

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет Економіки і управління
Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр
Освітній рівень

Галузь знань 07 Управління та адміністрування
Спеціальність 071 Облік і оподаткування

на тему Організація обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною на прикладі ТОВ «Хмельничанка», м. Хмельницький
ДРОО.016042.01.07.00

Виконала: студентка 2 курсу, групи ОАмз–20-1 _____ О. М. Німчук
Підпис Ініціали, прізвище

Керівник
канд. екон. наук, доцент _____ Л. А. Богатчик
Підпис, дата Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:
Зав. кафедри обліку, аудиту та оподаткування
канд. екон. наук, доцент _____ Л.В. Скоробогата
Підпис, дата Ініціали, прізвище

_____ 2021 р.

Хмельницький, 2021

ЗМІСТ

С.

Вступ	6
1 Теоретичні основи організації обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною на підприємстві	9
1.1 Сутність операцій з давальницькою сировиною як економічної категорії та об'єкту обліку і контролю	9
1.2 Нормативно-правове регулювання обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною	15
1.3 Аналіз організаційно-методичних особливостей обліку операцій з давальницькою сировиною на підприємстві	22
2 Організація обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною на прикладі ТОВ «Хмельничанка»	27
2.1 Характеристика діяльності ТОВ «Хмельничанка»	27
2.2 Організація обліку операцій з давальницькою сировиною на підприємстві	33
2.3 Контроль операцій з давальницькою сировиною у ТОВ «Хмельничанка»	41
3 Напрями покращення організації обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною у ТОВ «Хмельничанка»	48
3.1 Пропозиції щодо побудови системи управлінського обліку операцій з давальницькою сировиною на підприємстві	48
3.2 Рекомендації щодо організації та проведення аудиту давальницьких операцій у ТОВ «Хмельничанка»	54
3.3 Аналіз факторів, що впливають на вибір оптимальної форми розрахунків за переробку давальницької сировини	61

Висновки	66
Перелік джерел посилання	69
Додаток А Статут ТОВ «Хмельничанка»	74
Додаток Б.1 Фінансова звітність ТОВ «Хмельничанка» за 2019 рік	84
Додаток Б.2 Фінансова звітність ТОВ «Хмельничанка» за 2020 рік	86
Додаток В.1 Оборотно-сальдова відомість ТОВ «Хмельничанка» за 2019 рік	88
Додаток В.2 Оборотно-сальдова відомість ТОВ «Хмельничанка» за 2020 рік	91

ВСТУП

Поширення впливу світових інтеграційних процесів на розвиток регіональних економік обумовило перегляд принципів функціонування підприємств, які орієнтують свої виробничі можливості виключно на місцевий ринок. Велика залежність від регіональних факторів розвитку, зокрема, використання трудового потенціалу території, користування місцевими сировинними запасами, з однієї сторони, та насиченість місцевого ринку з іншої, не створюють сприятливих умов для інтенсивного відтворення.

Одним із способів подолання розглянутих диспропорцій є використання давальницьких схем взаємодії з суб'єктами ринкових відносин. Дійсно, виготовлення продукції на давальницьких умовах дозволяє в умовах обмеженості власних оборотних коштів максимально завантажити наявні на підприємстві виробничі потужності, та сприяє збільшенню доходів суб'єкта господарювання.

Відмінність проведення операцій з давальницькою сировиною полягає в тому, що суб'єкт господарювання, реалізуючи процес передачі матеріалів на переробку, зберігає за собою виключне право власності як на сировину, так і на отриману після переробки готову продукцію, що потребує належної системи документообігу і в постачальника, і у виробника.

З правової точки зору операції із запасами, які суб'єкт господарювання передає згідно договору іншій стороні з метою переробки, обробки чи іншого виду доопрацювання, за своїм змістом відносяться до підрядних робіт і, відповідно, підпадають під регулювання Цивільного кодексу України.

