

УДК 631

Король В.В. , асистент

ДВНЗ “Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана”

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПЕРЕРОБКИ ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ НА ДАВАЛЬНИЦЬКИХ ЗАСАДАХ

У статті розглянуто методичні засади обліку операцій з давальницькою сировиною у бурякосіючих господарствах, підходи щодо оцінки продукції за різних умов оплати послуг з переробки давальницької сировини.

Ключові слова: давальницька сировина, цукрові буряки, виробництво, переробка, оцінка.

Korol V.

METHODOLOGICAL ASPECTS OF ACCOUNTING SUGAR BEET ON THE BASIS TOLLING

The article deals with the methodological basis of accounting tolling in enterprises of sugar beet production, approaches to the evaluation of products under different conditions of payment of services for the processing of customer's raw.

Keywords: customer's raw, sugar beets, production, processing, evaluation.

Король В.В.

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ПЕРЕРАБОТКИ САХАРНОЙ СВЕКЛЫ НА ДАВАЛЬЧЕСКИХ НАЧАЛАХ

В статье рассмотрены методические основы учета операций с давальческим сырьем в свекловодческих хозяйствах, подходы к оценке продукции в различных условиях оплаты услуг по переработке давальческого сырья.

Ключевые слова: давальческое сырье, сахарная свекла, производство, переработка, оценка.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Успішне функціонування сільськогосподарських підприємств в умовах нестійкого економічного середовища одночасно вимагає пошуку нових способів та форм ведення господарства, використання інноваційних підходів. Виробництво продукції на давальницьких засадах є одним із таких способів. Одночасно даний процес вимагає

Король В.В.

підвищеної уваги з боку обліково-аналітичних служб щодо фіксування даного процесу в системі обліку та оцінки його ефективності та результативності. Таким чином, система бухгалтерського обліку в сучасних умовах відіграє досить важливу роль, адже зростають інформаційні потреби користувачів, а відтак і розширюється коло функцій бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. В результаті аналізу останніх досліджень було встановлено, що дослідженням операцій з давальницькою сировиною приділено достатньо уваги у працях вітчизняних вчених-економістів та практиків. Особливості організації та аналізу операцій з давальницькою сировиною у своїх працях досліджували Бабіч І.В., Житний В.Є., Єдинак Т.С. Питання організації і методики обліку операцій з давальницькою сировиною в різних галузях виробництва розглядали Іваненко В.О., Козіцька Н.О., Каменська Т.О. Окремі аспекти обліку давальницьких операцій у галузі буряківництва у своїх працях досліджували Михайлицька Н.В., Кіляр О.Р. Таким чином, зважаючи на значний обсяг публікацій з питань вивчення методологічних засад операцій з давальницькою сировиною, більш детально варто розглянути особливості організації та методики здійснення операцій з давальницькою сировиною для виробників цукрових буряків, враховуючи як галузеві особливості, так і особливості інтеграційних процесів в галузі.

Цілі статті. Зважаючи на особливості галузі буряківництва, метою дослідження є визначення методичних засад обліку операцій з давальницькою сировиною та розроблення практичних рекомендацій щодо їх відображення в системі рахунків бурякосіючого господарства.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Виникнення і розвиток давальницької схеми розрахунків має ряд причин та передумов як з боку виробників сировини, так і переробників. Щодо причин і мотивів для виробника сировини, ми виділили наступні: відсутність власних оборотних засобів, відсутність власних потужностей для переробки цукрових буряків, можливість збуту цукрових буряків незалежно від їх якості, можливість отримання більш дешевих супутніх продуктів переробки (жом, м'яса), криза збуту продуктів переробки (цукор).

На підставі проведених досліджень нами розроблена модель функціонування давальницької схеми у процесі переробки цукрових буряків (рис 1). Дана схема узагальнює основні ключові моменти, без

яких неможливе застосування давальницької схеми переробки цукрових буряків.



Рис. 1. Модель функціонування давальницької схеми переробки цукрових буряків

Окрім наведених у моделі форм розрахунків, автори виділяють також таку форму як «оплата відсутня». Вони підкреслюють, що така оплата на підприємствах із легальним бухгалтерським обліком не застосовується. А сутність полягає в тому, що відповідно до угоди, норматив виходу готової продукції занижується на такий відсоток, щоб понаднормативна частина продукції залишалась у переробника і компенсувала його витрати на перероблення [11, с.247]. Ми вважаємо, що наявність даної форми розрахунків є негативним явищем у

господарському житті підприємства. Дана ситуація вимагає особливої уваги у процесі здійснення контролю, тобто необхідно ретельно перевірити, чи не була застосована дана система розрахунку.

