

О. Р. Кіляр, аспірантка,  
кафедра бухгалтерського обліку,  
Київський національний економічний університет  
імені вадима Гетьмана

## **ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЗДІЙСНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ В УКРАЇНІ**

У статті розглянуто проблемні питання здійснення операцій з давальницькою сировиною. На основі дослідження та аналізу економічних наукових джерел та нормативно-правової бази уточнено поняття «давальницька сировина», «виконавець», «замовник». Розглянуто дискусійні питання щодо ведення обліку у підприємства — замовника.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** давальницька сировина, замовник, виконавець, давальницький договір.

Наразі операції, пов'язані з виготовленням продукції з використанням давальницької сировини, досить поширені в діяльності підприємств України. В основному причинами використання давальницьких операцій називають дефіцит ліквідності, обмеженість оборотних коштів, для самостійної закупки сировини промисловими підприємствами, відсутність необхідних виробничих потужностей та ін.

Виходом із таких ситуацій є залучення партнера та укладення з ним договору на переробку сировини, що постачається.

Обговоренню питань стосовно операцій з давальницькою сировиною присвячено багато публікацій економістів, як вчених так і практиків. З першого погляду здається, що операції з давальницькою сировиною є досить простими — замовник передає на переробку за відповідну плату давальницьку сировину і одержує готову продукцію. Однак насправді це складний процес, у ході якого виникає ряд дискусійних та проблемних питань, що потребують вирішення. Вищесказане стосується, зокрема, таких моментів:

- відсутнє чітке визначення, яку ж саме сировину ми можемо вважати давальницькою;
- в законодавстві не визначено поняття «давальницький договір» та не врегульовано здійснення таких взаємовідносин між замовником та виконавцем;

- потребує правового врегулювання та чіткого визначення характер діяльності підприємства — замовника, що здійснює операції з давальницькою сировиною в Україні;

Проблемні питання, які стосуються давальницької сировини перш за все пов'язані з тим, що в українському законодавстві не розроблено документів, які б регулювали здійснення операцій з давальницькою сировиною на території України. Визначення основних понять, які фігурують при здійсненні даних операцій потрібно шукати в різних законодавчих актах, які лише деякою мірою стосуються даних операцій. Так, наприклад, визначення поняття «операція з давальницькою сировиною» знаходимо в ст. 1 Закону України «Про операції з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних відносинах» у редакції Закону України від 04.10. 2001р. № 2761 (надалі Закон № 2761) [2], в якій сказано, що 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.

У даному законі також зазначено, що учасниками давальницьких операцій є замовник та виконавець. Виконавець — суб'єкт господарської діяльності, який здійснює операції з давальницькою сировиною. Замовник — суб'єкт господарської діяльності, який надає давальницьку сировину для виготовлення готової продукції. На нашу думку два останні визначення не повною мірою відображають специфіку діяльності учасників давальницьких операцій. Доцільно було б сформулювати їх наступним чином: виконавець — суб'єкт господарської діяльності, який здійснює операції з переробки, доробки та збагачення давальницької сировини і його продукція визначена як кінцева; замовник — суб'єкт господарської діяльності, який надає давальницьку сировину виконавцю для її подальшої переробки у кінцеву продукцію.

На жаль, ми не можемо використовувати положення цього закону для врегулювання даних внутрішньоукраїнських операцій, оскільки він містить ряд вимог, що стосуються зовнішньоекономічних операцій і в ньому не визначена специфіка здійснення операцій з давальницькою сировиною на території України.

Термін «давальницька сировина» можна також знайти у кількох законодавчих актах, зокрема, у вищезгаданому законі визначено, що давальницька сировина — сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, ввезені на митну

територію України іноземним замовником (чи закуплена іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезені за її межі українським замовником для використання у виробленні готової продукції. Як бачимо щоб визначити, яка ж саме сировина може бути давальницькою для проведення відповідних внутрішньоукраїнських операцій, нам потрібно шукати визначення останньої в інших нормативних документах. Таким визначенням може бути трактування з податкового роз'яснення № 337 від 28.08.2001 р., в якому давальницьку сировину визначено як «сировина (матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії та ін.), які надані замовником (власником) виробнику (переробнику) і прийняті останнім для переробки, обробки, збагачення або використання без одержання права власності на неї і без оплати її вартості». Отож, відсутність чіткого визначення давальницької сировини створює проблему, — яку ж саме сировину відносити до давальницької, як її правильно обліковувати та яким чином організовувати здійснення операцій з давальницькою сировиною на території України. На нашу думку визначення давальницької сировини потрібно сформулювати наступним чином: давальницька сировина — це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, які надані замовником для переробки (обробки, збагачення) виробнику без передачі права власності на неї та з наступним одержанням готової продукції.

