

УДК 657.22:664.7

О. В. Щербина, старший викладач

Конотопський інститут СумДУ

ДАВАЛЬНИЦЬКІ ОПЕРАЦІЇ НА БОРОШНОМЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ: ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ОБЛІК

Анотація: У статті здійснений аналіз правових аспектів, що регулюють операції з давальницькою сировиною. Досліджено порядок документування, організацію синтетичного і аналітичного обліку давальницьких операцій на борошномельних підприємствах.

Аннотация: В статье проведен анализ правовых аспектов, которые регулируют операции с давальческим сырьем. Исследован порядок документирования, организацию синтетического и аналитического учета давальческих операций на мукомольных предприятиях.

Summary: The analysis of the legal aspects that regulate tolling arrangements. The article also studies the documentation procedure, organization of synthetic and analytical accounting of tolling on the flour-milling enterprises.

Постановка проблеми: Основною виробничою діяльністю борошномельних підприємств є переробка власної зернової сировини на борошно, виконання державного замовлення на виробництво борошномельної продукції та формування державного резерву зерна.

Проте останнім часом в Україні обсяги випуску продукції зернопереробного виробництва значно зменшилися. Більшість підприємств не має достатньої кількості власної сировини для повного завантаження виробничих потужностей. Тому все частіше та наполегливіше борошномельні

підприємства застосовують схеми операцій з давальницькою сировиною замість схем за договорами купівлі-продажу. На деяких підприємствах кількість переробленої давальницької сировини в 7-8 разів перевищує кількість переробленої власної сировини. В зв'язку з цим виникає необхідність визначити, систематизувати та узагальнити принципи організації бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною відповідно до вимог чинного законодавства України.

Слід відмітити, що сьогодні операції з давальницькою сировиною у законодавчому порядку регулюються тільки у зовнішньоекономічній діяльності. В національній економіці вони знайшли відображення лише в деяких галузевих інструкціях, наприклад, масложирової, виноробної, нафтопереробної промисловості тощо. Тому надзвичайно актуальним є аналітичне дослідження питання документального оформлення та відображення в бухгалтерському обліку операцій з переробки давальницької сировини на підприємствах борошномельної промисловості.

Аналіз останніх досліджень та публікацій: Проблеми обліку і контролю операцій з давальницькою сировиною розглядалися у працях вітчизняних науковців: І. В. Бабіч, Н. Є. Білінська, Ф. Ф. Бутинець Ф. Ф., О. Р. Кіляр, В. О. Терновський, О. В. Чуприна та ін. Більшість з авторів коментують порядок обліку переробки давальницької сировини у зовнішньоекономічній діяльності. Тому залишається мало дослідженими методологічні аспекти бухгалтерського і податкового обліку операцій з давальницькою сировиною на вітчизняних борошномельних підприємствах.

Метою даного дослідження є узагальнення юридичних принципів організації та документування переробки давальницької сировини, дослідження методології обліку і калькулювання собівартості давальницьких операцій з врахуванням особливостей борошномельної галузі.

Викладення основного матеріалу. Операція з давальницькою сировиною — це операція з попередньої поставки сировини для її подальшої переробки (обробки, збагачення або використання) в готову продукцію за відповідну

плату, а також за умови, що вартість давальницької сировини на кожному етапі переробки становить не менше 20 відсотків загальної вартості готової продукції. Операції, що не передбачають попередньої поставки сировини для отримання готової продукції або якщо вартість сировини менше 20 відсотків загальної вартості продукції, не вважаються операціями з давальницькою сировиною. Таке визначення давала ст. 1 Закону України «Про давальницьку сировину у зовнішньоекономічних відносинах», який втратив чинність 01.06.2012 року [2].

Податковий кодекс України дає наступне визначення: «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» (п. 14.1.41) [11].