У процесі взаємовідносин між виробником цукрових буряків та їх переробником за умов застосування давальницької схеми, відбувається процес виробництва продукції. Виробником, з одного боку є бурякосіюче господарство, яке виростило коренеплоди цукрових буряків, з іншого боку, цукровий завод є переробником цих цукрових буряків і виробником нового продукту – цукру. Тобто, незалежно від форми розрахунків у обох суб'єктів давальницької схеми відбувається процес виробництва. Ми вважаємо, що переробка власної продукції на давальницьких умовах в інших підприємствах має бути відображена саме як процес виробництва в системі рахунків.

Стосовно організації обліку операцій із давальницькою сировиною, то насамперед варто зауважити, що бурякосіючі підприємства самі вирощують цукрові буряки, які передають на переробку як давальницьку сировину, тобто цукрові буряки є одночасно готовою продукцією – продукцією сільськогосподарського виробництва, і давальницькою сировиною для цукрового заводу. Відповідно до Методичних рекомендацій № 373 сировина до передачі в переробку, обліковується на рахунку 201 «Сировина і матеріали», а після передачі – на рахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» [7, с. 198].

Відповідно до Інструкції № 291 на субрахунку 201 підприємства, що заготовляють сільськогосподарську продукцію для переробки, відображають її вартість [6]. Оскільки бурякосіюче господарство є виробником даної продукції, тому цілком виправданим є уникнення використання субрахунку 201 для даного виду операцій. Застосування субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку», також є недоцільним для бурякосіючих господарств, оскільки цукрові буряки для них вже є готовою продукцією. Ми вважаємо, що застосування даного субрахунку є доцільним в інших галузях економіки та підприємствах, які займаються заготівлею сировини, зокрема цукрових буряків, тобто є виробником цукру з цукрових буряків.

У сільськогосподарських підприємствах цукрові буряки обліковуються на субрахунку 271 «Продукція рослинництва». Для відображення аналітичної інформації щодо кількості сировини, яка передана в переробку як давальницька, ми пропонуємо відкривати окремі аналітичні рахунки до субрахунку 271 «Продукція

рослинництва». Дана необхідність виникає ще і у зв'язку з особливостями організації системи взаєморозрахунків.

Витрати з переробки цукрових буряків на давальницьких засадах в бурякосіючих господарствах необхідно відображати на синтетичному рахунку 23 «Виробництво» субрахунку 233 «Промислові виробництва» з відкриттям окремого аналітичного рахунку «Переробка цукрових буряків на давальницьких умовах». Подальша деталізація інформації за даним субрахунком може бути за центрами відповідальності та у розрізі окремих переробників. У процесі переробки цукрових буряків на давальницьких умовах спостерігається поєднання факторів виробництва як з боку замовника, так і виконавця. За дебетом субрахунку 233 «Промислові виробництва» відображають вартість сировини, що передана в переробку, вартість послуг з переробки та транспортування сировини до цукрових заводів.

У процесі переробки цукрових буряків на давальницьких умовах отримується основна, супутня та побічна продукція. Для обліку отриманої продукції пропонуємо використовувати субрахунок 273 «Продукція промислових виробництв» та 277 «Корми» з відкриттям окремих аналітичних рахунків за видами продукції та у розрізі постачальників (виробників) даної продукції. Облік продукції на цих рахунках має відбуватись залежно від господарського використання отриманої продукції. Так цукор незалежно від подальшого використання доцільно обліковувати на субрахунку 273 «Продукція промислових виробництв». Жом і мелясу доцільно обліковувати на субрахунку 277 «Корми». Іваненко В.О пропонує для обліку продукції, що виготовлена на давальницьких умовах, застосовувати окремий рахунок 29 «Продукція, виготовлена на давальницьких умовах» [9, с.90]. Для сільськогосподарських підприємств, в яких операції з давальницькою сировиною, а відтак і номенклатура виготовленої продукції з неї є незначними, немає нагальної необхідності використовувати окремий рахунок для обліку такої продукції. Достатньо в межах запропонованих нами субрахунків відкривати окремі аналітичні рахунки для обліку продукції, що виготовлена на давальницьких умовах.

