. С. 390-396. URL: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/19845/1/390%20-%20396.pdf>
2. Податковий кодекс України. Київ, 2012. 58 с.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: офіц. видання: текст прийнятий ВР України 30 листоп. 1999 р. Київ, 2018. 21 с.
4. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність": офіц. видання: текст прийнятий ВР України 16 квітня 1991 р. Київ, 2018. 4 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: офіц. видання: текст прийнятий ВР України 20 жовт. 1999 р. Київ, 2015.
6. Осницька Н.А. Нормативне регулювання операцій з давальницькою сировиною: порівняльний аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2011. С. 242-252. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/>

[viewFile/47240/43839.pdf](http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/47240/43839.pdf)

7. Никоневич М.О., Редько К.О. Аудит. Київ, 2014. 748с.

References:

1. Kilyar O.R. (2006). *Problematic Issues in the Operation of Customized Raw Materials Operations in Ukraine. Formation of a Market Economy*. 2006. Issue 16. pp. 390-396. URL: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream.pdf> (in Ukrainian)
2. Tax Code of Ukraine. Kyiv. 2012. 58 p. (in Ukrainian)
3. *Instruction on the application of the Plan of Accounts of Assets, Capital, Commitments and Business Operations of Enterprises and Organizations*. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>. (in Ukrainian)
4. Law of Ukraine On Foreign Economic Activity № 959-XII. (1991, April 16). Kyiv. 2018. 4 p. (in Ukrainian)
5. Regulation (standard) of accounting 9 «Reserves» (P (C) BO 9) was approved by the order of the Ministry of Finance [Regulation (standard) of accounting 9 «Reserves»]. Kyiv. 2015. (in Ukrainian)
6. Osnytskaya N.A. (2011) *Regulatory regulation of operations with tolling raw materials: a comparative aspect. Problems of the theory and methodology of accounting, control and analysis*. 2011. pp. 242-252. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/47240/43839.pdf> (in Ukrainian)
7. Nikonovich M.O., Redko K.O. *Audit*. Kyiv. 2014.748 p. (in Ukrainian)