

УДК 657.423.3

СМУШАК М.В., канд. екон. наук

ДВНЗ "Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника"

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ФОРМУВАННЯ І ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ОПЕРАЦІЇ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті розглянуто та детально досліджено проблемні питання щодо організації та удосконалення операцій з давальницькою сировиною в бухгалтерському обліку. Значне місце в роботі займає розгляд та дослідження обліку готової та супутньої продукції у підприємства-виконавця. Окреслено головні напрямки ефективної переробки сировини та критеріїв визначення основної мети її переробки. Запропоновано низку рекомендацій щодо покращення обліку операцій з давальницькою сировиною за допомогою методики застосування позабалансових аналітичних рахунків нижчого порядку, для відокремленої деталізації обліку кожного з критеріїв цих операцій, з використанням техніки подвійного запису.

Ключові слова: давальницька сировина, операція з давальницькою сировиною, підприємство-замовник, підприємство-виконавець, готова продукція, простий вексель, супутня продукція, виробництво, переробка сировини, позабалансовий облік.

Постановка проблеми. У сучасних умовах характерною особливістю галузей переробної промисловості є існування та розвиток певного типу господарських зв'язків нового типу, так званих операцій з давальницькою сировиною, які полягають у тому, що певні суб'єкти виробничої діяльності, а саме виробники продукції, передають цю сировину переробним підприємствам, які переробляють її на якісну готову продукцію, відповідно отримуючи за це певну плату. Але об'єктивна необхідність стабільного розвитку економіки країни зумовлена вирішенням низки проблем. У свою чергу прикладом оцінки соціально-економічних перетворень у державі можуть бути проблемні питання, виділені у сфері, пов'язаній з особливостями методики та організації обліку операцій з давальницькою сировиною у суб'єктів, що є учасниками цих операцій. До основних таких проблемних питань можна віднести: особливості відображення давальницької сировини в обліку, після передачі її виконавцю; визначення мети переробки сировини; відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з посередниками між переробним підприємством та виробниками давальницької сировини; методика обліку давальницької сировини, яка буда отримана для переробки; облік готової та супутньої продукції; необхідність відображення в бухгалтерському обліку операцій зі зберігання готової продукції на складах виконавця та можливості нетривалого її зберігання; облік готової продукції, отриманої як плата за роботи із переробки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У дослідженнях питання про вдосконалення обліку операцій з давальницькою сировиною у виконавця щодо використання позабалансових рахунків окремої групи, було розглянуто пропозицію В. Ф. Палія про відкриття до одного синтетичного рахунка кількох систем аналітичних рахунків, адже ця система забезпечується узагальненням різних систем рахунків нижчого рівня на рахунках більш високого рівня відповідно до класифікаційної схеми рахунків [7]. Також було вивчивчено та використано запропоновану В. Г. Ко-заком книгу обліку «Сировина і матеріали, прийняті для переробки» для дослідження проблем, що вагомо впливають на побудову обліку операцій з давальницькою сировиною у виконавця,

а саме: відсутність ведення документа, який би узагальнено відображав процес обліку руху давальницької сировини в процесі її надходження від замовника та витрачання на виробництво, а також обліку виготовленої з неї готової та супутньої продукції [5].

Мета дослідження – вирішення проблемних питань, які виникають у підприємств-учасників щодо деталізації обліку операцій з давальницькою сировиною. Основне завдання полягає в розробці рекомендацій та пропозицій у сфері дослідження та виявлення головних напрямів покращання та удосконалення облікової системи операцій з давальницькою сировиною як у підприємства-замовника, так і у підприємства-виконавця.

Методика дослідження. Дослідження проводилось з використанням праць вітчизняних та зарубіжних вчених з питань обліку операцій з давальницькою сировиною, а також офіційної інформації Державної служби статистики, Міністерства фінансів України та інших органів законодавчої і виконавчої влади. Для написання статті використовувались наступні методи:

аналізу

і синтезу, індукції і дедукції, спостереження, порівняння та інші методи.

Результат дослідження та їх обговорення. Операції з давальницькою сировиною, що здійснюються за межами України, регулюються Законом України «Про операції з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних відносинах» і мають більш складну схему бухгалтерського обліку, ніж подібні операції в межах України.

Дослідження потрібно розпочати з вивчення ефективної системи обліку давальницьких операцій у замовника, пов'язаної з їх відображенням на рахунках, оскільки замовників операцій з давальницькою сировиною можна поділити на дві групи: ті, хто є посередниками між переробним підприємством та виробниками давальницької сировини, а також ті, хто є безпосередніми виробниками останньої. У зв'язку з цим, потребує вдосконалення методика відображення в обліку таких операцій в обох учасників.

