

УДК 657.22

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ НА БОРОШНОМЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Кудласва Н.В., Погрібна С.П.

Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича

У статті розкриті питання сутності операцій з давальницькою сировиною. Визначено основні етапи операцій з давальницькою сировиною, а також встановлено порядок документального оформлення на кожному з етапів. Розглянуто порядок калькулювання собівартості готової продукції на ДП «НКХП». Визначено оптимальний варіант для розмежування калькуляції окремо за давальницькою сировиною та окремо за купованою сировиною. Виокремлено методи оцінки давальницької сировини на підприємстві-замовника та підприємстві-виконавця.

Ключові слова: давальницька сировина, готова продукція, калькуляція, собівартість, купована сировина.

Постановка проблеми. На сьогодні існує значна потреба у вдосконаленні облікового відображення операцій з давальницькою сировиною (толінгових операцій) на борошномельних підприємствах, адже це допоможе достовірно обчислювати фактичну собівартість вигущеної продукції, приймати якісні управлінські рішення та зменшити ймовірність податкових правопорушень. Ефективність відображення в обліку перш за все залежить від правильного калькулювання собівартості готової продукції на підприємстві, адже більшість підприємств здійснюють загальне калькулювання собівартості виготовленої продукції як з давальницької так і з купованої сировини.

Аналіз наукових досліджень та публікацій. Вагомий внесок у розвиток теорії, методології та організації обліку операцій з давальницькою сировиною внесли такі вітчизняні вчені як: Ф.Ф. Бутинець, Л.О. Кадуріна, О.Р. Кіляр [7], Н.О. Козицька [8], Н.А. Осницька [10], практики А.І. Свіриденко [12], Ю.І. Граковський [3] та ряд інших.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Віддаючи належне здійсненню науковим напрацюванням вітчизняних вчених, необхідно відзначити, що за сучасних умов здійснення підприємницької діяльності подальшого наукового розвитку потребують питання щодо розмежування витрат, які формують собівартість продукції виготовленої з давальницької та купованої сировини.

Мета статті. Розробка та обґрунтування теоретичних положень, практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики визначення собівартості готової продукції, виготовленої з давальницької сировини з метою забезпечен-

ня достовірного облікового відображення толінгових операцій.

Виклад основного матеріалу. Операції з давальницькою сировиною в Україні почали набувати популярності з 90-х років ХХ-ого століття, що пов'язано з набуттям нашої державою незалежності, з формуванням значної кількості нових підприємств різних організаційно-правових форм та розширенням зовнішньоекономічних зв'язків.

Аналіз праць за темою дослідження засвідчив, що у вітчизняних літературних джерелах не у повному обсязі розкривають усі суттєві аспекти здійснення операцій з давальницькою сировиною. Відсутність чітких критеріїв визнання операцій з давальницькою сировиною та самої давальницької сировини, призводить до викривлення інформації у бухгалтерському обліку.

Сьогодні в Україні механізм здійснення операцій з давальницькою сировиною регулюється насамперед Митним кодексом України [9], Податковим кодексом України [11], а також Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність».

Податковий кодекс України розкриває зміст терміну «давальницька сировина» таким чином: «давальницька сировина – 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» [11]. При цьому до операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки

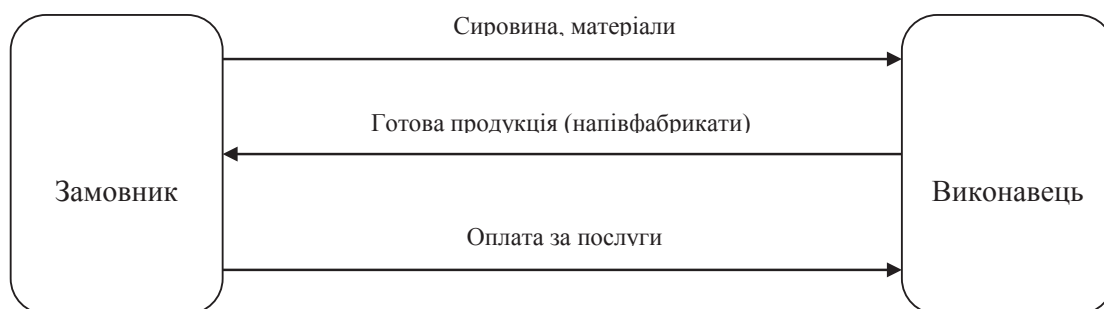


Рис. 1. Схема операцій з давальницькою сировиною

Джерело: [3]

становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції.

