

## ОСОБЛИВОСТІ ДОКУМЕНТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ МІЖ РЕЗИДЕНТАМИ УКРАЇНИ

*У статті розглянуто порядок та особливості документального оформлення операцій з давальницькою сировиною, окреслено проблемні питання та запропоновано шляхи їх вирішення*

**Постановка проблеми.** Важливим елементом методу бухгалтерського обліку та складовою організації обліку на підприємстві є система документування. Первинні документи підтверджують факт господарського життя, що відбувся, і є підставою для його відображення в бухгалтерському обліку. Операції з давальницькою сировиною мають ряд специфічних ознак, які відрізняють їх від інших видів господарських операцій підприємства, що, відповідно, вимагає формування особливої системи документування. Документальне оформлення таких операцій на сьогодні залишається недостатньо дослідженим питанням, оскільки чинним законодавством не визначено типових форм первинних документів, які б відображали їх специфіку. Дана проблема набуває актуальності, тому що більшість підприємств-переробників поряд зі здійсненням операцій з давальницькою сировиною виготовляють продукцію власного виробництва, що ускладнює контроль за рухом давальницької сировини у процесі переробки.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання організації та порядку документального оформлення операцій з давальницькою сировиною розглянуті у працях О. Беляєвої, Н.Є. Білинської, Н.В. Голячук, Л. Грінь, І. Заруби, В.О. Іваненко, О.Р. Кіляр, В.М. Лемеш, Л.С. Стецюка, Н.М. Табаки, В.О. Терновського, В.Ю. Федяєвої та ін. Однак, не применшуючи ролі проведених досліджень, невирішеними залишаються проблеми документального оформлення операцій з давальницькою сировиною, які потребують подальших досліджень та удосконалення.

**Мета дослідження** полягає у визначенні особливостей здійснення операцій з давальницькою сировиною та їх вплив на порядок документування таких операцій.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Документальне оформлення господарських операцій на законодавчому рівні регулюється рядом нормативно-правових документів: Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Законом України "Про електронні документи та електронний документообіг", Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України.

Відповідно до ст. 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" під первинним документом розуміють документ, що містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Бутинець Т.А. стверджує, що документування є основним із восьми елементів методу бухгалтерського обліку, під яким слід розуміти процес оформлення операцій документами, що складається з чотирьох послідовних стадій: спостереження, прийняття ФГЖ, вимірювання його вартісних і натуральних параметрів та фіксації даних на носії [3, с. 69].

На основі огляду чинного законодавства щодо питань документального регулювання операцій з давальницькою сировиною можна зробити висновок, що законодавчими документами визначаються лише загальні питання

документального оформлення операцій у бухгалтерському обліку, проте, типових форм первинних документів для оформлення операцій з давальницькою сировиною не визначено.

Серед науковців відсутній єдиний підхід щодо переліку первинних документів, якими повинні оформлюватися операції з давальницькою сировиною. Зокрема, одна частина вчених вважає, що документальне оформлення операцій з давальницькою сировиною у переробника слід здійснювати у такій формі, як і операції з власними запасами, на думку інших – слід розробити окремі документи, які призначені для оформлення саме операцій з давальницькою сировиною (табл. 1).

За даними табл. 1 можна зробити висновок, що більшість авторів (Беляєва О., Дупай М.М., Дончук П.Н., Питель С.В., Хомин П.Я. Кузьмінський Ю.А., Козак В.Г., Лук'яненко Л.І., Садовська І.Б., Михалевич С.Г.) схиляються до думки, що оформлення операцій з давальницькою сировиною повинно здійснюватися в окремих первинних документах, призначених для фіксації саме таких операцій. Дотримуємося такої ж позиції, оскільки таке ведення документування забезпечить належний контроль за давальницькою сировиною замовника на всіх етапах здійснення операцій з нею. Тому з метою уніфікації даних бухгалтерського обліку вважаємо за доцільне при документуванні операцій з давальницькою сировиною використання окремих первинних документів.