У системі взаємовідносин з переробки давальницької сировини матиме місце процес реалізації на етапі розрахунків за послуги з переробки. На цей процес матиме вплив застосовувана та прописана в договорі система розрахунків, оскільки сировина після передачі переробнику все ж залишається власністю бурякосіючого

господарства. Сільськогосподарська продукція вважається реалізованою, якщо вона відвантажена покупцям і списана з матеріально відповідальних осіб, а також покупцям передано всі ризики і вигоди, що пов'язані з нею. А відтак до моменту розрахунків за надані послуги з переробки не виконуються умови щодо визнання даного процесу як реалізації.

Дохід сільськогосподарського товаровиробника, отриманий від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки (крім підакцизних товарів, за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 - 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції, включає доходи, отримані від реалізації сільськогосподарської продукції, що вироблена із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства [2, с.308.4]. Таким чином, сировина і виготовлена з неї продукція є власністю підприємства-замовника у відносинах з переробки давальницької сировини.

За умов оплати за надані послуги з переробки цукрових буряків частиною сировини чи виробленої з неї продукції в обліку відображають передачу такої сировини чи готової продукції як процес їх реалізації з переходом права власності та всіх вигод і ризиків, що пов'язані з нею. Таким чином, обраний метод розрахунків за послуги з переробки давальницької сировини матиме свої особливості відображення в обліку. Вартість послуг з переробки бурякосіючі господарства відобразатимуть за дебетом субрахунку 233 «Промислові виробництва» (аналітичний рахунок «Переробка цукрових буряків на давальницьких умовах») і за кредитом субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». Варто також звернути увагу на відображення в обліку послуг з транспортування готової та супутньої продукції. Існує два варіанти: підприємство-замовник здійснює транспортування продукції власним транспортом або залучає сторонню транспортну організацію. В обліку вартість транспортних послуг за умов використання власного автотранспорту необхідно відображати за дебетом субрахунку 233 «Промислові виробництва» (аналітичний рахунок «Переробка цукрових буряків на давальницьких умовах») та кредитом субрахунку 234 «Допоміжне виробництво». Транспортні послуги, які надаються іншими організаціями, в обліку відображають за дебетом субрахунку

233 «Промислові виробництва» (аналітичний рахунок «Переробка цукрових буряків на давальницьких умовах») та кредитом субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». Собівартість реалізованих цукрових буряків, цукру, жому, меляси, що передані в оплату за послуги з переробки необхідно відображати за дебетом субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» з відкриттям окремого аналітичного рахунку. При відображенні доходу від реалізації частини давальницької сировини (цукрових буряків) чи готової продукції (цукру, жому, меляси), переданих виконавцю як плата за послуги варто використовувати субрахунок 701 «Дохід від реалізації готової продукції». Це пов'язано з тим, що цукрові буряки як давальницька сировина і виготовлена з неї продукція – цукор, жом, меляса – є одночасно готовою продукцією бурякосіючого господарства.

Отже, залежно від системи взаєморозрахунків можна виділити декілька напрямків руху давальницької сировини та виготовленої з неї продукції, що має вплив на процес та методика її оцінки (рис. 2).

Оцінка є методом бухгалтерського обліку і одночасно функцією управління, оскільки забезпечує вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, визначає критерії визнання активів, капіталу, зобов'язань, витрат та доходів, встановлює та формує інформаційну базу якісних характеристик облікової інформації.

В умовах поступового переходу до формування показників фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності важливо з'ясувати дане поняття відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності. Згідно даного положення, оцінювання (оцінка) – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів в балансі та в звіті про прибутки та збитки. Це передбачає вибір певної бази (основи) оцінки [1].