Операції з давальницькою сировиною є можливими не лише для виробничих підприємств, а також для сфери надання послуг. Операції з давальницькою сировиною першими почали застосовувати такі галузі економіки України як нафтопереробна промисловість, металургія, енергетика, хімічна промисловість. Деяко пізніше, з тенденцією спаду виробництва зерна в Україні, послуги з переробки (обробки або збагачення) почали надавати і підприємства борошномельної промисловості.

Схематично операції з давальницькою сировиною наведено на рис. 1.

Зазвичай у операціях з давальницькою сировиною постійно діють дві особи, це замовник та виконавець. Замовником може бути суб'єкт господарювання, який бажає отримати послуги з переробки власної сировини чи матеріалів, з причини відсутності власних виробничих потужностей чи виробничого обладнання для переробки сировини самостійно, а виконавець виступає суб'єктом господарювання, який може надати послуги з переробки сировини чи матеріалів, адже у власності є необхідні виробничі потужності та обладнання, проте немає вільних коштів для придбання сировини чи матеріалів.

Підставою для відображення операцій з давальницькою сировиною обліку є їх документальне оформлення. Для операцій з давальницькою сировиною характерний ряд специфічних ознак, які і відрізняють їх від інших операцій підприємства, що, у свою чергу вимагає формування особливої системи документування. Документальне оформлення таких операцій залишається недостатньо дослідженим питанням, оскільки чинним законодавством не визначено типових форм первинних документів, які б відображали їх специфіку. Особливості документального оформлення операцій з давальницькою сировиною борошномельних підприємств відображене на рис. 2.

Відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку давальницької сировини прийнятої для переробки призначено рахунок «02 «Активи на відповідальному зберіганні», субрахунок 022 «Матеріали прийняті для переробки» [6]. Використання позабалансового рахунку обумовлене тим, що отримана від замовника давальницька сировина відноситься до цінностей, що тимчасово знаходяться на підприємстві і не є його власністю.

Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини, за місцями їх зберігання чи переробки. Облік витрат з переробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника) [6].

Для визначення собівартості наданих послуг з переробки давальницької сировини здійснюється калькулювання. До основних особливостей калькулювання собівартості продукції на борошномельних підприємствах з використанням давальницької сировини відносять:

1) необхідність врахування можливих природних втрат давальницької сировини, витрат на поточний період, витрат, що передбачені умовами технологічного процесу та ін.;

2) необхідність включення до собівартості продукції наступних статей: витрати на транспортування та зберігання сировини, витрати на оплату праці виробничого персоналу, витрати по єдиному соціальному внеску, витрати на опалення, освітлення, водовідведення, витрати на амортизацію та інші витрати, які можна прямо віднести до собівартості наданих послуг з переробки.

Приклад оформлення калькуляції собівартості виготовленої продукції на ДП «Неполоковецький комбінат хлібопродуктів» наведено у табл. 1.

Облікові працівники ДП «Неполоковецький комбінат хлібопродуктів» самостійно розробили власну форму документу для калькулювання



Рис. 2. Документальне оформлення операцій з давальницькою сировиною

Джерело: розроблено автором на основі джерела [1; 2; 3; 4; 5; 12]

собівартості продукції. На нашу думку, основним зауваженням до даного документа є те, що у калькуляції вказуються також і витрати зерна купованого, тобто калькуляція складається разом по готовій продукції, яка виготовлена з давальницької та купованої сировини, без необхідного розмежування.

Враховуючи, що собівартість реалізованої продукції та собівартість наданих послуг по переробці давальницької сировини відображають на окремих субрахунках до рахунку 90 «Собівартість реалізації», пропонуємо здійснювати розмежування витрат попередньо у калькуляції, що дозволить сформулювати обґрунтовану ціну як на вартість послуг так і на вартість готової продукції, виготовленої із давальницької сировини.

Для розмежування витрат окремо за продукцією з давальницької сировини і окремо за продукцією з купованої сировини використовують наступну формулу «Собівартість переробки одиниці виготовленої продукції»:

$$C_{\text{од}} = \frac{B}{K_{\text{вл.}} + K_{\text{дв.}}}$$

де, B – витрати на виготовлення продукції (крім вартості сировини);

$K_{\text{вл.}}$ – кількість власного зерна;

$K_{\text{дв.}}$ – кількість давальницького зерна.

На ДП «Неполоковецький комбінат хлібопродуктів» таку методику не застосовують, тобто калькулювання собівартості виготовленої продукції з давальницької і купованої сировини здійснюється разом. Тому для достовірного відображення облікової інформації, а також для проведення якісної аналітичної роботи щодо калькулювання собівартості продукції рекомендуємо завжди застосовувати формулу «Собівартість переробки одиниці виготовленої продукції» та чітко розмежовувати готову продукцію, виготовлену з купованої сировини та окремо з давальницької сировини.