**Таблиця 1.** Аналіз підходів вчених щодо документального оформлення руху давальницької сировини

Автори	Використання первинних документів, призначених для документування власних виробничих запасів	Використання окремих первинних документів
Беляєва О. [1]	–	+
Білінська Н.Є. [2]	+	–
Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Пархоменко В.М. [4]	+	
Дупай М.М., Дончук П.Н., Питель С.В., Хомин П.Я. [1]	–	+
Кадуріна Л.О., Савченко О. [1]	+	–
Кузьмінський Ю.А., Козак В.Г., Лук'яненко Л.І. [13]	–	+
Садовська І.Б., Михалевич С.Г. [15]	–	+
Кількість авторів	6	10

Відповідно до п. 2 ст. 9 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” первинні документи повинні містити такі обов'язкові реквізити, як: назву документа (форми); дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [20].

На нашу думку, до обов'язкових реквізитів форм первинних документів, призначених для оформлення операцій з давальницькою сировиною, слід також віднести номер та дату складання договору щодо операцій з давальницькою сировиною, найменування та місце знаходження підприємства-переробника та підприємства-замовника.

Оскільки перелік форм первинних документів, якими повинні оформлюватися операції з давальницькою сировиною, чинним законодавством не встановлено, тому підприємствам необхідно самостійно обирати та розробляти форми документів, які

будуть задіяні у документуванні даних операцій. При цьому, обрані або самостійно розроблені форми первинних документів обов'язково повинні бути затверджені в обліковій політиці підприємства.

Аналізуючи міжнародний досвід щодо порядку документування операцій з давальницькою сировиною Російської Федерації, Республіки Білорусь та Республіки Узбекистан, слід відмітити, що у Російській Федерації та Республіці Білорусь відсутні законодавчо встановлені форми первинних документів, які слід використовувати для оформлення таких операцій. Натомість, законодавчими органами Республіки Узбекистан розроблено Положення про порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з давальницькою сировиною [21]. Згідно з даним Положенням первинними документами, що дозволяють фіксувати операції з давальницькою сировиною в бухгалтерському обліку є акт приймання-передачі давальницької сировини, накладна на передачу давальницької сировини, відомість обліку давальницької сировини, рахунок-фактура, акт приймання-передачі продукції переробки давальницької сировини та звіт про використання давальницької сировини. На нашу думку, даний нормативний документ заслуговує на увагу та детальне вивчення і аналіз з метою запозичення позитивного досвіду в сфері діловодства та бухгалтерського обліку.

З метою визначення думок вчених щодо переліку первинних документів, які використовуються для оформлення операцій з давальницькою сировиною, розглянемо детальніше їх систематизацію, представлену у таблиці 2.

Проведений аналіз показав, що серед вчених відсутня єдина думка щодо системи документального оформлення операцій з давальницькою сировиною. Більшість з них пропонують передавати давальницьку сировину в переробку за допомогою накладної або акту приймання-передачі давальницької сировини; оформлювати рух давальницької сировини під час здійснення операцій з нею за допомогою лімітно-забірної картки на відпуск давальницької сировини; передачу продуктів переробки давальницької сировини – акту приймання-передачі продуктів переробки давальницької сировини або накладної; прийняття робіт з переробки давальницької сировини – акту виконаних робіт та звіту про використання давальницької сировини. Однак, варто відмітити, що автори лише визначають перелік первинних документів, не розробляючи їх типові форми.

Крім розглянутих первинних документів підставою для оприбуткування, зберігання та витрачання давальницької сировини є і супровідні документи. Такі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко [4], Н.І. Гордієнко, М.Ю. Карпущенко [6], В.Ю. Федяєва [18, с. 69] до супровідних документів відносять транспортні документи (морський коносамент, залізнична чи автомобільна накладна, поштова квитанція та ін.); сертифікати якості, специфікацію, страховий поліс; технічну документацію на продукцію технічного призначення (техпаспорт, креслення, інструкція по збиранню, монтажу, налагодженню та експлуатації); інші документи, передбачені контрактом (сертифікат ваги, походження товару, пакувальні листи тощо); технологічну схему.