Готовою продукцією вважається продукція (товар), виготовлена з використанням давальницької сировини (крім частини, що використовується для проведення розрахунків за її переробку) та визначена як кінцева в договорі (контракті) замовником та виконавцем.

Однак слід враховувати, що законодавство України спрямоване на регулювання операції з давальницькою сировиною лише у зовнішньоекономічних відносинах [5, с.11]. Проте вказане визначення та принципи відображають суть взаємовідносин з переробки давальницької сировини, які можуть мати місце й між резидентами. Тому надалі у даній статті під терміном «давальницькі операції» розглядатимуться взаємовідносини виключно між резидентами України.

У таких операціях завжди беруть участь як мінімум дві сторони:

- замовник (суб'єкт господарювання, який надає давальницьку сировину для виготовлення готової продукції);
- виконавець (суб'єкт господарювання, який здійснює переробку наданої

йому замовником давальницької сировини).

Як правило, замовником виступає суб'єкт господарювання, у якого є матеріали (сировина), але відсутні необхідні виробничі потужності для переробки та виготовлення продукції. У свою чергу, виконавцем часто стає виробниче підприємство, що не має коштів на придбання сировини або має вільні виробничі потужності [9, с. 11]. Зазначимо, що законодавством не встановлені будь-які обмеження щодо кола осіб-учасників давальницьких операцій. Ними можуть бути будь-які суб'єкти господарювання – як юридичні особи, так і фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності [14, с. 411].

Таким чином, у даній статті доцільно розглянути особливості обліку давальницьких операцій на борошномельних підприємствах, які є виконавцями давальницьких послуг, а саме:

- 1) юридичне оформлення давальницьких операцій;
- 2) методи калькулювання собівартості давальницьких операцій;
- 3) бухгалтерський облік розрахунків за давальницькі операції.

1. *Юридичне оформлення давальницьких операцій.* Взаємовідносини між замовником і виконавцем у давальницькій операції оформляються договором з переробки давальницької сировини [8, с. 4] або договором про виготовлення продукції з давальницької сировини [6, с. 54]. Деякі дослідники вважають, що дана назва договору не повністю відповідає суті давальницьких операцій. Так Осницька Н.А. наполягає на назві «договір щодо операцій з давальницькою сировиною» оскільки крім переробки (виробництва) часто надаються послуги зберігання, збагачення (доробки), використання чи комплектування сировини [12, с. 87].

Конкретно про договір такого виду не сказано ні у Цивільному кодексі [13], ні у Господарському кодексі [1]. Але це не є перешкодою для його складання. По-перше, ст.6 Цивільного кодексу [13] дозволяє сторонам укласти договір, який не передбачений актами цивільного законодавства, але відповідає загальним засадам цивільного законодавства. По-друге, договір давальницької

переробки по своїй суті дуже близький до договору підряду, передбаченим розділом 61 Цивільного кодексу [13].

За договором підряду одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти й оплатити виконану роботу. Договір підряду може укладатися на виготовлення, обробку, переробку, ремонт речі або на виконання іншої роботи з передачею її результатів замовникові (ст.837 Цивільного кодексу [13]). Таким чином, для регулювання відносин за «давальницькими» договорами слід застосовувати норми Цивільного кодексу, присвячені договору підряду. Однак слід мати на увазі, що договір давальницької переробки відрізняється від інших договорів підряду тим, що роботи виконуються виконавцем з матеріалів (сировини), заздалегідь наданих замовником.

У ситуації, коли сторонами договору на надання послуг із переробки давальницької сировини є тільки резиденти України, немає потреби такий договір реєструвати (на рівні законодавства вимоги щодо реєстрації не висуваються).

Факт виконання робіт з переробки сировини підтверджується актом виконаних робіт, який підписується уповноваженими представниками замовника та виконавця і є підставою для відображення результатів робіт в обліку. Крім того на практиці багатьма борошномельними підприємствами власнику давальницької сировини надаються щомісячні звіти (вказується: кількість сировини, відпущеної у виробництво; обсяг вироблених і переданих за звітний місяць замовнику хлібопродуктів за найменуваннями; залишок сировини, що переходить на наступний місяць) [7, с. 16].