Погоджуємось з думкою О.Р. Кіляр, яка зазначає «адекватність даних обліку для характеристи-

Таблиця 1

Документ калькуляція витрат борошномельної продукції

«Затверджую»							
Директор комбінату							
В.К. Чопик							
Калькуляція витрат на виробництво борошномельної продукції							
Загальна калькуляція собівартості виготовленої продукції							
Елементи витрат	Витрати						
	на 1 тону			на випуск			
Матеріальні витрати:	4010,81			401081			
Вартість зерна	3803,93			380393			
Допоміжні матеріали	3,98			398			
Електроенергія	144,14			14414			
Запчастини, матеріали	31,08			3108			
Ремонт і виконані роботи	14,78			1478			
Інші матеріальні витрати	12,90			1290			
Витрати на оплату праці	266,76			22676			
Відрах. на соц. заходи	49,20			4920			
Амортизація	20,52			2052			
Інші витрати	14,14			1414			
Собівартість	4321,43			432143			
З прибутком	4410,17			441017			
Калькулювання собівартості продукції окремо по видах виготовленої продукції							
Вид продукції	К-сть	Матеріальні витрати	Витрати на оплату	Витрати на соц. заходи	Амортизація	Інші витрати	Собівартість
Борошно в/г	120,52	229819,41	12993,35	2819,16	1175,80	810,22	247490,37
Борошно 1/г	62,40	118719,98	6712,10	1456,32	607,39	418,54	128139,72
Борошно 2/г	1,86	3609,73	204,08	44,28	18,46	12,73	3819,55
Крупа манна	2,66	5214,05	294,79	63,96	26,68	18,38	5462,37
Висівки	23,0	43717,83	2471,68	536,28	223,67	154,13	47230,99
Разом	210,44	401081,00	22676,00	4920,00	2052,00	141,00	432143,00
Головний економіст				Т.В. Кибіч			
(підпис)							

Методи оцінки давальницької сировини

Об'єкт оцінки	Етап оцінки		Метод оцінки
Давальницька сировина	Замовник	До моменту передачі виконавцю	За меншою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації давальницької сировини
		Після передачі виконавцю у переробку	За меншою з двох оцінок: первісною вартістю сировини або чистою вартістю реалізації готової продукції, що може бути виготовлена з цієї сировини, зменшеною на вартість робіт з переробки
	Виконавець	Оприбуткування виконавцем давальницької сировини, одержаної як оплата робіт з переробки	За справедливою вартістю одержаної сировини, яка визначається за основними методичними підходами вартісної оцінки
Виконані роботи з переробки	Замовник	При розрахунку грошовими коштами	За сумою грошових коштів, що є платою за виконані роботи з переробки
		При розрахунку давальницькою сировиною	За справедливою вартістю робіт з переробки
		При розрахунку готовою продукцією	За справедливою вартістю робіт з переробки
	Виконавець	При розрахунку грошовими коштами	За сумою грошових коштів, що є платою за виконані роботи з переробки
		При розрахунку давальницькою сировиною	За справедливою вартістю отриманої сировини, яка визначається за основними методичними підходами вартісної оцінки
		При розрахунку готовою продукцією	За справедливою вартістю отриманої готової продукції, яка визначається за основними методичними підходами вартісної оцінки
Готова продукція	Замовник	Отримана замовником готова продукція, що виготовлена з давальницької сировини	За виробничою собівартістю продукції, виготовленої з давальницької сировини
	Виконавець	Оприбуткована виконавцем готова продукція, отримана як оплата робіт з переробки	За справедливою вартістю отриманої готової продукції, яка визначається за основними методичними підходами вартісної оцінки

Джерело: [7]

ки операцій з давальницькою сировиною залежить від їх оцінки. Вибір методу оцінки давальницької сировини визначальною мірою залежить від обраної форми розрахунку між замовником та виконавцем» [7, с. 7]. Методів оцінки давальницької сировини сьогодні є дуже багато, тому для систематизації інформації була сформовано табл. 2.

Наведені у табл. 2 методи оцінки давальницької сировини враховують об'єкт та етап оцінки, що є досить важливим саме при здійсненні операцій з давальницькою сировиною. При цьому об'єктами оцінки виступає давальницька сировина, готова продукція, яка виготовлена з цієї сировини та виконані роботи з переробки.

