

ДОКУМЕНТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З РУХУ ДАВАЛЬНИЦЬКОЇ СИРОВИНИ ТА РЕЗУЛЬТАТІВ ЇЇ ПЕРЕРОБКИ

Обґрунтовано необхідність удосконалення існуючого підходу до документування операцій з давальницькою сировиною та запропоновано пакет первинної документації щодо руху такої сировини та результатів її переробки, що сприятиме підвищенню достовірності відображення в бухгалтерському обліку замовника і переробника операцій за давальницькими схемами

Постановка проблеми. Недостатня кількість оборотних коштів та дефіцит сировини зумовлюють розвиток роботи підприємств на основі переробки давальницької сировини, що сприяє інвестуванню (розширенню) власного виробництва за рахунок отриманих грошових коштів. Крім того, використання давальницьких схем дозволяє українським підприємствам надавати роботу незавантаженому виробничому персоналу, більш повно використовувати виробничі потужності, що простоюють, підвищити конкурентоспроможність власної продукції за рахунок використання світових брендів, вивчити потреби міжнародного ринку щодо якості та асортименту продукції, залучати додаткові інвестиції на розвиток економіки тощо.

Проте, слід зазначити, що для оформлення операцій, пов'язаних з рухом давальницької сировини та результатів її переробки, чинним законодавством не передбачено спеціальних первинних документів. Тому відвантаження давальницької сировини та оприбуткування результатів її переробки здійснюється на основі затверджених типових форм первинних документів (товарно-транспортних накладних, довіреностей, актів приймання матеріалів тощо), а також таких загальноприйнятих документів (в яких передбачено обов'язкові реквізити), як накладні, рахунки тощо. Проте досліджувані операції не є реалізацією сировини чи готової продукції і не підлягають оподаткуванню. Відповідно грамотне оформлення передачі давальницької сировини та отримання результатів її переробки має досить важливе значення.

З огляду на зазначене, надзвичайного значення набуває розробка такої системи документального забезпечення діяльності замовника та переробника, яка б гарантувала отримання повної та достовірної інформації відповідно до інформаційних інтересів користувачів.

Метою статті є удосконалення існуючого порядку документального оформлення операцій з давальницькою сировиною для вирішення наявних суперечностей щодо правомірного відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку та забезпечення зацікавлених користувачів оперативною та достовірною інформацією щодо руху давальницької сировини та результатів її переробки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Серед вагомих наукових досліджень вітчизняних науковців з питань удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною слід відзначити праці Ф.Ф. Бутинця, О.О. Гончаренко, Є. Калюги, О.Р. Кіляр, Н.О. Козицької, Ю.А. Кузьмінського, Л.С. Стецюка, Н.В. Михайлицької, І. Прибеги та ін. Проте досі залишились невирішеними питання документального забезпечення діяльності замовника та переробника, яке б враховувало особливості процесу виготовлення та реалізації продукції, виготовленої на давальницьких умовах.

Викладення основного матеріалу. Весь процес переробки давальницької сировини повинен оформлюватися первинними документами, оскільки документування забезпечує доказовість фактів господарського життя підприємства шляхом їх фіксації на матеріальному носії – документі, який несе інформацію про деталі здійснених господарських операцій.

Відповідно, документальне оформлення операцій з давальницькою сировиною є підставою для записів в системі рахунків бухгалтерського обліку, підтвердженням виконаних операцій, засобом контролю за збереженням власності, правильністю використання засобів підприємства та безпосередньо впливає на прозорість, достовірність і аналітичність облікової інформації щодо таких операцій.

На сьогоднішній день не затверджено форм первинних документів щодо руху давальницької сировини в процесі її переробки. Тому документування руху такої сировини та результатів її переробки у виконавця здійснюється на основі типових форм первинної документації, які використовуються для власної сировини та готової продукції. Проте, вважаємо, що застосування загальноприйнятих форм первинних документів для фіксування руху давальницької сировини та результатів її переробки є недоцільним і трудомістким процесом ведення облікової документації.