Незважаючи на складність організації проведення операцій з давальницькою сировиною, що обумовлене необхідністю додаткових важелів перевірки на етапі передачі продукції, особливостей відображення її на позабалансових рахунках в обліку (у виробника), контролю порядку формування собівартості виготовленої продукції та повернення її власнику,

даний вид взаємовідносин з постачальниками набуває все більшої популярності серед вітчизняних підприємств.

Актуальні питання організації обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною були порушені у працях вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких варто відмітити таких, як: Бутинець Ф., Гордополов В., Граковський Ю., Єдинак Т., Золотухан О., Іваненко В., Кіляр О., Коць І., Лишиленко О., Осницька Н., Рудницький В., Сопко В., Терновський В., Чернін О., Урусова З. П., Патенко І. В. та ін. Незважаючи на глибину проведених досліджень, на нашу думку, потребують більш детального вивчення питання побудови системи управлінського обліку операцій з давальницькою сировиною на підприємстві, а також дослідження факторів, що впливають на вибір оптимальної форми розрахунків за переробку давальницької сировини.

Мета дипломної роботи полягає у вивченні теоретичних основ організації обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною на підприємстві, дослідженні діючої системи організації обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною у ТОВ «Хмельничанка», та практичному обґрунтуванні напрямів її покращення на підприємстві.

Для досягнення поставленої мети у дипломній роботі були сформовані та успішно вирішені такі завдання:

- досліджено сутність операцій з давальницькою сировиною як економічної категорії та об'єкту обліку і контролю;
- вивчено складові нормативно-правового регулювання обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною;
- проаналізовано організаційно-методичні особливості обліку операцій з давальницькою сировиною на підприємстві;
- досліджено діючі підходи до організації обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною у ТОВ «Хмельничанка»;
- розроблено пропозиції щодо побудови системи управлінського обліку операцій з давальницькою сировиною на підприємстві;

– підготовлено рекомендації щодо організації та проведення аудиту давальницьких операцій у ТОВ «Хмельничанка»;

– проаналізовано фактори, що впливають на вибір оптимальної форми розрахунків за переробку давальницької сировини.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, організаційних, методичних і практичних аспектів обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною на підприємстві.

Об'єктом дослідження дипломної роботи стали оборотно-сальдові відомості та фінансова звітність ТОВ «Хмельничанка» за 2018-2019 роки.

Основний зміст роботи викладений на 73 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі містить 12 таблиць, 12 рисунків. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел із 44 найменувань та 3 додатків.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Сутність операцій з давальницькою сировиною як економічної категорії та об'єкту обліку і контролю

В сучасних умовах господарювання більшість промислових підприємств не мають змоги самостійно створити належні умови для ефективного виробництва необхідної кількості товарів і послуг. Це пов'язано, перш за все, з тим, що при наявних значних виробничих потужностях у суб'єктів господарювання може бути відсутня достатня величина оборотних коштів, потрібна для придбання сировини. З іншої сторони, володіння матеріальними ресурсами не завжди супроводжується можливістю їх ефективної переробки. На нашу думку, використання давальницьких схем організації взаємовідносин з постачальниками дозволяє успішно подолати розглянуті бар'єри, та створює нові умови для розвитку підприємницьких здібностей.

Без сумніву, організація діяльності на давальницьких умовах не лише успішно вирішує проблему нестачі коштів та пошуку нових ринків збуту сировини (у тому числі й за кордоном), але й за рахунок ефекту масштабу сприяє зниженню витрат на виробництво продукції, забезпечує розширення економічних зв'язків, а також дозволяє перетворити низько ліквідну сировину в більш ліквідну готову продукцію.

Активне запровадження давальницьких схем у практиці промислових підприємств зумовили підвищений інтерес серед вітчизняних науковців щодо вивчення додаткових можливостей їх використання. Аналіз робіт з проблематики дослідження показує, що найчастіше дискусії вчених виникають за рахунок відмінностей у тлумаченні терміну «давальницька сировина».