Висновки і пропозиції. Операції з давальницькою сировиною є досить поширеним явищем для борошномельних підприємств України.

Розглядаючи питання доцільності розмежування у калькуляції витрат давальницької та купованої сировини, прийшли до висновку, що необхідною умовою є використання формули «Собівартість переробки одиниці виготовленої продукції». За її допомогою борошномельні підприємства, що здійснюють калькулювання продукції разом з давальницькою та купованою сировиною можуть визначити собівартість одиниці продукції, яка не включає витрати на основну сировину, здійснити калькулювання окремо за кожним видом виготовленої продукції, що у свою чергу дозволить достовірно відобразити облікову інформацію, здійснити аналіз ряду показників, за результатами яких у подальшому можна прийняти ефективні управлінські рішення щодо операцій з давальницькою сировиною.

Список літератури:

1. Адамович Н. І. Договір на переробку давальницької сировини: важливі моменти. Податки та бухгалтерський облік. 2017. № 20. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/march/issue-20/article-25782.html> (дата звернення: 30.05.2018).
2. Білинська Н. Є. Позабалансовий облік операцій з давальницькою сировиною у виробника. Науковий вісник НЛТУ. 2011. Вип. 21.7. С. 151-158.
3. Граковський Ю. І. Операції з давальницькою сировиною на території України: бухгалтерський і податковий облік. Офіційне видання Державної Фіскальної служби Вісник «Офіційно про податки». 2011. № 11(11). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/2962> (дата звернення: 30.05.2018).
4. Дерев'яно Б. В. Відмежування договору міжнародної купівлі-продажу від інших договорів. Вісник ІСПД НАН України. 2010. № 1. С. 53-57.
5. Іваненко В. О. Особливості бухгалтерського обліку робіт з переробки давальницької сировини. Сер.: Облік і фінанси. 2012. Вип. 9(1). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9%281%29_64 (дата звернення: 30.05.2018).
6. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активу, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page> (дата звернення: 30.05.2018).

7. Кіляр О. Р. Облік і аналіз операцій з давальницькою сировиною: автореф. дис. канд. екон. наук з 08.00.09. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Київ. 2008. 20 с.
8. Козіцька Н. О. Облік і контроль операцій з давальницькою сировиною (на прикладі олійно-жирових підприємств): автореф. дис. канд. екон. наук з 08.00.09. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Київ. 2011. 21 с.
9. Митний кодекс України. від. 13 березня 2013 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/page> (дата звернення: 30.05.2018).
10. Осницька Н. А. Бухгалтерський облік і контроль операцій з давальницькою сировиною: автореф. дис. канд. екон. наук з 08.00.09. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Житомир. 2012. 21 с.
11. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page> (дата звернення: 30.05.2018).
12. Свіриденко А. І. Переробка давальницької сировини нерезидента (ввезення): шпаргалка переробника. Податки та бухгалтерський облік. 2017. № 20. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/march/issue-20/article-25784.html> (дата звернення: 30.05.2018).

Кудлаева Н.В., Погребная С.П.

Черновицкий национальный университет имени Юрия Федьковича

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТНОГО ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С ДАВАЛЬЧЕСКИМ СЫРЬЕМ НА МУКОМОЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Аннотация

В статье раскрыты вопросы сущности операций с давальческим сырьем. Определены основные этапы операций с давальческим сырьем, а также установлен порядок документального оформления на каждом из этапов. Рассмотрен порядок калькулирования себестоимости готовой продукции на ГП «НКХП». Определен оптимальный вариант для разграничения калькуляции отдельно за давальческим сырьем и отдельно за купленным сырьем. Выделены методы оценки давальческого сырья на предприятии заказчика и организации-исполнителя.

Ключевые слова: давальческое сырье, готовая продукция, калькуляция, себестоимость, покупная сырье.

Kudlaeva N.V., Plebitna S.P.

Chernivtsi National University named after Yuri Fedkovich

FEATURES OF ACCOUNTING OPERATIONS WITH TOLLING RAW MATERIALS ON THE MILLING ENTERPRISES

Summary

The article deals with the question of the nature of operations with tolling raw materials. The basic stages of operations with the customer's raw materials are determined, also the documentary procedure been established at each of the stages. The order of calculation cost price of finished products at the state enterprise «NBBP» is considered. The optimum variant for differentiation of calculation separately for the tolling raw material and separately for the purchased raw materials is determined. The methods of evaluation of the customer's raw materials at the enterprise-customer and the enterprise-executor are singled out.

Keywords: tolling raw material, final product, calculation, cost, purchased raw materials.