Зокрема, враховуючи специфіку виробництва на давальницьких умовах, підприємство-переробник не калькулює вартості виготовленої продукції (відповідно, не може відображати таку вартість у первинних документах, що засвідчують рух виготовленої продукції з цеху до складу, а також її відвантаження замовникові), а також не враховує вартість давальницької сировини при формуванні собівартості виконаних робіт з її переробки. Тобто документи, які засвідчують рух давальницької сировини в процесі її переробки не можуть враховуватись при формуванні собівартості виконаних робіт і не засвідчують рух засобів, що знаходяться на балансі підприємства, зате є підставою для відображення такої сировини на рахунках позабалансового обліку.

Крім того, Ю.А. Кузьмінський, В.Г. Козак, Л.І. Лук'яненко [2, с. 63] та І.Б. Садовські, С.Г. Михалевич [3, с. 186] у своїх працях пропонують здійснювати облік руху давальницької сировини у відокремлених документах, призначених саме для цих цілей, що дозволить спростити складський облік і забезпечити контроль за збереженням товарно-матеріальних цінностей як власних, так і "чужих".

При цьому, якщо виконавець поряд з переробкою давальницької сировини здійснює виробництво і реалізацію продукції з власної сировини, то він обов'язково повинен організувати відокремлений облік з метою недопущення змішування кількості та якості різних номенклатурних одиниць, фактів пересортиць, зловживань та інших порушень. Тому документування процесів надходження давальницької сировини, її зберігання, відпуску у виробництво та оприбуткування результатів її переробки повинно здійснюватись на основі спеціально розроблених документів, відокремлено від аналогічної власної сировини та продукції, а відповідальність за збереження таких товарно-матеріальних цінностей доцільно покласти на окремих матеріально відповідальних осіб.

З огляду на зазначене, та враховуючи специфіку операцій, здійснюваних на давальницьких умовах, нами розроблено пакет первинної документації, призначеної для обліку руху давальницької сировини та результатів її переробки в підприємства-замовника та підприємства-переробника (табл. 1).

Табл. 1. Характеристика запропонованих первинних документів, що засвідчують рух давальницької сировини та результатів її переробки

Етапи руху давальницької сировини та результатів її переробки	Первинні документи		
	№ форми	Найменування	Характеристика
1	2	3	4
Надходження давальницької сировини на склад переробника	ДС-1	Акт приймання-передачі давальницької сировини	Містить погоджену замовником і переробником інформацію щодо найменування і кількості переданої замовником і отриманої переробником давальницької сировини; кількості та вартості прийнятої переробником за якістю давальницької сировини, придатної для переробки; а також місця зберігання і переробки такої сировини
	ДС-2	Накладна на передачу давальницької сировини	Містить дані щодо найменування, кількості, ціни (без ПДВ) та загальної вартості сировини (матеріалів) отриманих в переробку від замовника і є підставою для їх відображення в позабалансовому обліку
Процес переробки давальницької сировини	ДС-3	Лімітно-забірна картка на відпуск давальницької сировини	Відображає детальну інформацію про рух певної партії давальницької сировини за конкретним замовником від початкового до кінцевого етапу її переробки
	ДС-4	Книга обліку руху давальницької сировини і результатів її переробки (Зразок 1)	Відображає за кожним окремим замовником рух давальницької сировини в процесі її надходження від замовника та витрачання на виробництво, а також виготовленої з неї основної і супутньої продукції, зворотних відходів
	ДС-5	Відомість обліку давальницької сировини	Містить інформацію щодо оприбуткованої та відпущеної в переробку давальницької сировини, її залишків у розрізі замовників
	ДС-6	Відомість обліку продуктів переробки давальницької сировини	Містить інформацію щодо руху продуктів переробки давальницької сировини (основної і супутньої продукції), відходів, оприбуткованих на склад і переданих замовникам у розрізі замовників
	ДС-7	Накладна на внутрішнє переміщення продукції, виготовленої з давальницької сировини	Служить підставою для здавання готових виробів з виробництва на склад із зазначенням найменування виробу, одиниці виміру та кількості
Здача (приймання) виконаних робіт з переробки давальницької сировини	ДС-8	Акт про виконані роботи з переробки давальницької сировини	Відображає інформацію про перелік і вартість виконаних робіт і є підставою для відображення виконаних робіт в обліку
	ДС-9	Звіт переробника про використання давальницької сировини	Складається у натуральних одиницях і містить інформацію про кількість і асортимент оприбуткованої від замовника сировини, нормативне і фактичне її використання у процесі переробки, отриману з неї продукцію, невикористану сировину і відходи, у тому числі зворотні, і є підставою для списання використаної сировини на собівартість виготовленої продукції у замовника
Відвантаження результатів переробки давальницької сировини замовникові	ДС-10	Акт приймання-передачі продуктів переробки давальницької сировини	Засвідчує приймання замовником за кількістю, асортиментом і якістю продуктів переробки давальницької сировини
	ДС-11	Накладна на передачу продуктів переробки давальницької сировини	Містить дані про найменування і кількість виробленої продукції і відходів, що утворились, а також залишки невикористаної сировини