У Законі № 2761 наводиться таке визначення готової продукції: готова продукція — продукція (товар), вироблена з використанням давальницької сировини (крім тієї частини, що використовується для проведення розрахунків за її переробку) і визначена як кінцева у контракті між замовником і виконавцем.

При здійснення операцій з переробки давальницької сировини між замовником і виконавцем виникають певні взаємовідносини. Як і будь-які інші економічні відносини вони повинні бути законодавчо врегульованими. Операції щодо переробки сировини здебільшого оформляють договором між виконавцем і замовником. Незважаючи на значне поширення давальницьких операцій між вітчизняними суб'єктами господарської діяльності в українському законодавстві не існує положень, які б регулювали організацію та здійснення такої діяльності. Поняття «давальницький договір» не розкрито ні в Господарському кодексі України, ні в Цивільному кодексі України, ні в інших нормативно-правових актах, які використовуються для врегулювання даних взаємовідносин.

Звичайно, даний договір має право на існування згідно ст. 6 Цивільного кодексу України, в якій сказано, що сторони мають право

укладати договір, що не передбачений актами цивільного законодавства, але відповідає його загальним засадам [6]. Виходячи з того, що Цивільним кодексом України передбачено кілька видів договорів і положення останнього не забороняють їх поєднувати, сторони, укладаючи договір на переробку давальницької сировини можуть включати в нього елементи різних договорів ( ст. 628 ЦКУ).

Операції з переробки давальницької сировини за своєю суттю найбільше наближені до операцій підряду. Тому при укладанні договору на переробку давальницької сировини в ньому використовується багато положень договору підряду. Проте, незважаючи на близькість даних договорів між ними існує ряд суттєвих розбіжностей. Так, наприклад, істотною ознакою договору на переробку давальницької сировини є попередня передача виконавцеві сировини, що належить замовнику, з метою її переробки. Водночас при підряді, за загальним правилом, роботи виконують з матеріалу підрядника, якщо інше не встановлене договором (ст. 839 ЦКУ). До того ж операції підряду та операції з переробки давальницької сировини не є тотожними, вони мають свої особливості, а отже і їх здійснення повинно регулюватись окремими документами чи положеннями, що стосуються лише даного виду операцій.

Звичайно, найкращим рішенням було б внесення правових норм, які б регулювали саме операції з давальницькою сировиною, у Цивільний кодекс України та Господарський кодекс України.

Ще одним аспектом давальницьких операцій є форма розрахунку, зокрема, можливі наступні форми розрахунків:

- грошовими коштами;
- частиною сировини, що передається у переробку;
- частиною готової продукції, що виробляється;
- у змішаній формі.

Кожна з даних форм розрахунків має свої особливості та вимагає здійснення різних операцій, що обов'язково повинно бути відображено у давальницькому договорі. Тому з метою уникнення суперечок рекомендується у давальницькому договорі чітко сформулювати права та обов'язки сторін, умови поставки та оплати, а також чітко визначити всі спірні моменти.

Для захисту інтересів як замовника так і виконавця ми пропонуємо при укладенні договору на переробку давальницької сировини звернути увагу на такі суттєві умови договору:

- предмет договору та характер робіт, що будуть виконуватись, щоб чітко визначити цілі переробки: отримання готової продукції в результаті доробки, чи виготовлення якісно нових видів продукції;

- порядок приймання — передачі готової продукції та відходів переробки;

- умови розподілення ризиків випадкових втрат чи пошкодження сировини та готової продукції: тобто, яка із сторін несе відповідальність, та уточнення моменту виникнення такої відповідальності;

- умови та форма розрахунків;
- відповідальність сторін за порушення контракту;
- порядок пред'явлення претензій;
- обставини форс-мажору;
- додаткові умови договору.

Відображення операцій з давальницькою сировиною в бухгалтерському обліку визначається їх економічною суттю, причому найважливішим видається те, що замовник, передаючи для переробки матеріали виконавцю, не передає право власності на них.

Однією з проблем, навколо якої ведуться дискусії, є ведення обліку у підприємства — замовника. Виникає питання, яким чином обліковувати виготовлений продукт: як товар чи як готову продукцію? Визначення готової продукції, яке наведене вище не дає однозначної відповіді на питання. Наявність у визначенні слів «продукція» та «товар» вносить розбіжності у визначення характеру діяльності замовника: це виробнича діяльність чи торгівельна? Дане питання створює труднощі у обліку підприємства-замовника. Обговорюючи дане питання, одні економісти вважають, що потрібно вести облік виробництва, інші — облік торгівлі.

Наведемо аргументи на користь обох точок зору. Основним аргументом на користь торговельної діяльності є те, що у підприємства-замовника відсутні власні виробничі потужності, недостатня матеріально-технічна база для переробки у готову продукцію.