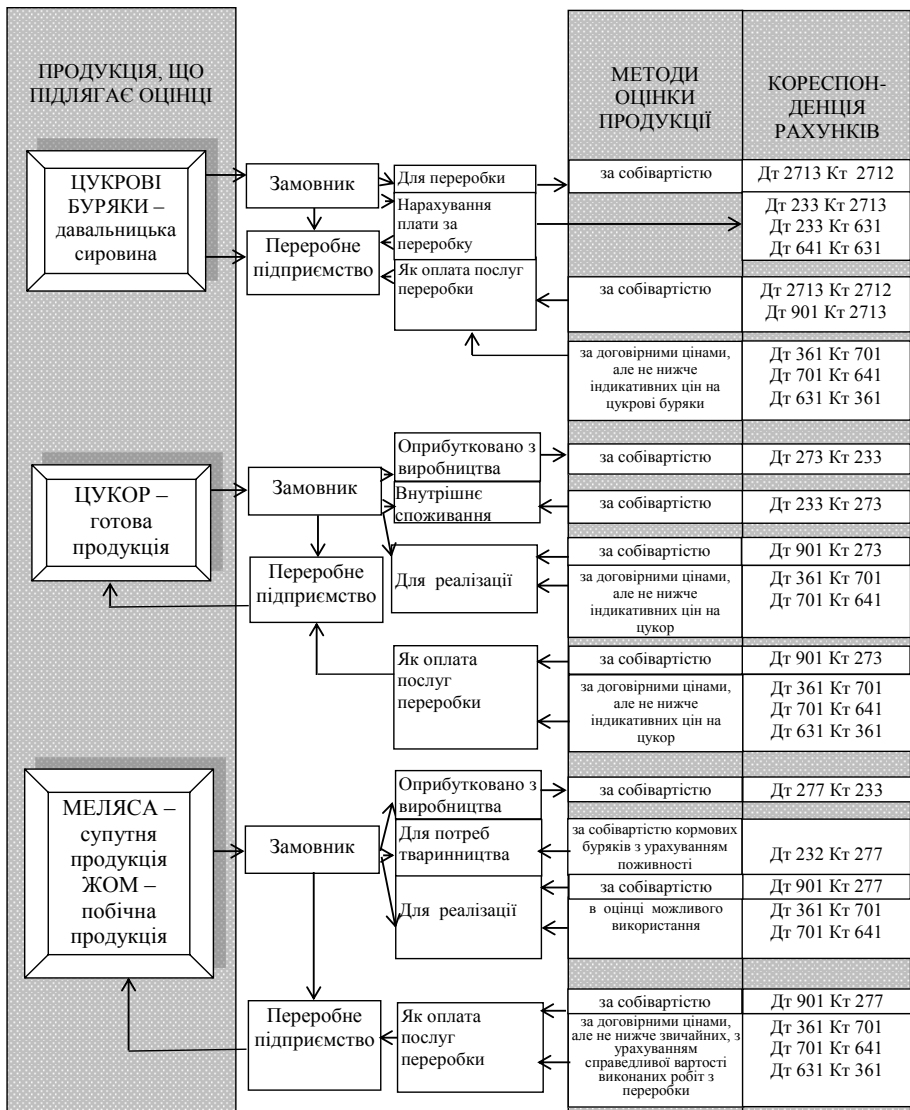


Рис. 2. Система оцінки давальницької сировини та виготовленої з неї продукції бурякосіючим господарством за різних умов оплати послуг з переробки

Виходячи з Концептуальної основи, при оцінці давальницької сировини, що передана на переробку, та продуктів її переробки, важливо ключовим моментом приймати їх визнання в обліку та відображення у фінансовій звітності. Цей висновок ми сформуваємо, виходячи з Концептуальної основи. Однак важливим залишається інструменти та методика оцінки.

У процесі оцінки важливо керуватися чинними нормативно-правовими актами з урахуванням специфіки галузі та активу, який підлягає оцінці. Тому оцінюючи цукрові буряки як готову продукцію, що передана на давальницьких умовах, та продукти її переробки, важливо враховувати їх подальше використання.

Чинне законодавство щодо виробництва цукрових буряків та цукру з цукрових буряків регулює ціни на державному рівні на ці продукти [3; 4]. Тому вважаємо, що при передачі цукрових буряків в переробку, їх варто оцінювати за собівартістю, а при нарахуванні виручки від реалізації, варто враховувати індикативні ціни на цю продукцію.

Тобто ще на етапі встановлення договірних відносин варто звернути увагу на встановлений рівень мінімальних закупівельних цін на цукрові буряки на відповідний маркетинговий рік. У процесі контролю реалізації цукрових буряків на давальницьких умовах одним з об'єктів контролю буде саме визначення дотримання встановлених мінімальних закупівельних цін на цукрові буряки при реалізації їх на давальницьких умовах.

Вироблений цукор з давальницької сировини, який за умовами договору має бути переданий бурякосіючому господарству, буде оцінюватися за собівартістю, тобто враховуючи всю суму витрат, які були понесені для його виробництва, і обліковуватиметься на субрахунку 273 «Продукція промислових виробництв» з відкриттям окремого аналітичного рахунку. Подальше використання даної продукції (реалізація, внутрішнє споживання, оплата продукцією послуг з переробки давальницької сировини) в обліку відобразатиметься за собівартістю за кредитом субрахунку 273 «Продукція промислових виробництв» та дебетом субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» з відкриттям окремого аналітичного рахунку. Врахування індикативних цін необхідно у процесі реалізації на етапі нарахування виручки від реалізації даної продукції.

