

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.
Ефективна економіка. 2022. № 11.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2022.11.57>

УДК 657.422.17

*Ю. В. Подмешальська,
к. е. н., доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Інженерний навчально-науковий інститут ЗНУ, м. Запоріжжя
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6353-4542>*

*О. С. Стрижко,
магістратрант кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту
Інженерного навчально-наукового інституту ЗНУ, м. Запоріжжя
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7226-7404>*

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДАВАЛЬНИЦЬКОЇ СИРОВИНИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

*Yu. Podmeshalska,
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department
of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, Engineering Educational and
Scientific Institute of Zaporizhzhia National University
O. Stryzhko,
Master's student of the Department of Accounting, Analysis,
Taxation and Audit, Engineering Educational and Scientific Institute of
Zaporizhzhia National University*

IMPROVEMENT OF ACCOUNTING OF RAW MATERIALS AT THE ENTERPRISE

На сучасному етапі більшість підприємств не в змозі в повному обсязі абсолютно самостійно забезпечити собі умови для ефективного виробництва всіх видів товарів та послуг. Важливою причиною такої ситуації є відсутність оборотних коштів, котрі необхідні для придбання сировини та недостатня забезпеченість власною сировиною при наявності потужного виробничого комплексу. І тому однією з форм ефективної підприємницької діяльності все частіше стає використання операцій з давальницькою сировиною.

Операції з давальницькою сировиною - один із надійних вигідних співпраць для обох партнерів. Значна частина оборотних коштів замовника заощаджується від проведення операцій з давальницькою сировиною, а переробник забезпечує підприємство обсягом сировини, що нині є вкрай актуальним. Позитивним моментом у провадженні такої діяльності є те, що підприємство в кінцевому результаті не має перейматись за збут готового продукту, бо він по суті належить підприємству-замовнику робіт.

На сучасному етапі в олійно-жировій промисловості виникають свої особливі вимоги до оформлення та змісту документів, які містять інформацію про переробку давальницької сировини. Документальне оформлення цих операцій має бути інформативним, корисним та зрозумілим всім користувачам.

У статті розглянуті актуальні питання документального забезпечення обліку давальницької сировини в олійно-жировій промисловості. Також визначені практичні аспекти щодо удосконалення документального забезпечення обліку.

Проведений аналіз типових форм, які використовують для обліку давальницької сировини та запропоновано удосконалення документу «Акт внутрішнього переміщення» для практичного використання. За результатами такого аналізу пропонуються документи для оформлення операцій руху з давальницької сировини. Запропоновано документ «Відомість накопичень давальницької сировини» з розбивкою по кожному

контрагенту, котрий буде містити в собі інформацію щодо найменування та кількості переданої замовником і отриманої переробником давальницької сировини. Також нами запропоновано доопрацьована форма документу «Акт убутку ваги внаслідок зміни вмісту в ньому вологи та сміття» з накопиченням інформації про прийняту давальницьку сировину.

At the current stage, the majority of enterprises are not able to fully independently provide themselves with the conditions for the efficient production of all types of goods and services. An important reason for this situation is the lack of working capital, which is necessary for the purchase of raw materials, and the insufficient supply of own raw materials in the presence of a powerful production complex. And therefore, one of the forms of effective business activity is increasingly becoming the use of operations with raw materials.

Operations with Davanytsia raw materials are one of the reliable and profitable cooperations for both partners. A significant part of the customer's working capital is saved from conducting operations with raw materials from the supplier, and the processor provides the company with the volume of raw materials, which is extremely relevant today. A positive point in the conduct of such activities is that the company ultimately does not have to take care of the sale of the finished product, because it essentially belongs to the company that ordered the work.

At the current stage, the oil and fat industry has its own special requirements for the design and content of documents that contain information about the processing of raw materials. Documentation of these operations should be informative, useful and understandable to all users.

The article deals with topical issues of documentary support for the accounting of raw materials in the oil and fat industry. Practical aspects regarding the improvement of documentary support for accounting are also defined.

An analysis of the typical forms used for accounting of raw materials was carried out, and the improvement of the document "Act of Internal Movement" for

practical use was proposed. Based on the results of such an analysis, documents are proposed for registration of operations of movement of raw materials. The document "Information of accumulations of customer raw materials" with a breakdown by each counterparty is proposed, which will contain information on the name and quantity of customer raw materials transferred by the customer and received by the processor. We have also proposed a modified form of the document "Act of weight loss due to changes in the content of moisture and garbage in it" with the accumulation of information about the accepted raw materials.

