

УДК 657

Іваненко В.О.

Житомирський державний технологічний університет

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ РОБІТ З ПЕРЕРОБКИ ДАВАЛЬНИЦЬКОЇ СИРОВИНИ

У статті розглянуто особливості здійснення операцій з давальницькою сировиною та їх вплив на вибір методу обліку виробничих витрат, понесених переробником такої сировини. Також надано рекомендації щодо удосконалення порядку облікового відображення робіт з переробки давальницької сировини.

Ключові слова: операції з давальницькою сировиною, замовник, переробник, роботи з переробки давальницької сировини

Ivanenko V.

FEATURES OF ACCOUNTING WORKS PROCESSING TOLLING

Peculiarities of performing transactions with give-and-take inventories and their influence on the choice of methods of accounting for production costs, incurred by the processor of these inventories, have been considered in the article as well as recommendations on improving the procedure of accounting reflection of operations with processing of give-and-take inventories have been given.

Key words: transactions with give-and-take inventories, a client, a processor, operations with processing of give-and-take inventories.

Иваненко В.О.

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАБОТ ПО ПЕРЕРАБОТКЕ ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ

В статье рассмотрены особенности осуществления операций с давальческим сырьем и их влияние на выбор метода учета производственных расходов, понесенных переработчиком такого сырья. Также даны рекомендации относительно совершенствования порядка учетного отображения работ по переработке давальческого сырья.

Ключевые слова: операции с давальческим сырьем, заказчик, переработчик, работы по переработки давальческого сырья.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Сучасні ринкові умови господарювання зумовлюють необхідність пошуку альтернативних способів управління та здійснення господарської діяльності. Так, відсутність оборотних коштів, необхідних для придбання сировини, та

дефіцит власної сировини за наявності потужного виробничого комплексу спонукають підприємства до залучення на давальницьких умовах матеріальних ресурсів, що належать резидентам та нерезидентам України. Крім того, використання давальницьких схем сприяє працевлаштуванню незавантаженого виробничого персоналу, підвищенню конкурентоспроможності української продукції за рахунок використання провідних світових брендів, залученню додаткових інвестицій на розвиток економіки тощо.

Складність здійснення давальницьких операцій (зумовлена порядком визнання права власності на передану сировину і вироблену з неї продукцію, недоліками в законодавчому регулюванні, наявністю різних шляхів реалізації виробленої продукції та способів розрахунку за переробку сировини) безпосередньо впливає на порядок організації та ведення бухгалтерського обліку всіх учасників таких операцій. Зокрема, фактичний виробник продукції (переробник давальницької сировини) не обліковує на своєму балансі ні вартості сировини, переробку якої він здійснює, ні вартості виготовленої з неї продукції, а лише вартість здійснених ним робіт з переробки такої сировини. Оскільки останнім часом вітчизняні підприємства, як правило, виступають виконавцями в давальницьких угодах з іноземними замовниками, то потребує наукового обґрунтування та удосконалення низка питань щодо бухгалтерського обліку саме процесу переробки давальницької сировини для прийняття управлінських рішень щодо ефективності здійснення виробництва продукції на давальницьких умовах.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Проблеми обліку операцій з переробки давальницької сировини висвітлювались в наукових працях Бутинця Ф.Ф., Ковальова Д., Михалевич С.Г., та інших. Проте, потребує дослідження системного підходу стосовно впливу особливостей давальницьких операцій на методику бухгалтерського обліку виконаних робіт з переробки давальницької сировини.

Цілі статті. Метою дослідження є визначення впливу особливостей давальницьких операцій на методику бухгалтерського обліку виконаних робіт з переробки давальницької сировини для визначення напрямів удосконалення порядку облікового відображення таких операцій.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. При здійсненні виробництва продукції на давальницьких умовах одне підприємство (замовник) закупає товарно-матеріальні цінності (сировину, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії) і передає їх іншому

підприємству (переробнику, виконавцю) для виготовлення за винагороду певного виду продукції шляхом переробки (обробки, збагачення чи використання) переданої сировини (незалежно від кількості замовників та виконавців, а також кількості операцій з переробки цієї сировини) з подальшим поверненням результатів переробки замовнику (або за його дорученням іншій особі).