Під час вивчення особливостей ведення досліджуваних операцій, сировина після передачі виконавцю обліковується на балансі замовника, змінюється тільки субрахунок обліку запасів, а саме із субрахунка 201 «Сировина і матеріали» її потрібно перенести на субрахунок 206 «Матеріали, передані у переробку». Аналітичний облік сировини, переданої у переробку, ведуть за кожним підприємством-виробником, контролюючи операції з переробки і відповідні витрати. На нашу думку, до рахунку 206 можна відкривати аналітичні рахунки нижчого порядку, а саме:

- 20611 за договорами (якщо замовник передає в переробку різні партії давальницької сировини на різних договірних умовах);
- 20612 за видами давальницької сировини, якщо одному виконавцю передаються на переробку різні види давальницької сировини;
- 20613 за видами продукції, за співпраці з різними виконавцями;
- 20614 інші варіанти залежно від галузі діяльності замовника та переробника.

Під час відображення у підприємства-замовника витрат на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, і вартість використаної для переробки давальницької сировини та решту витрат, що формують собівартість сировини, пропонується використовувати рахунок 26 „Готова продукція” з більш детальним субрахунком 261 „Вартість робіт із переробки давальницької сировини”, тому, що на рахунок 26 потрапить не вся вартість переданої у переробку сировини, а тільки її частина, оскільки інша частина буде вирахована як вартість супутньої продукції.

Особливістю технологічного процесу є те, що у результаті переробки сировини, окрім готової продукції, утворюється супутня продукція, яка є звичайними активами, бо їх використання в майбутньому, як очікується, призведе до отримання економічних вигод. У зв'язку з цим, їх відображення можливе за кредитом рахунка 2311 «Переробка сировини на давальницьких умовах» за цінами можливого використання чи реалізації. Як уже зазначалось вище, специфікою операцій з давальницькою сировиною є поєднання факторів виробництва як замовником, так і виконавцем. З огляду на це, функціональність системи обліку пов'язана не лише з його удосконаленням у замовника, а й у виконавця.

Облік операцій з давальницькою сировиною у виконавця відповідно до специфіки укладеного договору ведеться у позабалансовому обліку з використанням класу 0 «Позабалансові рахунки» на рахунку 02 «Активи на відповідальності зберігання». Цей рахунок призначений для обліку цінностей, прийнятих підприємством на відповідальне зберігання чи переробку, які тимчасово перебувають на підприємстві, але не є його власністю [6].

За вивчення не менш важливого питання щодо економічного змісту операцій зберігання готової продукції з виготовленої сировини на складах виконавця було запропоновано рахунок 022 «Матеріали, прийняті для переробки», який може використовуватись не тільки для прийнятих матеріалів, а й для використаних на виробництво. Для того, щоб точніше відобразити інформацію на цьому рахунку відповідно до суті змісту, варто було б змінити його на «Матеріали, прийняті та використані для переробки».

З метою деталізації, яка б більш ефективно відображала інформацію про прийняття та використання цінностей, було б доцільно відкрити до рахунка 022 «Матеріали, прийняті та використані для переробки» такі субрахунки:

- 0221 «Матеріали, прийняті для переробки» – для оприбуткування давальницької сировини виконавцем;
- 0222 «Матеріали, передані у виробництво» – для списання її на виробництво;

- 0223 «Готова продукція, що виготовлена з давальницької сировини» – для оприбуткування готової продукції на складі виконавця;

- 0224 «Супутня продукція, що виготовлена з давальницької сировини» – для оприбуткування супутньої продукції на складі виконавця [5].

Для того, щоб можна було відокремити облік за кожним замовником, тобто власником давальницької сировини, а також за кожним договором на її переробку, за місцями їх переробки та оприбуткування цієї сировини за видами робіт з переробки, можна застосувати до рахунку 0221 «Матеріали, прийняті для переробки» деталізацію аналітичних рахунків ще нижчого рівня, а саме:

- 02211 і т. д. – для оприбуткування сировини за кожним замовником (власником сировини);
- 02212 і т. д. – для оприбуткування сировини за місцями зберігання;
- 02213 і т. д. – для оприбуткування сировини за кожним окремим давальницьким договором;
- 02214 і т. д. – для оприбуткування сировини за видами робіт із переробки.

Запропоновану деталізацію рахунків обліку операцій з давальницькою сировиною та продуктами її переробки у виконавця можна здійснювати, використовуючи метод подвійного запису.

Якщо реалізувати техніку подвійного запису на позабалансових рахунках, то можна використати контрахунок 026 «Контрахунок до рахунків активів на відповідальному зберіганні» – так званий «технічний позабалансовий рахунок», який буде мати активно-пасивний характер і виконуватиме роль контрахунка до вже відкритих рахунків.

Важливою також є необхідність визначення критерію, за яким можна з'ясувати характер рахунка, що відповідно до переходу такого рахунку на баланс визначатиметься таким чином:

- позабалансовий рахунок – активний, якщо під час переведення його на баланс дебетується балансовий рахунок;
- позабалансовий рахунок – пасивний, якщо під час переведення його на баланс кредитується балансовий рахунок.

Також дуже важливим питанням, що потребує суттєвого вдосконалення, є облік у виконавця готової продукції, отриманої як плата за роботи з переробки. Проблема полягає в тому, що у плані рахунків бухгалтерського обліку не передбачено рахунка для обліку такої продукції.