Наприклад, Бутинець Ф.Ф. до давальницької відносить «сировину, яку передають на переробку, у тому числі й в іншу країну, задля виготовлення готової продукції. При цьому витрати на переробку оплачує замовник» [16]. Подібної думки у своєму визначенні дотримується і Дяків Р., відмічаючи, що давальницькою є «сировина особи (фізичної, юридичної), власник якої є одночасно і замовником на виготовлення товару з цієї сировини іншою особою – товаровиробником, і також власником готового товару (продукту)» [20]. Натомість Осницька Н.А. у своєму визначенні пропонує більш деталізований склад давальницької сировини та відмічає виняткову власність замовника на продукт переробки: «давальницькою є сировина, матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, енергоносії, передані для переробки товари, які є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) та передаються ним на договірній основі іншому суб'єкту господарювання (виробнику, переробнику) з метою виробництва готової продукції за встановлену оплату згідно договору з її подальшим поверненням замовнику» [32].

Для цілей бухгалтерського обліку використовують визначення категорії, наведене у пп. 14.1.41 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, відповідно до якого «давальницька сировина – це 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 частин їх власникові або за його дорученням іншій особі» [3].

Проведені дослідження дозволяють зробити висновок, що на відміну від інших видів матеріальних ресурсів, відмінними ознаками давальницької сировини є, по-перше, належність замовникові виключного права власності як на сировину, передану для переробки, так і на готову продукцію, що з неї виготовлена; по-друге, виробником за визначену плату надаються виключно послуги з переробки. Обумовлене актуалізує питання дослідження сутності операцій з давальницькою сировиною.

Як показано у таблиці 1.1, трактування економічного змісту поняття «операції з давальницькою сировиною» також перебувало у колі досліджень вітчизняних науковців.

Таблиця 1.1 – Підходи науковців щодо трактування економічного змісту поняття «операції з давальницькою сировиною»

Автор	Визначення, джерело
Білинська Н. Є.	«Суть операцій з перероблення давальницької сировини полягає у тому, що власник сировини – замовник – має намір виготовити продукцію зі своєї сировини» [12].
Богомазова К. К.	«Операції по переробці давальницької сировини включають переробку, обробку й технологічну доробку деяких видів сировини» [13].
Іваненко В. О.	«Сутність операцій з давальницькою сировиною полягає в тому, що одне підприємство закуповує сировину і передає її іншому підприємству для виготовлення за винагороду певного виду продукції шляхом переробки (обробки, збагачення чи використання) переданої сировини (незалежно від кількості замовників та виконавців, а також кількості операцій з переробки цієї сировини)» [23].
Єдинак Т. С.	«Операції з давальницькою сировиною – це специфічний вид зустрічної торгівлі, що передбачає кооперування дій замовника переробки та виконавця, причиною чого є міжнародний поділ праці та розвиток міжнародної конкуренції» [21].
Кіляр О. Р.	«Сутність операцій з давальницькою сировиною полягає в тому, що давальницька сировина на всіх етапах переробки та продукти її переробки є власністю замовника; виконавець лише здійснює переробку даної сировини за відповідну плату; в операціях з давальницькою сировиною можливе використання різних форм розрахунків між замовником та виконавцем; під час здійснення операцій давальницька сировина повністю споживається; використовується давальницька сировина лише у виробничому процесі» [26].
Осницька Н. А.	«Операція з давальницькою сировиною – це операція з попередньої поставки сировини для її наступного перероблення (оброблення, комплектування, збагачення чи використання) на готову продукцію за відповідну плату, незалежно від кількості виконавців, а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини) за умови, якщо вартість давальницької сировини на кожному етапі переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції» [32].

Аналіз наведених у таблиці 1.1 визначень показує, що всі вони, по-перше, враховують правову основу здійснення давальницьких операцій, по-друге, ґрунтовно розкривають зміст та функціональну сутність давальницької сировини; і відрізняються лише ступенем деталізації кожної із складових. Проте для цілей бухгалтерського обліку оперуватимемо визначенням, яке наведене у пп. 14.1.134 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України: «операція з давальницькою сировиною – операція з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції» [3].