Зазначене безпосередньо впливає на організацію і методику бухгалтерського обліку як у власника давальницької сировини, так і її переробника. Зокрема, бухгалтерський облік давальницьких операцій здійснюється з урахуванням того, що давальницька сировина на кожному етапі її переробки, а також отримані продукти переробки такої сировини є власністю замовника, і відображаються на його балансі. Тому формування собівартості виготовленої на давальницьких умовах продукції (основної, супутньої), а також відходів, здійснюється не безпосереднім виробником продукції (переробником), а замовником, який, відповідно, відображає вартість результатів переробки давальницької сировини на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності. Тобто переробник обліковує лише вартість здійснених ним робіт з переробки давальницької сировини, а саму сировину і виготовлену з неї продукцію відображає на позабалансовому рахунку як «активи на відповідальному зберіганні».

Процес виробництва продукції з давальницької сировини шляхом її переробки є предметом діяльності підприємства-виконавця (переробника).

Відповідно до п. 1 ст. 332 Цивільного кодексу України переробкою є використання однієї речі (матеріалу), в результаті чого створюється нова річ [12]. При цьому, переробка давальницької сировини є роботою, а не послугами з переробки (послуги – це діяльність суб'єктів, яка не набуває матеріально-речової форми. Специфіка послуг як продукції полягає в тому, що послуги не накопичуються, не транспортуються, не існують окремо від виробників, тобто вони споживаються, в основному, в момент їх надання [10, с. 297]) (як зазначається більшістю дослідників), оскільки передбачає здійснення виконавцем діяльності, що має матеріальний результат – готову продукцію.

Після завершення виробництва визначається фактична собівартість виконаних робіт з переробки давальницької сировини з урахуванням понесених переробником витрат на приймання, зберігання, перевезення та переробку такої сировини і виготовленої з неї продукції.

Вихідні дані для обчислення собівартості продукції отримують на основі використання різних методів обліку витрат. При цьому, під методом обліку витрат розуміють: сукупність прийомів організації документування і облікового відображення виробничих витрат, які

дозволяють визначити фактичну собівартість продукції та подають необхідну інформацію для контролю над процесом формування собівартості продукції [1]; сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами розрахунку собівартості калькуляційних одиниць [2, с. 110]; дослідження витрат виробництва і реалізації продукції і контролем витрат, визначенням собівартості виробів і робіт [4, с. 30]; сукупність способів і прийомів, за допомогою яких в бухгалтерському обліку відображають витрати і процес формування собівартості продукції [11, с. 10]; визначення складу та розмірів витрат по окремій продукції, видах, групах виробів, переділах, замовленнях, роботах, послугах [8].

Крім методів обліку, розрізняють також методи калькулювання, які представляють собою сукупність способів і прийомів, необхідних для розрахунку собівартості конкретного виду продукції калькулювання [7, с. 48]; сукупність прийомів розподілу витрат за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання [2, с. 197].

Промислові підприємства використовують для визначення собівартості продукції різноманітні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: нормативний, стандарт-кост, директ-кост, попередільний, позамовний, попроцесний, ABC-метод та інші.

Методи обліку і калькулювання витрат на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг визначаються насамперед технологічними й організаційними особливостями виробництва і мають відображати процес формування витрат в його конкретних умовах для забезпечення обчислення собівартості продукції (робіт, послуг) та покращення ефективності управління виробництвом.

З огляду на специфіку здійснення операцій на давальницьких умовах для обліку витрат, понесених на виконання робіт з переробки давальницької сировини, доцільно використовувати позамовний метод обліку витрат, який застосовується, коли продукція виготовляється окремими партіями або серіями, або коли вона виготовляється відповідно до технічних умов замовника.

Особливості позамовного методу калькулювання собівартості полягають в наступному: акумулювання даних про всі понесені витрати і віднесення їх на окремі види робіт або партії готової продукції; акумулювання витрат по кожній завершеній партії, а не за проміжок часу [9, с. 25].

При здійсненні давальницьких операцій об'єктами обліку витрат та калькулювання у переробника за даним методом є окреме замовлення, що відкривається на один чи декілька видів однорідних робіт з переробки давальницької сировини. Усі прямі витрати обліковуються за окремими

замовленнями в розрізі цехів і встановлених статей калькулювання на основі первинних документів, а непрямі розподіляються на кожне замовлення за затвердженою базою розподілу.