Приймання готової продукції здійснюється згідно з умовами, передбаченими договором, у встановлені ним терміни, та оформляється актом приймання-передачі, у якому замовник має право зазначити свої претензії до якості роботи. Готова продукція є власністю замовника, тому розпорядитися нею самостійно виконавець не має права. Тільки в тому випадку, якщо

замовник протягом місяця ухиляється від приймання готової продукції, виконавець після двократного попередження може продати її, із суми виручки залишити належні йому платежі, а решту внести в депозит нотаріуса на ім'я замовника, якщо інше не буде встановлене самим договором (ч. 5 ст.853 Цивільного кодексу[13]).

Договір можна укласти або на календарний рік, або до закінчення календарного року (якщо договір укладається не з початку року). Окремо визначаються терміни переробки зерна на борошно. Вони залежать від потужності млина: одне підприємство може переробити лише 40-80 т за добу, а інші 250-500 т за добу. Виходячи з виробничої потужності, розраховується термін переробки кожної партії зерна.

2. *Калькулювання собівартості давальницьких операцій.* Для складання калькуляції можна скористатися Методичними рекомендаціями № 373 [10]. Зазначимо деякі особливості. Витрати давальницької сировини на виробництво визначаються з урахуванням витрат на поточний період, природного убутку, втрат і відходів, передбачених технічними умовами та іншими нормативними документами на випуск готових виробів та цін, що розраховуються окремо для купованої, власної та давальницької сировини.

Для зернопереробного підприємства важливо чітко відокремити витрати на переробку власної та давальницької сировини. На відміну від калькулювання собівартості власної продукції, при давальницьких операціях борошномельне підприємство здійснює калькулювання не готової продукції, а виконаної роботи з переробки зерна.

Таким чином собівартість давальницької операції фактично складається з витрат на:

- транспортування, приймання, зберігання та доробку давальницької сировини;
- переробку давальницької сировини;
- зберігання готової продукції, яка належить замовнику.

Приклад калькуляції вартості послуг переробки давальницької сировини, в якій враховані усі вище зазначені пункти, представлено у таблиці 1.

Таблиця 1

Фактична середньомісячна калькуляція вартості послуг з переробки
давальницької сировини
філії ДП «ДПЗКУ «Кролевецький КХП» за 2011 рік

Найменування статей калькуляції	Один. виміру	Витрати на 1 тонну, грн.
1. Паливо та енергія на технологічні цілі	грн.	71,46
у т.ч. електроенергія	грн.	65,33
вода	грн.	2,01
паливо	грн.	4,12
2. Основна і додаткова заробітна плата	грн.	33,76
3. Відрахування на соціальні заходи	грн.	12,22
4. Амортизація основних засобів	грн.	27,07
5. Витрати на утримання та експлуатацію основних засобів	грн.	17,10
у т.ч. матеріали	грн.	1,18
послуги котельної	грн.	3,71
послуги мех.майстерні	грн.	3,55
послуги автотранспорту	грн.	2,78
послуги лабораторії	грн.	5,12
послуги вагової	грн.	0,76
6. Інші витрати	грн.	0,56
7. Складське зберігання готової продукції	грн.	11,74
8. Загальновиробничі витрати	грн.	60,81
Виробнича собівартість	грн.	234,71
9. Адміністративні витрати	грн.	25,09
10. Витрати на збут	грн.	1,83
Повна собівартість	грн.	261,62

Дане підприємство розробило повну форму калькуляції, тому що з 2011 року власники компанії відмовилися від переробки власного зерна і повністю перешли на виготовлення борошна виключно з давальницької сировини. Однак цілком можливе і комбіноване виробництво. Тобто давальницька сировина буде перероблятися разом з власною сировиною комбінату.