Запропоновані документи не відносяться до уніфікованих форм первинної облікової документації, тому їх форма (наповнення) може змінюватись залежно від особливостей діяльності підприємства, технологічного процесу, організації виробництва продукції. Тому розроблена документація обов'язково повинна бути затверджена наказом або розпорядженням керівника у складі облікової політики підприємства.

Оприбуткування давальницької сировини на склад виконавця від замовника пропонується здійснювати на основі *Акту приймання-передачі давальницької сировини* та *Накладної на передачу давальницької сировини*. До акту додаються документи, що підтверджують якість переданої сировини (сертифікати якості; висновок державної санітарно-гігієнічної експертизи; карантинний дозвіл та ін.). Також можуть складатись товарно-транспортна накладна, залізнична квитанція тощо, якщо доставка сировини від замовника до переробника здійснювалась третіми особами.

Акт приймання-передачі давальницької сировини і *Накладна на передачу давальницької сировини* складаються замовником у двох примірниках, підписуються уповноваженими особами замовника і виконавця, завіряються печатками двох сторін. Перший примірник передається переробнику, а другий залишається у замовника.

Крім того, слід зауважити, що рух давальницької сировини від замовника до виконавця не потребує виписки податкової накладної, оскільки відсутній перехід права власності на дану сировину, а, відповідно, і об'єкт обкладання ПДВ.

Крім того, відповідно до листа Міністерства фінансів України щодо використання довіреностей "відпуск цінностей, у тому числі акцій, векселів, давальницької

сировини на переробку, переробленої з давальницької сировини продукції здійснюється за довіреністю одержувачів" [1].

При передачі давальницької сировини зі складу виконавця в переробку доцільно складати *Лімітно-забірну картку на відпуск давальницької сировини*, яка повинна виписуватись на кожну партію одержаної для переробки сировини за кожним замовником у двох примірниках (один залишається на складі, а інший передається у відповідний виробничий структурний підрозділ і є підставою для відображення руху давальницької сировини на рахунках позабалансового обліку). Відпуск матеріальних цінностей здійснюється з тих складів, що позначені в лімітно-забірній картці. Комірник зазначає в лімітно-забірній картці дату і кількість відпущеної давальницької сировини, після чого визначають залишок ліміту за кожним її номенклатурним номером. Передача лімітно-забірних карток до бухгалтерії здійснюється складом після використання ліміту.

Рух виготовленої з давальницької сировини продукції з виробництва на склад пропонуємо оформлювати *Накладною на внутрішнє переміщення продукції, виготовленої з давальницької сировини*, яка повинна складатись у двох екземплярах. Перший екземпляр залишається в структурному підрозділі, який виготовив продукцію. На його підставі будуть списані матеріали, отримані в переробку. Другий екземпляр призначений для оприбуткування готової продукції на склад для подальшої передачі замовнику. При цьому, в запропонованій формі накладної вказується лише найменування готової продукції, одиниця вимірювання і кількість продукції (оскільки ціну продукції переробник не визначає).