На кожне замовлення з переробки давальницької сировини в бухгалтерії відкривається карточка аналітичного обліку виробничих витрат, понесених на виконання конкретного замовлення протягом всього строку його виконання, яка є основним обліковим регістром при позаамовному методі. Форма такої карточки розробляється підприємством самостійно залежно від особливостей здійснюваної діяльності, технологічного процесу, організації виробництва тощо і повинна містити інформацію про замовника, строк виконання замовлення, цехи, найменування, кількість та ціну давальницької сировини, що перебуває у переробці, види робіт за НПП і КВЕД (для формування показників статистичної звітності), види прямих витрат понесених у цехах на виконання робіт за окремими статтями калькуляції, планову або нормативну собівартість у розрізі калькуляційних статей, ціну робіт тощо.

Витрачання на виробництво давальницької сировини визначають з урахуванням усадки, витяжки, розширення, втрат, відходів тощо, передбачених договором на переробку матеріалів, технічними умовами та іншими документами, які нормують випуск готових виробів [6, с. 9].

Протягом терміна виконання замовлення з переробки давальницької сировини понесені витрати обліковуються як незавершене виробництво. Після виконання замовлення зазначена картка закривається і підсумовуються всі витрати, понесені на його виконання (вартість переробленої давальницької сировини і, відповідно, отримані зворотні відходи до розрахунку не приймаються), які становлять фактичну собівартість виконаних робіт.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [3] облік витрат на переробку або доробку давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку витрат на виробництво (за винятком вартості давальницької сировини замовника.), тобто собівартість виконаних робіт з переробки такої сировини формується на рахунку 23 «Виробництво» і включає вартість використаних власних матеріалів (якщо такі споживались в процесі виробництва), витрати на оплату праці, відрахування до фондів соціального страхування, амортизаційні відрахування і загальновиробничі витрати.

При цьому, для побудови системи аналітичного обліку виробничих витрат на рахунку 23 необхідно враховувати, що здебільшого підприємства-виконавці поряд з переробкою давальницької сировини

здійснюють виробництво продукції з власної сировини. Тому вважаємо за необхідне для ведення обліку виробничих витрат на таких підприємствах передбачити наступні аналітичні розрізи облікової інформації (рис. 1).

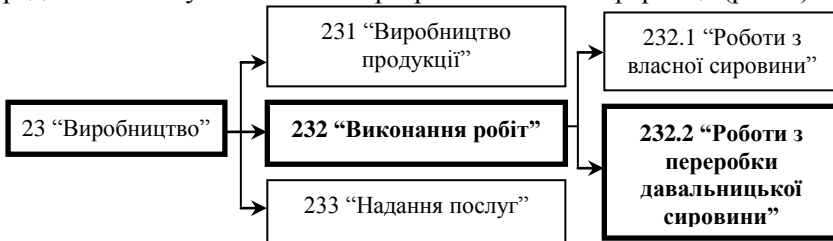


Рис. 1. Запропоновані напрями аналітичного обліку процесу виробництва у підприємства-переробника давальницької сировини

До зазначених рахунків можуть відкриватись аналітичні рахунки в наступних розрізах: за видами продукції (робіт, послуг); за замовниками; за центрами і місцями виникнення витрат; за центрами відповідальності; за процесами; за операціями тощо залежно від особливостей технології виробництва, структури управління підприємством, технічних параметрів продукції, типу організації виробництва, ступеня розвитку внутрішніх господарських відносин.

Таким чином, сума витрат, що зібралась на карточці аналітичного обліку, повинна відповідати даним за рахунком 23 у розрізі даного замовлення. Тобто сума за кредитовим оборотом зазначеного рахунка і є фактичною виробничою собівартістю замовлення, яка списується на рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», формуючи первісну вартість виконаних робіт з переробки давальницької сировини (рис. 2). При цьому витрати на кінець місяця за незакінченим замовленням є незавершеним виробництвом.

Крім того, складається окремий документ – калькуляція фактичної виробничої собівартості виконаних робіт за формою, розробленою самостійно підприємством і затвердженою в наказі про його облікову політику.