Цю продукцію, з одного боку, можна обліковувати на рахунку 26 «Готова продукція», але в Інструкції № 291 чітко вказано, що за дебетом рахунка 26 відображається надходження готової продукції власного виробництва, а дана готова продукція не належить виконавцю після закінчення виробничого циклу, а передана йому як оплата за роботи із переробки.

З іншого боку, готову продукцію, передану як оплату за переробку, можна обліковувати на рахунку 28 «Товари». У згаданій вище інструкції передбачено, що рахунок 28 на промислових та інших виробничих підприємствах (до яких належать виконавці) застосовується для обліку виробів, матеріалів, які спеціально придбані для продажу або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, придбаних для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо [1].

Отже, виходячи із зазначеного вище, можна вважати, що для обліку у виконавця готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, яка надійшла від замовника, тобто власника цієї сировини, та одержаної як оплата за роботи з переробки, недостатньо обліковувати її просто на рахунку 28 «Товари», а потрібно в межах цього рахунка відкрити субрахунок 286 «Готова продукція, що одержана в оплату робіт із переробки».

Також можна виділити ще одну з не менш вагомих проблем, яка безпосередньо впливає на побудову обліку операцій з давальницькою сировиною у виконавця, а саме відсутність ведення документа, який би узагальнено відображав процес обліку руху давальницької сировини у процесі її надходження від замовника та витрачання на виробництво, а також обліку виготовленої з неї готової та супутньої продукції.

Вивчення нами практичного досвіду з цього питання доводить, що в цих цілях можна використовувати запропоновану В. Г. Казаком книгу обліку „Сировина і матеріали, прийняті для переробки”. Цей документ може використовуватись у досліджуваній галузі, оскільки сприятиме вдосконаленню обліку операцій з давальницькою сировиною у підприємства-виконавця [5].

Висновки. Система обліку операцій з давальницькою сировиною потребує вдосконалення. Але запропоновані зміни в методиці обліку досліджуваних операцій, на нашу думку, потребують не лише вдосконалення, а й відповідного затвердження на нормативному рівні. Тому в майбутньому, для врегулювання операцій з давальницькою сировиною потрібно приділити більше

уваги розробці відповідного стандарту бухгалтерського обліку, який би відображав усі наявні проблеми в обліку зазначених операцій.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.12.1999 р. № 893/4186, зі змінами та доповненнями / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. Режим доступу до док. : <http://www.dtkk.com.ua/show/2bid16881.html>.
2. Закон України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" від 15.09.95 р. № 327/95-ВР (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу до док. : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=327%2F95-%E2%F0%3B>.
3. Проект постанови Кабінету міністрів України "Про Порядок погодження вивезення за межі митної території України як давальницької сировини дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, їх відходів та брухту" від 05.11.08 р. № 969 [Електронний ресурс]. Режим доступу до док.: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=300466&cat_id=42320&ctime=1318589068114.
4. Наказ ДПА України "Про затвердження Порядку видачі, обліку, відстрочення та оплати (погашення) векселя (письмового зобов'язання), що видається суб'єктом підприємницької діяльності при здійсненні операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" від 25.02.2002 № 83 [Електронний ресурс]. Режим доступу до док. : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0248-02>
5. Кузьмінський Ю. А. Облік зовнішньоекономічної діяльності / Ю. А. Кузьмінський, В. Г. Козак, Л. І. Лук'яненко – К.: КНЕУ, 2003. – 183 с.
6. Бутинець Ф. Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: підручник [для студ. вищих навч. закл. зі спец. 7.050106 „Облік і аудит ”] / Ф. Ф. Бутинець – Житомир : ПП „Рута”, 2002. – 544 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу до док. : <http://www.twirpx.com/file/599911>.
7. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В. Ф. Палий. – М.: 2007. – 512 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу до док. : <http://freebooks.net.ua/uchebniki/economicbookz/bux/50840-v.f.-palij-mezhdunarodnye-standarty-ucheta-i.html>.
8. Дідківський М. І. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства / М. І. Дідківський. – К. : Знання, 2006. – 463 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу до док. : <http://www.info-library.com.ua/books-book-68.html>.

Направления совершенствования методики формирования и отображения информации об операциях с давальческим сырьем на счетах бухгалтерского учета

М.В. Смушак

В статье рассмотрены и детально исследованы проблемные вопросы относительно организации и совершенствования операций с давальческим сырьем в бухгалтерском учете. Рассмотрены и исследованы учет готовой и сопутствующей продукции у предприятия-исполнителя. Очерчены основные направления эффективной переработки сырья и критериев определения основной цели ее переработки. Предложен ряд рекомендаций по улучшению учета операций с давальческим сырьем, с помощью методики применения забалансовых аналитических счетов низшего порядка, для уединенной детализации учета каждого из критериев таких операций с использованием техники двойной записи.

Ключевые слова: давальческое сырье, операция с давальческим сырьем, предприятие-заказчик, предприятие-исполнитель, готовая продукция, простой вексель, сопутствующая продукция, производство, переработка сырья, забалансовый учет.

Надійшла 08.10.2013.