При обліку давальницьких операцій у переробника слід враховувати, що давальницька сировина може надходити у різному асортименті від різних замовників

за неоднакових умов і термінів переробки. Тому складський облік давальницької сировини у підприємства-переробника пропонуємо здійснювати у відкритій за кожним замовником Книзі обліку руху давальницької сировини і результатів її переробки (Зразок 1), до якої щодня на основі запропонованих первинних документів завідуючий складом заноситиме дані про рух давальницької сировини та результати її переробки (основну і супутню продукцію, відходи). Ведення такої Книги здійснюється за умови зберігання давальницької сировини і виготовленої з неї продукції

на одному складі. Якщо ж оприбуткування давальницької сировини і результатів її переробки здійснюється на різних складах, то необхідно відкривати окремо дві Книги: одну на складі, де зберігається давальницька сировина, а іншу, відповідно, на складі, де зберігається непередана замовникові вироблена продукція. Ведення запропонованих Книг полегшить процес обліку та контролю руху давальницької сировини та результатів її переробки, а також підвищить аналітичність обліку таких операцій.

Зразок 1. Запропонована форма Книги обліку руху давальницької сировини і результатів її переробки

_____ підприємство, організація
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ
[] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] []

Форма ДС-4
Затверджена Наказом про облікову політику
від “___” _____ 20__ року

Книга обліку руху давальницької сировини і результатів її переробки

Найменування замовника _____
Завідуючий складом (ПІБ) _____

№ з/п	Рух давальницької сировини (ДС)													
	Найменування ДС	Дата	Документ (найменування, №, дата)	Од. вим.	Ціна, грн.	Надішло ДС на склад		Термін переробки, дні	Передано ДС у переробку		Оприбутковано на склад залишки ДС		Відвантажено залишки ДС замовнику	
						К-ть	Сума, грн.		К-ть	Сума, грн.	К-ть	Сума, грн.	К-ть	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

Продовження табл.

Рух результатів переробки ДС																				
Основна продукція						Супутня продукція						Відходи								
Найменування	Оприбутковано на склад			Відвантажено замовнику			Найменування	Оприбутковано на склад			Відвантажено замовнику			Найменування	Оприбутковано на склад			Відвантажено замовнику		
	Дата	Документ	К-ть в (од. вим.)	Дата	Документ	К-ть в (од. вим.)		Дата	Документ	К-ть в (од. вим.)	Дата	Документ	К-ть в (од. вим.)		Дата	Документ	К-ть в (од. вим.)	Дата	Документ	К-ть в (од. вим.)
	16	17	18	19	20	21		22	23	24	25	26	27		28	29	30	31	32	33

М.П. _____ (посада) _____ (підпис) _____ (розшифровка підпису)

У кінці звітної місяця, а також відразу після закінченні виконання одержаного замовлення завідуючий складом надає бухгалтерії зведений Звіт, на основі якого (після відповідної перевірки) складаються реєстри аналітичного обліку: *Відомість обліку давальницької сировини та Відомість обліку продуктів переробки давальницької сировини*.

Запропоновані відомості є джерелом інформації про валові обсяги переробки за звітний період та полегшують формування показників статистичної звітності, зокрема, Відомість обліку результатів переробки давальницької сировини містить графі для розподілу виготовленої продукції за Номенклатурою промислової продукції для заповнення статистичного звіту за формою 1П-НПП та за видами промислової діяльності згідно КВЕД для складання статистичного звіту за формою 1-підприємство.

Крім того, дані відомості дозволять управлінському персоналу прослідкувати за порядком роботи з кожним окремим замовником: активність співпраці, обсяги переробки, виконання замовлень за термінами. А також є

оснотою для визначення фатичної частки обсягів переробки давальницької сировини окремого замовника в загальних обсягах, що, зокрема, необхідно для розрахунку оплати робіт з перобки.

Передачу замовникові виготовленої з давальницької сировини продукції пропонуємо здійснювати на основі розроблених нами форм *Накладної на передачу продуктів переробки давальницької сировини та Акту приймання-передачі продуктів переробки давальницької сировини*. При цьому, якщо на основі запропонованої форми накладної фіксується відвантаження результатів переробки давальницької сировини, зокрема, основної і супутньої продукції, відходів, а також залишків невикористаної давальницької сировини, то за розробленою формою Акту здійснюється прийняття замовником результатів переробки за кількістю, асортиментом і якістю. Крім того, і в Накладній, і в Акті не зазначається ціна виготовленої продукції та отриманих відходів (оскільки їх вартість визначається замовником). Податкова накладна не виписується, оскільки така операція не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Зазначені документи складаються у двох примірниках, підписуються уповноваженими особами замовника і виконавця, завіряються печатками двох сторін. Перший примірник передається замовнику, а другий залишається у переробника. При цьому, якщо замовник самостійно здійснює транспортування продуктів переробки давальницької сировини зі складу переробника, то їх відвантаження повинно відбуватись на основі довіреності типової форми М-2.