Також в обліковій політиці підприємства-переробника, виходячи з особливостей технологічного процесу переробки сировини, обов'язково повинен бути затверджений метод визначення прямих витрат. При цьому варіанти обліку і формування прямих витрат залежать від специфіки діяльності підприємства і зберігання давальницької сировини.

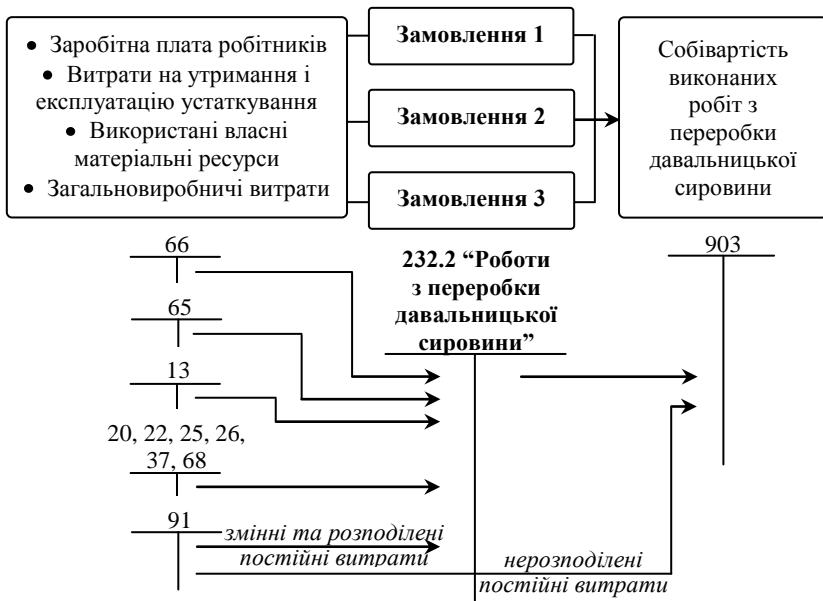


Рис. 2. Схема позаомовного методу обліку витрат, понесених на виконання робіт з переробки давальницької сировини

Зокрема, якщо виробництво власної продукції і переробка давальницької сировини здійснюються на різних виробничих лініях або по черзі на одній, а також власна і давальницька сировина мають окремі місця зберігання, то тоді переробнику доцільно застосовувати метод визначення прямих витрат по фактичному спостереженню, за яким сума матеріальних витрат розподіляється за фактом використання ресурсів за кожним видом робіт, а суми амортизації основних засобів і витрати на оплату праці, соціальне забезпечення визначаються залежно від часу використання відповідних ресурсів за кожним видом робіт.

Проте досить часто на практиці зазначені умови зберігання сировини і виробництва продукції неможливі, тому прямі витрати на переробку давальницької сировини необхідно визначати шляхом розрахунку відповідних коефіцієнтів.

Зокрема, пропонуємо здійснювати розподіл відповідних прямих витрат пропорційно кількості витраченої у виробництві сировини за наступною формулою:

$$ПВ_i(ДС) = \frac{ДС}{ДС + ВС} \times \sum_{i=1}^n ПВ_i, \quad (1)$$

де $ПВ_i(ДС)$ – сума понесених прямих витрат i -го виду (наприклад, оплата праці, амортизація) на переробку давальницької сировини;

ДС – кількість переробленої давальницької сировини;

ВС – кількість переробленої власної сировини для виробництва власної продукції;

$\sum ПВ_i$ – загальна сума понесених прямих витрат i -го виду на переробку давальницької сировини і виробництво власної продукції.

Непрямі витрати розподіляються відповідно до затвердженої в обліковій політиці підприємства бази розподілу. При цьому, вважаємо за доцільне за таку базу розподілу приймати частку використаної давальницької сировини.

Передача виготовленої продукції замовнику відображається в обліку в момент підписання акта виконаних робіт, а саме по дебету субрахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» і по кредиту субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» з відповідним списанням суми понесених витрат з кредиту субрахунку 232.2 «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.