Для розмежування витрат на переробку власної і давальницької сировини можна використовувати показник «собівартість переробки одиниці сировини» (Спер).

$$C_{\text{пер}} = \frac{B}{Z_{\text{вл}} + Z_{\text{дав}}}$$

де B – усі витрати на виробництво (у т.ч. загальногосподарські) без вартості сировини;

$Z_{\text{вл}}$ – кількість власного зерна підприємства;

$Z_{\text{дав}}$ – кількість давальницького зерна.

Згідно з п. 454 Методичних рекомендацій № 373 [10] у випадку, коли обсяг фактичних витрат сировини на отримання кінцевої продукції згідно з даними бухгалтерського обліку більший, ніж передбачено контрактом, та із замовником не досягнуто домовленості про відповідне зменшення кількості кінцевої продукції, не забезпеченої сировиною, або про додаткове постачання сировини, не забезпечена сировиною кількість відвантаженої замовнику готової продукції сторнується із загального випуску такої продукції з купованої сировини за її фактичною собівартістю. Собівартість цієї частини продукції відноситься на витрати по операціях з давальницькою сировиною та записується окремим рядком як «збиток від незабезпечення замовлення сировиною» у попередній калькуляції, а також окремим рядком у калькуляціях собівартості послуг у складі витрат на переробку давальницької сировини.

У разі, якщо обсяг фактичних витрат сировини на отримання кінцевої продукції згідно з даними бухгалтерського обліку менше ніж передбачено контрактом, і замовник не вимагає коригування передбаченою контрактом

кількості кінцевої продукції, що повертається, надлишок сировини списується на рахунок матеріальних ресурсів як сировина в оплату за послуги.

Однак у реальній роботі борошномельних підприємств такі моменти не знаходять свого відображення. Справа в тому, що кількість готової продукції, яка видається замовнику, визначається відсотком виходу готової продукції. Відсоток установлюється на підставі розрахунків за домовленістю сторін. Домовленість про відсоток виходу готової продукції закріплюються складанням «Акт про зачистку виробничого корпусу і результати переробки зерна» (форма № 117) або «Розпорядження-акт на доробку зерна» (форма № 34). Важливим моментом для визначення якості готової продукції будуть слугувати базисні (розрахункові) виходи млина[3].

Кожний млин, в залежності від заводу виробника і року випуску, має свій вихід готової продукції. Приклад базисних варіантів виходу готової продукції при 75% помелі наведено у таблиці 2.

Таблиця 2

Вихід готової продукції, %

Вид продукції	Варіант 1	Варіант 2	Варіант 3	Варіант 4	Варіант 5
Борошно вищого гатунку	65	55	35	60	68
Борошно 1 гатунку	5	15	25	5	7
Борошно 2 гатунку	5	5	15	10	–
Висівки	22	22	22	22	22
Разом	75	75	75	75	75

На практиці фактичний вихід готової продукції відрізняється від нормативно-розрахункового. Фактичний вихід завжди тримається виконавцем у секреті і є комерційною таємницею підприємства. Переробник, дещо вдосконаливши технологічний процес або покращивши помольні якості зерна, може збільшити фактичний обсяг виходу готової продукції на 1-2% (на борошномельних підприємствах це отримало назву «примол»).

За економічною сутністю давальницької операції, всю готову продукцію

(у т.ч. надлишково отриману) необхідно віддати власнику давальницької сировини (замовнику) [9, с. 11]. Якщо переробник залишає так званий «примол» собі, то за законом має оформити це оприбуткуванням в рахунок оплати за виконану роботу, зменшивши на цю суму вартість грошової оплати. Проте реально замовник отримує ту кількість продукції, яку було розраховано і закріплено у договорі на підставі форми № 117, а про «примол» йому ніхто не повідомляє.