Також до Акту додаються документи, що підтверджують якість виготовленої продукції (сертифікати якості; висновок державної санітарно-гігієнічної експертизи; карантинний дозвіл та ін.).

Крім того, після закінчення процесу переробки і підписання Акту приймання-передачі продуктів переробки давальницької сировини сторони (замовник і переробник) складають Акт про виконані роботи з переробки давальницької сировини, до якого додається Звіт переробника про використання давальницької сировини.

Акт про виконані роботи з переробки давальницької сировини містить інформацію щодо найменування використаної давальницької сировини, асортименту і кількості виготовленої з неї продукції, а також вартість виконаних робіт з переробки давальницької сировини. Даний Акт підписується уповноваженими представниками замовника і переробника і є підставою для відображення виконаних робіт в обліку.

Після підписання Акту про виконані роботи з переробки давальницької сировини переробник виставляє рахунок за виконані роботи, за яким замовник здійснює доплату (якщо був виплачений аванс) або оплату вартості виконаних робіт, визначеної переробником і погодженої із замовником. Крім того, на вартість виконаних робіт випишується податкова накладна.

Звіт переробника про використання давальницької сировини відображає інформацію щодо оприбуткованої від замовника та використаної у процесі виготовлення продукції давальницької сировини (нормативне і фактичне значення), її залишків, а також про кількість та асортимент отриманої з переробки продукції і відходів.

Якщо під час переробки для виробництва визначеної кількості продукції виявилось, що витрачено матеріалів більше, чим це було встановлено в кошторисі (додаток до договору), який містив норми витрачання на виготовлення одиниці продукції, а також норми браку і обсяг допустимих відходів, обов'язково повинен складатися Акт про перевитрачання матеріалів і відходи як додаток до Звіту переробника.

Зазначені Акт про виконані роботи з переробки давальницької сировини та Звіт переробника про використання давальницької сировини є основою для формування собівартості продукції, виготовленої з

давальницької сировини, у її замовника в частині визначення вартості використаної давальницької сировини та виконаних робіт з її переробки.

Наведений порядок первинного обліку на основі розроблених форм первинної документації забезпечує наявність оперативних і достовірних даних про рух давальницької сировини та послідовність її переробки.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Документування процесів надходження давальницької сировини, її зберігання, відпуску у виробництво та оприбуткування результатів її переробки повинно здійснюватись відокремлено від аналогічної власної сировини та продукції. Тому для достовірного відображення в бухгалтерському обліку замовника і переробника операцій з давальницькою сировиною розроблено пакет первинної документації щодо відвантаження (оприбуткування) давальницької сировини, процесу переробки давальницької сировини; здачі (приймання) виконаних робіт з переробки давальницької сировини, відвантаження (оприбуткування) продукції, виготовленої з давальницької сировини.

Використання розроблених форм первинних документів, які враховують специфіку здійснення давальницьких операцій, забезпечує правомірне відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку, а також сприяє здійсненню контролю за рівнем витрачання давальницької сировини, збереженням ресурсної бази підприємства та обсягом додаткових витрат, понесених на її переробку.

Список використаної літератури:

1. Лист Міністерства фінансів України щодо використання довіреностей N 31-04200-20-10/821 від 19.01.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.1961.0> 2. Облік та аналіз зовнішньоекономічної діяльності: [навч.-метод. посіб.] / Кузміньський Ю.А., Козак В.Г., Лук'яненко Л.І. та ін. – Київ: КНЕУ, 2001. – 180 с. 3. Садовські І.Б. Облік і контроль виробничих запасів в швейних підприємствах: теорія і практика: [монографія] / І.Б. Садовська, С.Г. Михалевич. – Луцьк, 2008. – 224 с

ІВАНЕНКО Валентина Олександрівна. – кандидат економічних наук Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– обліково-аналітичне забезпечення складання статистичної звітності;
– проблемні питання економічного аналізу і статистики.

Стаття до редакції надійшла: 03.03.12 р.