Якщо первинна реєстрація господарських операцій за допомогою документів і послідує групування їх на рахунках дає можливість кожного дня контролювати розвиток господарської діяльності на окремих ділянках роботи підприємства та використання його матеріальних засобів у відповідності з установленими нормами, то звітність дає узагальнені відомості за підсумками та результатами господарської та фінансової діяльності по підприємству в цілому, його окремих ділянок, галузей за відповідний плановий період: місяць, квартал, рік [5, с. 5]. Відповідно, у кінці звітного періоду дані бухгалтерського обліку щодо операцій з виробництва промислової продукції, у тому числі з давальницької сировини, згруповані на бухгалтерських рахунках, узагальнюються у показниках звітності.

У фінансовій звітності підприємства-переробника інформація щодо операцій з давальницькою сировиною відокремлено не відображається.

Зокрема, у формі № 1 «Баланс» містяться дані щодо незавершених робіт з переробки давальницької сировини в частині рядка 120 «Незавершене виробництво»; у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» – щодо отриманих доходів і понесених витрат з виконання робіт з переробки давальницької сировини в частині рядка 010 «Дохід (виручка) від реалізації (товарів, робіт, послуг)» і рядка 040 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», а також у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» – щодо отриманої в переробку давальницької сировини і продуктів її переробки (не відвантажених замовнику) в частині рядка 925 «Активи на відповідальному зберіганні».

Таким чином, з показників фінансової звітності не видно дійсний обсяг виробничої діяльності підприємства і залежність від зовнішніх джерел надходження матеріальних ресурсів для виробництва продукції.

З огляду на зазначене, вважаємо за доцільне для підприємств, які виконують роботи з переробки давальницької сировини, передбачити вписувані рядки у Звіті про фінансові результати, зокрема: 036 «Чистий дохід від реалізації робіт з переробки давальницької сировини» та 045 «Собівартість реалізації робіт з переробки давальницької сировини», а також у Примітках до річної фінансової звітності – ряд. 926 «Товарно-матеріальні цінності за давальницькими операціями», що сприятиме підвищенню рівня відкритості звітності з метою забезпечення привабливості таких підприємств для потенційних замовників та інвесторів.

Висновки. Оскільки давальницька сировина на всіх етапах її обробки та продукція, вироблена з неї, є власністю замовника, то підприємство-переробник калькулює лише вартість виконаних робіт з переробки такої сировини. Тому для достовірного відображення в бухгалтерському обліку переробника операцій з давальницькою сировиною обґрунтовано порядок використання підходів та методів оцінки для визначення вартості виконаних робіт з її переробки. Крім того, запропоновано аналітичні рахунки для формування облікової інформації щодо виробництва продукції з власної та давальницької сировини, а також напрями удосконалення форм фінансової звітності в частині давальницьких операцій.

Можливість використання різних способів розрахунку між замовником і переробником в операціях з давальницькою сировиною має визначальний вплив на організацію і методику бухгалтерського обліку таких операцій, що є предметом подальших досліджень.

Финансы и статистика, 1984. – 320 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: [підручн. для студ. спеціальності «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / Ф.Ф.Бутинець, Т.В.Давидюк, З.Ф.Канурна, Н.М.Малюга, Л.В.Чижевська. – [3-тє вид. доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.
3. 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]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>
4. Калькулирование себестоимости в промышленности / Под ред. А.Ш. Маргулиса. – М.: Финансы, 1980. – 288 с.
5. Качала М.В. Фінансова звітність підприємств та організацій за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку: [навч. посібн.] / М.В. Качала. – Х.: «Рубікон», 2000. – 224 с.
6. Ковальов Д. Операції з давальницькою сировиною в Україні / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 39 (1072). – С. 7–13.
7. Линник В.Г. Калькуляция себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий / В.Г.Линник. – К.: Вища школа, 1986. – 175 с.
8. Литвин Ю.Я. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні і зарубіжні) / Ю.Я.Литвин, В.М.Олійник. – Тернопіль: Збруч, 1995. – 219 с.
9. Сафохина М.А. Современные подходы к определению себестоимости продукции / М.А.Сафохина // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 2. – С. 22–28.
10. Статистичний щорічник України за 2009 рік. – К., 2010. – 568 с.
11. Сук Л. Калькуляція в бухгалтерському обліку / Л.Сук, П.Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – № 4. – С. 2–4.
12. Цивільний кодекс від 16 січня 2003 р. №435-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>