Щодо аргументів на користь відображення операцій з давальницькою сировиною як виробничої діяльності, то вказують, що «виробництво» — це регульований людьми процес створення продуктів; «торгівля» — це галузь народного господарства, яка здійснює реалізацію товарів шляхом купівлі — продажу. Як бачимо, виробництво — це діяльність, пов'язана зі створенням продуктів, тоді як торгівля — це процес, пов'язаний з їх реалізацією. Крім того, у Методичних рекомендаціях з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності, затвердженими Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145, наведено перелік витрат

підприємств торгівлі, що пов'язані з перетворенням товарів перед їх подальшим продажем, вартість матеріалів, які використовуються для зберігання, підсортування, обробку, пакування і фасування товарів.

При цьому серед витрат торговельних підприємств відсутні витрати, пов'язані з виготовленням, переробкою, або перетворенням якісних характеристик товарів, тому не можна розглядати діяльність з переробки давальницької сировини як торговельну. Отже, використовуючи метод від протилежного, доводять, що діяльність пов'язана з переробкою давальницької сировини є виробничою. Проте дане питання все ж залишатиметься дискусійним до тих пір, доки законодавством не буде чітко визначено характер діяльності, пов'язаної з переробкою давальницької сировини.

Як було сказано вище, давальницька сировина перебуває у власності замовника, отже, вартість її обліковується на балансі замовника. Облік такої сировини ведеться на субрахунок 201 «Сировина і матеріали». При передачі сировини у переробку її переносять на субрахунок 206 «Матеріали передані в переробку». При цьому здійснюється бухгалтерська проводка Дт 206 — Кт 201.

Аналітичний облік давальницької сировини ведуть за кожним підприємством переробником. Розглянемо як відображаються операції з переробки давальницької сировини у обліку замовника та виконавця (розрахунки здійснюються грошовими коштами). Облік у замовника можна відобразити такими послідовними операціями:

- відвантажена давальницька сировина переробникові: Дт206 — Кт201;
- підписаний акт про надання послуг з переробки: Дт 23 — Кт 631;
- списана вартість сировини у виробництво: Дт 23 — Кт 206;
- оприбуткована готова продукція: Дт 26 — Кт 23.

Що стосується калькулювання собівартості готової продукції виготовленої з давальницької сировини, то це докладно викладено в Методрекомедаціях № 47 п. 294—321 [5].

Предметом діяльності переробника є надання послуг з переробки чужої сировини, відповідно його дохід і витрати визнаються в зв'язку з такою переробкою.

Облік переробки давальницької сировини здійснюється наступним чином. Оскільки до підрядника не переходить право власності на сировину, він оприбутковує її на позабалансовому рахунку 022 «Матеріали прийняті для переробки» за цінами, що зазначені в договорі.

Облік у виконавця відображається такими послідовними операціями:

- отримана давальницька сировина Дт 022;
- підписаний акт про надання послуг з переробки Дт 361 — Кт 703;
- нарахована заробітна плата робітникам та внески до фондів соціального страхування Дт 23 — Кт 661, 651, 652, 653;
- нараховано амортизацію основних фондів Дт 23 — Кт 131;
- відображено собівартість реалізованих послуг Дт 903 — Кт 23;
- списано доходи на фінансовий результат Дт 703 — Кт 791;
- списана собівартість реалізованих послуг Дт 791 — Кт 903;
- списана давальницька сировина із забалансового рахунка Кт 022.

Аналітичний облік давальницької сировини ведуть за кожним замовником, за найменуваннями та за цінами, що вказані у супровідних документах. Витрачання матеріалів на виробництво виконавцем здійснюється згідно з передбаченими на переробку даних матеріалів технічними вимогами та іншими документами, які нормують випуск готової продукції, що узгоджені сторонами.

Отже, проаналізувавши здійснення операцій з давальницькою сировиною можемо зробити висновок, що чинні норми існуючих документів є неповними та недостатньо опрацьованими. Як наслідок, потребують удосконалення питання організації, управління та аналізу таких операцій.

### **Література**

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436 — IV.
2. Закон України «Про операції з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних відносинах» у редакції Закону України від 04.10.2001 р. № 2761 — III, зі змінами і доповненнями.
3. Закон України від 03.04.97р. № 168/97 — ВР «Про податок на додану вартість», зі змінами та доповненнями.
4. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. — Затверджена наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 291, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.12.99 р. № 893/4186, зі змінами та доповненнями.
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг). — Затверджені наказом Держкомпромполітики України від 02.02.01 р. № 47.
6. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435 — IV.

Стаття на дійшла до редакції 10.04.06