Ключові слова: *давальницька сировина, переробка, облік сировини, удосконалення.*

Keywords: *source raw materials, processing, accounting of raw materials, improvement.*

Постановка проблеми. Відсутність на законодавчому рівні єдиного переліку та затверджених типових форм первинних документів для оформлення давальницької сировини вказує на необхідність їх розробки з урахуванням специфіки досліджуваних операцій, оскільки більшість виконавців разом із здійсненням переробки давальницької сировини виготовляють продукцію власного виробництва, а це ускладнює контроль за рухом сировини у процесі її переробки. Для вирішення цього питання необхідна розробка пакету документів, який буде призначений для відображення операції з сировиною на давальницьких умовах, що дозволить підвищити точність бухгалтерського обліку, а також можливість реалізації контрольних дій.

Аналіз досліджень і публікацій. Проблеми обліку, контролю давальницької сировини розглядалися у працях вітчизняних науковців таких, як Ф.Ф. Бутинцю, Т.А. Бутинець, В.В. Бурцева, Є.В. Калюзі, Н.Г. Виговській, Л.В. Нападовській, М.Д. Коріньку, В.О. Кіляр, та ін [2]. Більшість з авторів коментують порядок обліку перероблення давальницької сировини у зовнішньоекономічній діяльності, але залишається мало дослідженими

методологічні аспекти бухгалтерського обліку з давальницькою сировиною на вітчизняних підприємствах.

Проблемами регулювання обліку з давальницької сировини займалась О.В. Кіляр, яка вважала, що головною проблемою є відсутність встановленої методики обліку у замовника на законодавчому рівні. Рішенням цього питання вона запропонувала ввести положення (стандарту) бухгалтерського обліку 35 «Операції з давальницькою сировиною», де автор пропонує 5 розділів: загальні положення, визнання та оцінка сировини на давальницьких умовах та продуктів її переробки, облік операцій у замовника, облік у виконавця та відображення операцій у фінансовій звітності [3].

Мета статті – визначення особливостей обліку давальницької сировини та розробка рекомендацій щодо удосконалення документального забезпечення обліку давальницької сировини.

Виклад основного матеріалу. Операції з давальницькою сировиною – це попередня поставка сировини для її переробки (оброблення) на готову продукцію за відповідну оплату, незалежно від кількості виконавців, етапів за умови.

В Податковому кодексі України дається наступне визначення: давальницька сировина – це сировина, напівфабрикати, матеріали, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання і передаються іншому суб'єкту господарювання для виробництва готової продукції, з подальшим переданням або поверненням такої продукції або її частини їх власникові або за його дорученням іншій особі [1].

Суть операцій з перероблення давальницької сировини полягає у тому, що власник сировини має намір замовити продукцію зі своєї сировини. З цією метою укладається договір з іншим підприємством-виробником, що має необхідну виробничу базу [6]. Згідно з договором, підприємство-виробник виготовляє з одержаної сировини продукцію і передає її замовнику, який зобов'язується оплатити послуги з перероблення. Але треба не забувати,

що давальницька сировина є власністю замовника і при передачі її для перероблення виконавцю право власності на неї не переходить [5].

Головним документом взаємних відносин між партнерами є договір з переробки, котрий обов'язково повинен містити: права виконавця та замовника; ціну робіт, обов'язки виконавця, порядок розрахунків, обов'язки замовника, правові наслідки і відповідальність сторін, порядок повернення залишків переробленої сировини і матеріалів замовнику чи переходу їх у власність виробника [1].

Транспортування давальницької сировини до місця переробки обов'язково супроводжується товарно-транспортною накладною (ТТН) відповідної встановленої форми [7]. Здебільшого сировину доставляють автомобільним транспортом (типова форма № 1-ТН). Так як сировина направляється до переробки без права власності на неї, в накладних зазначають номер і дату договору із контрагентом та запис, що сировина передається за цим документом саме на переробку (наприклад, за договором переробки) [2]. До ТТН також надаються сертифікати якості сировини для підтвердження її походження та якості. Переробник документує оприбуткування сировини. Як приклад, на кожну отриману накладну виписується Прибутковий ордер, після чого обліковують у Картках складського обліку [8].