3. *Бухгалтерський облік розрахунків за давальницькі операції.* У підприємства-переробника (виконавця) вартість отриманої на переробку давальницької сировини і вартість виробленої з нього готової продукції враховується на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки», оскільки до нього не переходить право власності на цю сировину і готову продукцію. Рахунок 022 деталізують: 0221 «Давальницька сировина на складі» та 0222 «Давальницька сировина у виробництві» [4, с.153]. Аналітичний облік давальницьких операцій здійснюють за кожним давальцем (замовником) у розрізі дати отримання і найменування давальницької сировини, термінів переробки, кількості, якості та вартості [8, с. 10].

Витрати на зберігання сировини, її доробку (сушіння, зволоження, очищення) та переробку, обліковуються на балансових рахунках борошномельного підприємства.

Розрахунки між замовником та виконавцем можуть здійснюватися таким чином:

- 1) грошовими коштами;
- 2) частиною сировини;
- 3) частиною готової продукції.

Відображення операцій з давальницькою сировиною в системі бухгалтерському обліку переробника (виконавця) наведено в таблиці 3.

Відображення операцій з давальницькою сировиною у виконавця

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
а) розрахунок грошовими коштами на умовах попередньої оплати			
1	Отримано на склад давальницьку сировину	0221	-
2	Відпущена давальницька сировина на переробку	-	0221
3	Надійшла давальницька сировина у виробництво	0222	-
4	Надійшли грошові кошти за переробку давальницької сировини на умовах попередньої оплати	311	681
5	Відображено суму зобов'язань з ПДВ у складі попередньої оплати	643	641
6	Відображені прямі витрати на переробку давальницької сировини	23	13, 66
7	Віднесено на собівартість загальновиробничі витрати	23	91
8	Відображено фактичну собівартість переробки	903	23
9	Списано давальницьку сировину з виробництва	-	022
10	Підписано акт виконаних послуг з переробки	361	703
11	Відображено розрахунки за податковими зобов'язанням з ПДВ	703	643
12	Здійснено взаємозалік зобов'язань	681	361
б) розрахунок частиною сировини			
1	Отримано давальницьку сировину для переробки	0221	-
2	Отримано сировину як оплату послуг	201	631
3	Нарахований податковий кредит з ПДВ	643 641	631 643
4	Відпущена давальницька сировина на переробку	-	0221
5	Надійшла давальницька сировина у виробництво	0222	-
6	Відображені прямі витрати на переробку давальницької сировини	23	13, 66
7	Віднесено на собівартість загальновиробничі витрати	23	91
8	Відображено фактичну собівартість переробки	903	23
9	Підписано акт виконаних послуг з переробки	361	703
10	Відображено розрахунки за податковим зобов'язанням з ПДВ	703	643
11	Списано давальницьку сировину з виробництва	-	0222
12	Здійснено взаємозалік зобов'язань	631	361
в) розрахунок частиною готової продукції			
1	Отримано давальницьку сировину	0221	-
2	Відпущена давальницька сировина на переробку	-	0221
3	Надійшла давальницька сировина у виробництво	0222	-
4	Відображені прямі витрати на переробку давальницької сировини	23	13, 66
5	Віднесено на собівартість загальновиробничі витрати	23	91
6	Відображено фактичну собівартість переробки	903	23

Продовження таблиці 3

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
7	Підписано акт виконаних послуг з переробки	361	703
8	Відображено розрахунки за податковим зобов'язанням з ПДВ	703	643
9	Отримано готову продукцію в обмін на надані послуги	28	631
10	Відображено розрахунки за податковим кредитом з ПДВ	643 641	631 643
11	Списано давальницьку сировину з виробництва	-	0222
12	Здійснено взаємозалік зобов'язань	631	361