**Таблиця 2.** Аналіз застосування первинних документів щодо оформлення операцій з давальницькою сировиною (ДС) за етапами їх здійснення

Первинний документ	Автори													
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Садовська І.Б., Михалевиц С.Г. [15]	Дробишевський Н.П. [8, с. 229]	Єщенко С. [9]	Непочеловіч Н. [14]	Шашко Т. [19]	Грінь Л. [7]	Кіляр О.Р. [12]	Кол. авторів [16]	Табака Н.М. [17]	Федяєва В.Ю. [18, с. 69]	Білинська Н.Є. [2, с. 156]	Іваненко В.О. [11]	Голячук Н.В. [5]	Разом
<i>I етап. Передача замовником давальницької сировини переробнику</i>														
Відвантажувальна накладна	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
Накладна	-	+	+	+	-	-	+	-	+	-	+	-	-	6
Довіреність (М-2)	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	+	-	2
Прибутковий ордер	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
Товарно-транспортна накладна	-	-	-	-	+	+	+	-	-	-	+	+	-	5
Товарна накладна	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	2
Накладна на передачу ДС	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	2
Акт приймання-передачі ДС	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	+	+	+	5
<i>II етап. Переробка давальницької сировини</i>														
Лімітно-забірна картка на відпуск ДС	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	2
Калькуляція	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
Акт-вимога на заміну (додатковий матеріалів)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
Накладна на внутрішнє переміщення матеріалів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
<i>III етап. Передача продуктів переробки замовнику</i>														
Накладна на передачу продуктів переробки давальницької сировини	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	2
Податкова накладна	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	2
Товарно-транспортна накладна	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
Довіреність (М-2)	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	2
Акт приймання-передачі продуктів переробки давальницької сировини	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	+	+	4
Накладна	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
<i>IV етап. Прийняття робіт з переробки давальницької сировини</i>														
Рахунок за виконані роботи	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	2
Акт виконаних робіт	-	-	-	-	-	-	+	+	-	+	+	+	-	5
Звіт про використання давальницької сировини	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	+	-	3

Таким чином, встановивши відсутність уніфікованих форм первинних документів, необхідних для оформлення операцій з давальницькою сировиною, вважаємо за доцільне затвердити на законодавчому рівні типові форми первинних документів, які будуть відображати сутність операцій з давальницькою сировиною, що дасть змогу покращити організацію та процес ведення бухгалтерського обліку досліджуваних операцій. Перелік запропонованих первинних документів представлено в таблиці 3.

**Таблиця 3. Документування руху давальницької сировини у замовника і переробника**

Етап здійснення операцій з давальницькою сировиною	Первинні документи, якими оформлюються операції	
	у замовника	у переробника
I етап. Передача замовником давальницької сировини переробнику	Акт приймання-передачі давальницької сировини або накладна на відпуск давальницької сировини	–
II етап. Переробка давальницької сировини	Калькуляція продукції, виготовленої з давальницької сировини	Накладна на внутрішнє переміщення продукції, виготовленої з давальницької сировини, калькуляція робіт з переробки давальницької сировини, книга обліку руху давальницької сировини і результатів її переробки, відомість залишків давальницької сировини, книга обліку виготовлення та руху давальницької сировини
III етап. Передача продуктів переробки замовнику	–	Акт приймання-передачі продуктів переробки давальницької сировини або накладна на відпуск продуктів переробки давальницької сировини
IV етап. Здача виконаних робіт з переробки давальницької сировини	–	Акт про виконані роботи з переробки давальницької сировини, звіт переробника

На нашу думку, запропонований перелік первинних документи буде доцільним для документального оформлення руху давальницької сировини на етапах здійснення операцій з нею.

**Висновки та перспективи досліджень.** Проаналізувавши законодавство України, Російської Федерації, Республіки Білорусь та Республіки Узбекистан щодо документального оформлення операцій з давальницькою сировиною, можна зробити висновок, що в Україні, Російській Федерації та Республіці Білорусь відсутній чіткий перелік первинних документів, якими слід оформлювати такі операції, а також затверджені їх типові форми, що призводить до суперечностей на практиці. Позитивним є досвід Республіки Узбекистан, органами законодавчої влади якої розроблено Порядок про оформлення відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з давальницькою сировиною. На основі аналізу думок вчених щодо документального оформлення операцій з давальницькою сировиною запропоновано перелік первинних документів щодо операцій з давальницькою сировиною сприятиме розробці організаційно-методичних аспектів, що