Передачу давальницької сировини із місця зберігання до виробництва оформлюють Лімітно-забірними картками типової форми № М-8 або № М-9, або Накладною-вимогою на відпуск матеріалів форми № М-11 [6]. Надходження давальницької сировини на склад до переробки доцільно оформлювати документом «Акт внутрішнього переміщення». Ми пропонуємо доопрацьовану форму з розбивкою по кожному контрагенту, котрий містить інформацію щодо найменування і кількості, якості переданої на виробництво сировини. Запропонована форма документа «Акт внутрішнього переміщення» наведена в таблиці 1.

Таблиця 1. Форма документа «Акта внутрішнього переміщення»

Контрагент	Кількість переданої сировини за зміну	Сміттєва домішка,%	Волога, %
Разом			

Майстер зміни цеху приймання____ П.І.П._____(підпис)

Майстер зміни цеху переробки____ П.І.П._____(підпис)

Начальник лабораторії_____ П.І.П._____(підпис)

В таблиці 1 узагальнена та систематизована вся інформація за зміну, а саме: по кожному контрагенту в кількості переданої сировини і її якості.

На відпуск давальницької сировини використовують лімітно-забірні картки, у яких відображається детальна інформація про рух певної партії давальницької сировини за конкретним замовником від початкового до кінцевого етапу її переробки [2].

Питання, що з нашої точки зору, заслуговує на особливу увагу, є розробка для масло-жирових підприємств документа «Відомість накопичень давальницької сировини», який буде містити інформацію щодо оприбуткованої для переробки давальницької сировини та вказаними контрагентами (таблиця 2).

Таблиця 2. Форма документа «Відомість накопичень давальницької сировини»

Дата ТТН	Контрагент	Номер авто	Вага відван. відвант.	Сміттєва домішка відвант.	Волога	Вага прийнята	Сміттєва домішка прийнята	Волога прийнята
	Разом							

В данній відомості буде інформація по кожній прийнятій ТТН контрагента з розбивкою по машинам, вказаною якістю, прийнятою вагою.

Це дуже зручно для користувачів, коли в одній таблиці разом вся інформація за вибраний період.

Накладна на внутрішнє переміщення продукції, служить підставою для здавання готових виробів з виробництва на склад із зазначенням найменування виробу, одиниці виміру та кількості. Разом із накладними та картками, виконавець має можливість фіксувати рух у Книзі обліку руху і результатів її переробки [7]. У Книзі ведуться наступні графи: найменування замовника, надходження сировини на склад, номер та дата складання договору, передача сировини до переробки [2]. Накладна типової форми № М-11 служить для передачі готової продукції з виробництва на склад. Вона містить в собі найменування готової продукції по її видам, а також дані про кількість готової продукції із зазначенням одиниці виміру (обов'язково роблять позначку «Готова продукція згідно давальницького договору») [6].

Передача давальницької сировини оформлюється актом приймання-передачі виконаних робіт (форма N9). Акт складається у двох примірниках, для кожної із сторін. Містить в собі всі обов'язкові реквізити первинного документа [4]. На кожний договір виписується окремий акт. Отримана готова продукція та відходи після переробки виконавцем повинні передатись замовнику та бути так само оформлені, як і під час передачі сировини на переробку. В документах зазначають: найменування та кількість готової продукції, відходів отриманих із давальницької сировини [2].

Розрахунки за послуги з переробки давальницької сировини здійснюються за домовленістю сторін:

- або через грошову форму, коли вся отримана продукція після переробки передається замовнику;
- або через надання виконавцю частини сировини чи отриманої з неї продукції [2].

Також можливо використовувати супутню продукцію, якщо вона утворилась під час переробки з давальницької сировини для розрахунків з виконавцем.

Типовою накладною форми №М-11 оформлюється розрахунок, якщо він проводиться давальницькою сировиною або готовою продукцією [7].

Давальницьку сировину обліковують у замовника на балансовому рахунку 20 «Виробничі запаси». Вартість переданої для переробки сировини замовник відображає за дебет субрахунку 206 «Матеріали, передані на переробку» та за кредитом субрахунку 201 «Сировина й матеріали». Витрати на виробництво продукції, отриманої від виконавця, ведуться на рахунок 23 «Виробництво» з подальшим їх списанням на рахунок 26 «Готова продукція» [6].