Відвантаження борошна замовнику, як и переробка зерна, є додатковою послугою виконавця і тому оплачується окремо. Відвантаження може виконуватися безтарним способом (на спецтранспорт – борошновіз) або в тарі (у мішки по 10, 25, 50 кг згідно умов договору та ДСТУ 46.004-99). Відвантаження оформляється окремим актом виконаних робіт, який разом з рахунком на оплату та податковою накладною передається замовнику.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Операції з давальницькою сировиною дають можливість зернопереробним комбінатам не витратити дорогоцінний час та сили спеціалістів на пошуки постачальників сировини, не витратити грошові кошти на придбання цієї сировини, а лише здійснити переробку сировини давальця, отримавши за цю роботу винагороду. Це також сприяє більш повному завантаженню власних виробничих потужностей, тобто підвищує ефективність використання виробничого обладнання і виробничих площ та сприяє раціональному використанню енергетичних ресурсів.

Оскільки давальницькі схеми розрахунків отримують прихильність все більшої кількості вітчизняних товаровиробників, то для України доцільно продовжувати роботу в напрямку вдосконалення методології бухгалтерського обліку даних операцій на вітчизняних підприємствах. Нормативно-правові акти регулюють правила обліку давальницьких операцій лише з нерезидентами. В борошномельній промисловості відсутні галузеві інструкції чи методичні

рекомендації щодо ведення обліку, калькулювання і складання звітності операцій з давальницькою сировиною.

Залишається актуальною і проблема методологічного забезпечення документування давальницьких операцій на зернопереробних підприємствах. Вдосконалення первинного та зведеного документального оформлення переробки давальницького зерна сприятиме підвищенню оперативності надходження інформації з виробництва та підвищить якість внутрішньогосподарської звітності. Перспективним напрямом дослідження залишається методологія обліку побічної, супутньої продукції та відходів в процесі переробки давальницької сировини.

Література

1. Господарський кодекс України від 16.01.03 р. № 436-IV. [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» від 15.09.95 р. № 327/95. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/327/95-вр>
3. Інструкція про проведення обліку й оформлення операцій з зерном і продуктами його переробки на хлібоприймальних та зернопереробних підприємствах, затверджена Наказом Мінагрополітики 13.10.2008 р. № 661. – Посібник Українського хлібороба, 2009. – № 9 - С. 149-174.
4. Білинська Н. Є. Позабалансовий облік операцій з давальницькою сировиною у виробника. / Н. Є. Білинська // Науковий вісник НЛТУ. – 2011. – Вип. 21.7. – С.151 – 158.
5. Бутинець Ф.Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. - 2-ге вид, доп., перероб. / Ф. Ф. Бутинець, В. М. Пархоменко. – Житомир: Рута, 2001. – 544 с.
6. Дерев'янюк Б. В. Відмежування договору міжнародної купілі-продажу від

- інших договорів / Б. В. Дерев'янюк // Вісник ІСПД НАН України. – 2010. - № 1. – С. 53 – 57.
7. Каменская Т. Бухгалтерський облік операцій з переробки зернових /Т. Каменская // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 46. – С.14-17
 8. Кіляр О. Р. Облік і аналіз операцій з давальницькою сировиною [Текст] : автореферат дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / О. Р. Кіляр. – ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К.: 2008. – 18 с.
 9. Лапенко Т. Операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній сфері // Вісник податкової служби України. – 2005. – № 17. – С. 11-13.
 10. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Мінпромполітики України від 9 липня 2007 року № 373.
 11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
 12. Осницька Н. А. Особливості договірною оформлення операцій з давальницькою сировиною / Н. А. Осницька // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 4(58). – С. 85 – 88.
 13. Цивільний кодекс України від 16.01.03 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
 14. Чуприна О. В. Операції з давальницькою сировиною – важливий спосіб вирішення економічної безпеки підприємств / О. В. Чуприна // Право та управління. – 2011. - № 2. – С.410 – 417.

Щербина, О.В. Давальницькі операції на борошномельних підприємствах: принципи організації та облік [Текст] / О.В. Щербина // Кримський економічний вісник. — 2012. — № 1, Ч.2. — С. 357-362.