забезпечить удосконалення системи бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною у замовника та переробника. Перспективами подальших досліджень буде розробка типових форм первинних документів для оформлення руху давальницької сировини у замовника і переробника.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Беляєва О.* Особливості документального оформлення руху давальницької сировини / О. Беляєва // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали міжнар. наук.-практ. конфер. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів (3 грудня 2010 .) – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету. – 2010. – 608 с., С. 48-49.
2. *Білинська Н.Є.* Позабалансовий облік операцій з давальницькою сировиною у виробника / Н.Є. Білинська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.7. – С. 151-158.
3. *Бутинець Т.А.* Документування в системі бухгалтерського обліку: теорія і методологія: Дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. – Житомир, 2001. – 320 с.
4. *Бутинець Ф.Ф.,* Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко / Підручник для студ. – Житомир: ПП “Рута” – 2002. – 362-391 с.
5. *Голячук Н.В.* Порядок здійснення давальницьких операцій сільськогосподарськими підприємствами / Н.В. Голячук // [Електронний ресурс]. Режим доступу – [http://www.rusnauka.com/13\\_NPN\\_2010/Economics/65361.doc.htm](http://www.rusnauka.com/13_NPN_2010/Economics/65361.doc.htm).
6. *Гордієнко Н.І.* Облік зовнішньоекономічної діяльності / Н.І. Гордієнко, М.Ю. Карпушенко / Навчальний посібник (для студентів економічних спеціальностей). Харків: ХНАМГ, 2006. – 235 с.
7. *Гринь Л.* Переработка давальческого сырья / Л. Гринь // Нац. эконом, газ. – 2004. – №89. – С. 11-16.
8. *Дробышевский Н.П.* Бухгалтерский учет в строительстве: Учеб.–практ. пособие / Н.П. Дробышевский. – Минск: ООО “ФУА-информ”, 2004. – 648 с.
9. *Ещенко С.* Ответ на вопрос // Главный бухгалтер. Строи-юльство. – № 4. – 2003.
10. *Заруба І.* Облік отриманої давальницької сировини / І. Заруба // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 49. – С. 57-58.
11. *Іваненко В.О.* Облікове забезпечення формування та аналізу статистичної звітності з виробництва продукції промислових підприємств: Дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. – Житомир, 2011. – 326 с.
12. *Кіляр О.Р.* Облік і аналіз операцій з давальницькою сировиною: Дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. – Київ, 2008. – 230 с.
13. *Кузмінський Ю.А.* Облік та аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ю.А. Кузмінський, В.Г. Козак, Л.І. Лук'яненко / навч.-метод. посіб. – Київ: КНЕУ, 2001р. – 180 с.
14. *Непочелович Н.* Учет и налогообложение производства продукции из давальческого сырья у заказчика / Н. Непочелович // Главный бухгалтер. Промышленность. – 2004. – № 2. – С. 34- 39.

15. Садовська І.Б. Облік і контроль виробничих запасів в швейних підприємствах: теорія і практика / І.Б. Садовська, С.Г. Михалевич / Монографія – Луцьк 2008 р.

16. Справжній бухоблік. – Х.: Фактор, 2005. – 1072 с.

17. Табака Н.М. Особливості бухгалтерського обліку переробним підприємством операцій з давальницькою сировиною / Н.М. Табака // С. 150-152.

18. Федяєва В.Ю. Документальне оформлення операцій з давальницькою сировиною / В.Ю. Федяєва // Управління розвитком. – 2010. – № 10(86). – С. 68-70.

19. Шашко Т. Учет операций по производству продукции из давальческого сырья / Т. Шашко // Главный бухгалтер. – 2003. – № 18. – С. 56-61.

20. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

21. Положение о порядке отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с давальческим сырьем от 17.02.2010 г. № 12. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://fmc.uz/legisl.php?buh=dav\\_siryo](http://fmc.uz/legisl.php?buh=dav_siryo).

ОСНИЦЬКА Наталія Анатоліївна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 16.01.12 р.