Облік по витратам, які несе виконавець на переробку чи доробку давальницької сировини, узагальнюється на рахунку обліку витрат на виробництво. Передача замовнику виготовленої з давальницької сировини продукції оформлюється актом про виконані роботи та накладною, в котрих вказують данні про фактично виконані роботи і їх вартість [9]. Також, виробник подає замовнику звіт про використання давальницької сировини, який містить інформацію про кількість: відходів, одержаної, використаної і невикористаної сировини та виробленої з цієї сировини продукції. Надлишок сировини повертається замовнику, якщо договором не передбачено часткову оплату робіт сировиною. Давальницька сировина від замовника до виконавця оформлюється документально (накладна або товарно-транспортна накладна, акт передачі та додані документи) [2].

При оприбуткуванні, на одержану давальницьку сировину, оформлюють прибутковий ордер. Якщо виконавець здійснює не лише переробку давальницької сировини, але й виробництво і реалізацію продукції з власної сировини, то організовується відокремлений облік [2]. На сьогодні немає затвердженої форми для оформлення операцій з надходження давальницької сировини, тому необхідно обов'язково здійснювати помітку на первинних документах «На давальницьких умовах або згідно договору переробки», що полегшить процес обліку руху давальницької сировини. Ця пропозиція обліку у виробника допоможе підвищити якість інформації про

наявність та рух цінностей, контроль та ефективність їхнього використання [6].

На думку О.А. Кіляр доцільним є запровадження для обліку у виробника «Відомість руху давальницької сировини», яка містила б в собі інформацію про замовника, найменування матеріалів, терміни оброблення, дані про надходження матеріалів на склад (дата, документ, кількість), вибуття зі складу (повернуто замовнику, відпущено у виробництво), рух давальницької сировини у виробництві (надійшло, повернуто невикористану сировину, сировина використана для виробництва, відходи). Відомості про залишки давальницької сировини, містять в собі дані про залишки давальницької сировини на складі і у виробництві на початок та кінець місяця. Використання запропонованих відомостей дозволить узагальнити інформацію про рух сировини та її залишки на початок і кінець звітного періоду, що сприятиме підвищенню якості обліку та контролю [4].

Виконавець зацікавлений в організації ефективної системи внутрішнього контролю за станом використання давальницької сировини, умовами її зберігання, нормами списання у виробництво тощо, оскільки після завершення робіт з переробки повинен надати замовнику «Звіт про витрачання давальницької сировини». У разі її перевитрачання (за умови відсутності чіткого обґрунтування необхідності такого перевитрачання) виконавець понесе власні витрати [6]. Тому нами пропонується доопрацювати для олійно-жирових підприємств документ «Акт убутку ваги внаслідок зміни вмісту в ньому вологи та сміття» з накопиченням. Його використання дозволить користувачам володіти інформацією про прийняту давальницьку сировину. У запропонованому документі буде інформація по контрагентам за кількістю та якістю сировини. Також буде інформація про передану сировину на виробництво, із зазначенням її якості та про списане по формулі сміття та вологу (таблиця 3).

**Таблиця 3. Форма документа «Акт убутку ваги внаслідок зміни
вмісту в ньому вологи та сміття»**

Контрагент	Надход.	Перед. на вироб., кг	волога, %	Сміт. домішка, %	Спис. по смiт. домiш. за попер. перiод (кг)	Спис. по смiт. домiш. на кiнець мiсяця (кг)	Спис. з вологи за попер. перiод (кг)	Спис. з волог и на кiнець мiсяця (кг)	Зал. (кг)
Разом									

Використання цього акту дозволить бачити інформацію по прийнятій сировині з накопиченням по кожному контрагенту. Подається інформація про те скільки сировини передано на виробництво та якої якості. Міститься інформація щодо списання за попередній період та за місяць сміттевої домішки та вологи.

Висновки. В ході дослідження нами встановлено та обґрунтовано необхідність удосконалення, шляхом розробки, документів з обліку операцій з давальницькою сировиною. В доопрацьованому документі «Акт внутрішнього переміщення» інформація буде систематизована розбивкою по кожному контрагенту, кількості та якості переданої на виробництво сировини, що являє собою важливу інформацію для замовника.