Наявність правового підґрунтя здійснення операцій з давальницькою сировиною дозволяє обліковцю встановити чіткі критерії визнання таких операцій (рис. 1.1 (побудовано за [3])).

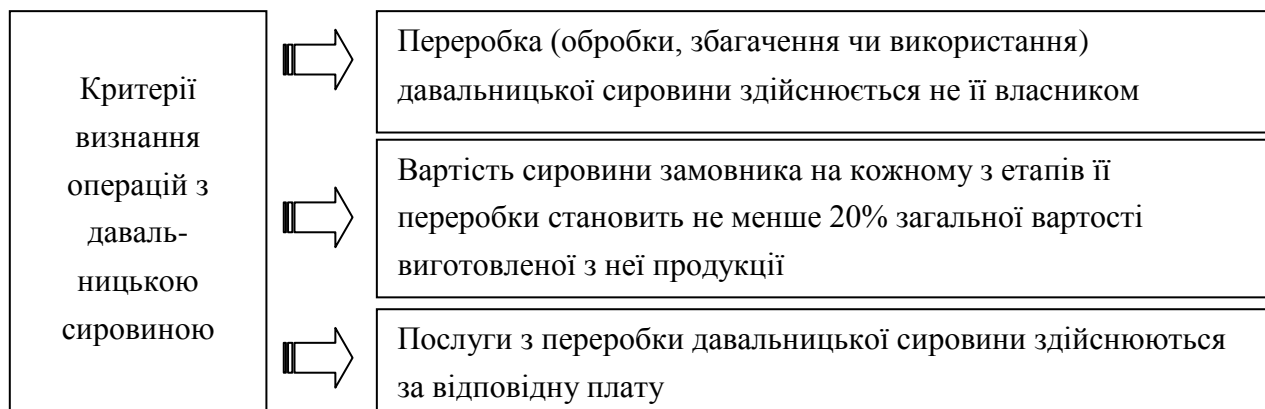


Рисунок 1.1 – Критерії визнання операцій з давальницькою сировиною відповідно до Податкового кодексу України

Головними учасниками операцій з давальницькою сировиною є:

- замовник – ним виступає суб’єкт підприємницької діяльності, який передає сировину на давальницьких умовах для виготовлення з неї продукції;
- виконавець – це суб’єкт господарювання, функції якого полягають в переробці давальницької сировини.

Варто пам'ятати, що саме замовнику належить право власності на давальницьку сировину на кожному з етапів її обробки, а також і на виготовлену з неї продукцію. При цьому замовником може бути суб'єкт підприємницької діяльності незалежно від його організаційно-правової форми власності, головне, щоб він був здатен забезпечити безперебійність поставок сировини виконавцю. Прибуток замовника по давальницьких операціях формується, з однієї сторони, за рахунок різниці між вартістю переданої згідно договору готової продукції, та з іншої, вартості сировини і послуг з переробки.

Важливим напрямом дослідження є вивчення мотивів здійснення операцій з давальницькою сировиною. У працях вітчизняних науковців спостерігаємо відмінні підходи щодо їх групування та аналізу. Наприклад, у роботі Коць І. І. [27] запропоновано всі мотиви здійснення давальницьких операцій структурувати в розрізі наступних груп: виробничі, сировинно-матеріальні, майнові, фінансові, соціально-кадрові, маркетингові, логістично-територіальні, зовнішньоекономічні. Гордополов В. Ю. [17], провівши критичний аналіз праць науковців з цієї проблематики, дійшов висновку, що переважна більшість дослідників до мотивів участі в давальницьких схемах відносять:

– для підприємства, який здійснює переробку сировини, – прагнення завантаження вільних виробничих потужностей, нестача власних сировинних ресурсів, недоступність кредитних ресурсів, забезпечення достатнього рівня платоспроможності, спроба недопущення припинення виробництва, прагнення збереження кваліфікованого персоналу;

– у підприємства – власника сировини переважаючими мотивами є бажання зменшення собівартості продукції за рахунок ефекту масштабу виробництва у підприємства, що проводить переробку, відсутність спеціалізованих технологій обробки, недостатність власних виробничих потужностей при наявності постійно зростаючого попиту на продукцію.