У процесі оцінки цукру важливо пам'ятати, що у процесі одного виробничого циклу отримується основна продукція – цукор, супутня

– меляса і побічна – жом. Таким чином, процес їх виробництва є невіддільним, а отже і сума витрат, що понесена, не може бути віднесена у повній сумі на собівартість основної продукції. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» виробнича собівартість продукції зменшується на справедливу вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві [5]. Тому пропонуємо розподіляти витрати між основною та супутньою продукцією, оцінюючи супутню продукцію залежно від її подальшого використання: виключати із загальної суми витрат витрати на виробництво супутньої продукції шляхом її оцінки. Таким чином, досягається можливість порівняння витрат на виробництво основної продукції між різними її виробниками, що дає можливість виявлення резервів для зниження собівартості.

Практичні дослідження вчених Росії говорять, що у договорах на виконання робіт з переробки цукрових буряків, вказуються ціни на цукор, патоку, жом [11, с.136]. Це звісно спрощує процедуру оцінки та розподілу витрат. Проте практика вітчизняна свідчить про зовсім інший підхід до даного питання.

Отже, списання з балансу запасів на виготовлення продукції має свої особливості, пов'язані із методологічними засадами відображення в обліку виробничої діяльності та специфікою запасів як виду активів.

Важливою обліковою проблемою її вважають Б. Нідлз, Х. Андерсен та Д. Колдуелл, адже вона полягає в застосуванні «...правила відповідності для визначення прибутку, що передбачає необхідність відповіді на два питання: 1) яка частина активів фактично використана у даному звітному періоді і має бути відображена як витрати у Звіті про прибутки і збитки? 2) яка частина активів є невикористаною і має бути відображена в Балансі у вигляді активів?» [9, с.156].

У результаті технологічно процесу окрім основної і супутньої продукції ще утворюється дефекат, який є відходом при виробництві цукру. Кількість дефекату складає 9—11% маси цукрових буряків, що переробляються. За своїм складом він може замінити окремі добрива або служити як меліорант. При цьому даний продукт є відходом цукрового виробництва, а не переробки цукрових буряків, тому він не є власністю бурякосіючого господарства і може придбаватися у цукрового заводу за окремими договорами щодо поставки даної продукції.

Висновки. Переробка цукрових буряків на давальницьких засадах

незважаючи на суперечки вчених щодо її негативного впливу на економічний механізм господарювання все ж має значне місце у системі взаємовідносин вітчизняних підприємств. Тому наведені нами у статті основні причини щодо використання давальницької схеми при переробці цукрових буряків, та розглянуті підходи щодо оцінки давальницької сировини і продуктів її переробки суттєво впливають на особливості їх облікового відображення.

1. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс] Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] Режим доступу: [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Постанова Кабінету Міністрів України Про державне регулювання виробництва цукру та цукрових буряків у період з 1 вересня 2012 р. до 1 вересня 2013 року від 11 квітня 2012 р. № 290 [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/290-2012-%D0%BF>.
4. Постанова Кабінету Міністрів України Про державне регулювання виробництва цукру та цукрових буряків у період з 1 вересня 2011 р. до 1 вересня 2012 р. від 2 березня 2011 р. № 179 [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/179-2011-%D0%BF>.
5. П(С)БО 16 «Витрати» [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
7. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості затв. Наказом Міністерства промислової політики від 09.07.2007 № 373.
8. Іваненко В.О. Облікове відображення виготовлення промислової продукції на давальницьких умовах / В.О. Іваненко // Вісник ЖДТУ. – 2010. - № 4. С. 89 – 93
9. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б.Нидлз, Х.Андерсен, Д.Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – 2 – е изд. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
10. Партин Г.О. Толінг як форма залучення обігового капіталу / Г.О. Партин, Горбач О.А. //Збірник наукових праць Національного лісотехнічного університету України. Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.7 – с. 243 – 248
11. Салтык И.П. Оценка сложившихся экономических взаимоотношений между партнерами свеклосахарного подкомплекса / И.П. Салтык // Никоновские чтения. - [Государственное научное учреждение Всероссийский институт аграрных проблем и информатики им. А.А. Никонова Российской академии сельскохозяйственных наук](http://www.nikonovskiy.ru). - 2010. - № 15. – с. 135 – 139.
12. Шафорост Я.П. Стан цукробурякового виробництва в Україні та перспективи його розвитку на засадах толінгу / Я.П. Шафорост// Сталій розвиток економіки. – 2011. - № 1. – с. 42 – 47.