Нами пропонується розробка документа «Відомість накопичень давальницької сировини», яка буде містити інформацію щодо оприбуткованої для переробки давальницької сировини. В данній відомості буде інформація по кожній прийнятій ТТН контрагента з розбивкою по машинам, вказаною якістю, прийнятою вагою. Це дуже зручно для користувачів, коли в одній таблиці разом вся інформація за вибраний період.

В статті нами також запропоновано розробка документу «Акт убутку ваги внаслідок зміни вмісту в ньому вологи та сміття», який буде містити інформацію про зменшення ваги олійного насіння внаслідок вмісту в ній

вологи та сміття. Цей документ, на нашу думку, буде корисним для здійснення контролю на олійно-жирових підприємствах, на яких поки що не повною мірою задовольняються потреби управління в інформації для прийняття управлінських рішень.

Література

1. Податковий кодекс України: Закон України від 19.05.2011 р. № 3393-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 48-49. Ст. 235
2. Білинська Н.Є. Позабалансовий облік операцій з давальницькою сировиною у виробника . *Науковий вісник НЛТУ*. 2011. № 21. С.151-158.
3. Кіляр О. Особливості обліку операцій з переробки давальницької сировини. *Вісник КНТЕУ*. 2007. №6 . С. 107-114.
4. Кіляр О.Р. Проблемні питання здійснення операцій з давальницькою сировиною в Україні. *Формування ринкової економіки* : зб. наук. праць. Київ, 2006. С. 390-396.
5. Козицька Н. О. Облік і контроль операцій з давальницькою сировиною (на прикладі масло-жирових підприємств) : автореф. дис. дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук : 27.01.12. Київ, 2011. 32с.
6. Матвєєва В.В. Операції з давальницькою сировиною. Вид. 2-ге, перероб. та доп. Харків : Вид-во "Фактор", 2020. 160 с.
7. Парнюк О.В., Подмешальська Ю.В. Документальне забезпечення обліку товарних запасів на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 22. С. 97–104.
8. Подмешальська Ю. В., Зайберт Є. К. Облік виробничих запасів. *Ефективна економіка*. 2018. №3. <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6273> (дата звернення: 5.11.2022).
9. Скирдова О.А., Подмешальська Ю.В. Бухгалтерський облік та управлінський облік виробничих запасів. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 21. С. 93–99.

References

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2011), “ Tax Code of Ukraine”, Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy, vol. 48-49.
2. Bilynska, N.E. (2011) “Off-balance sheet accounting of transactions with raw materials from the manufacturer”, *Naukovyj visnyk NLTU*, vol.21, pp. 151-158.
3. Kylyar, O. R. (2007) “Peculiarities of accounting for processing operations of raw materials”, *Visnyk KNTEU*, vol. 6, pp. 107-114.
4. Kilyar, O.R. (2006) “Problematic issues of operations with raw materials from Ukraine ”, *Formuvannia rynkovoï ekonomiky : zb. nauk. prats'*, vol.16, pp. 390-396
5. Kozytka, N. O. (2011), “Accounting and control of operations with raw materials from Davanytsia (using the example of oil and fat enterprises)”, Ph.D. Thesis, Accounting, analysis and audit, National University of Economics named after Vadym Hetman of Kyiv, Kyiv, Ukraine.
6. Matveeva, V.V. (2020) *Operatsii z daval'nyts'koiu syrovynoiu* [Operations with raw materials], 2nd ed, [edit. and additional], Faktor Publishing House, KHARKOV, Ukraine.
7. Parnyuk, O.V., and Podmeshalska, Yu.V. (2020), “Documentary maintenance of inventory accounting at the enterprise ”, *Ahrosvit*, vol. 22, pp. 97–104.
8. Podmeshalska, Yu.V. and Seibert, E. K. (2018), “Accounting of production stocks”, *Efektivna ekonomika*, [Online], vol.3, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6273> (Accessed 5 Nov 2022).
9. Skirdova, O.A. and Podmeshalska, Yu.V. (2021), “Accounting and management accounting of production stocks”, *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol.21, pp. 93–99.

Стаття надійшла до редакції 20.11.2022 р.