На рисунку 1.2 наведено узагальнені результати групування мотивів здійснення операцій з давальницькою сировиною в розрізі головних учасників.



Рисунок 1.2 – Мотиви здійснення операцій з давальницькою сировиною

При здійсненні господарських операцій за давальницькою схемою регулювання системи взаємовідносин між замовником та виконавцем регулюється шляхом укладення договору на переробку (обробку, збагачення чи використання) давальницької сировини. Відмітимо, що за своєю суттю операції із запасами, які один суб'єкт підприємницької діяльності передає іншому для обробки чи доопрацювання, відносять до підрядних робіт та регламентуються главою 61 Цивільного кодексу України [6].

Важливим є визначення форми розрахунків за надані послуги з переробки давальницької сировини. Наприклад, Урусова З. П., Патенко І. В. у своїй роботі [40] відмічають, що розрахунки із виконавцем за переробку давальницької сировини можуть бути здійснені одним із перерахованих способів:

– виключно грошовими коштами (зазвичай використовується, коли у

замовника існує значний попит на продукцію, що обумовлене як правило ненасиченими існуючими або появою нових ринків збуту);

– частиною давальницької сировини (за цієї умови у договорі чітко зазначається відсоток сировини, який переробник отримує у якості плати за надані послуги);

– частиною готової продукції (в цьому випадку договір також повинен обов'язково регламентувати спосіб розрахунку виходу отриманої з давальницької сировини продукції та можливі коригування оплати у випадку недосягнення встановлених показників);

– комбіновано (поєднання двох чи всіх трьох перерахованих показників).

Загалом, можна зробити висновок, що складність проведення операцій з давальницькою сировиною на підприємстві полягає, перш за все, в необхідності правильного відображення в обліку порядку визнання права власності на передану сировину та виготовлену з неї продукцію. Вирішення цих питань потребує від суб'єкта господарювання належної організації системи аналітичного обліку та більш гнучкого контролю за дотриманням вимог договорів. Цього досягнути можна лише шляхом постійного моніторингу нормативно-правових документів, які регламентують порядок організації та ведення обліку давальницьких операцій.

1.2 Нормативно-правове регулювання обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною

Діючи систему нормативно-правового регулювання в частині організації і проведення давальницьких операцій пропонуємо розглянути за двома напрямками: перший напрям включає законодавчі акти, які регламентують особливості регулювання операцій з давальницькою сировиною; другий – акумулює нормативні документи, які регулюють порядок організації їх обліку та контролю. Перелік документів за першим з напрямів згруповано в табл. 1.2.

Таблиця 1.2 – Нормативно-правові документи, які визначають особливості регулювання операцій з давальницькою сировиною

Нормативно-правовий документ	Напрямок регулювання в частині операцій з давальницькою сировиною
Цивільний кодекс України [6]	Глава 61 Цивільного кодексу України регламентує порядок складання та сфери відповідальності за договором підяду
Господарський кодекс України [1]	Глава 20 Господарського кодексу України визначає умови здійснення господарсько-договірних зобов'язань
Митний кодекс України [2]	Регулює порядок здійснення операцій з давальницької сировини на митній території України, а також послідовність її переробки за межами країни
Податковий кодекс України [3]	Визначає порядок оподаткування операцій з давальницькою сировиною. Наприклад, пп. 134.1.1 документу встановлено порядок коригування фінансового результату до оподаткування суб'єктів господарювання, визначеного відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, на різниці, які виникають відповідно до положень Податкового кодексу України. Крім того, послуги з переробки сировини підпадають під визначення «постачання послуг», наведене в пп. 14.1.185 Податкового кодексу України.
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [5]	Регламентує загальні положення ведення зовнішньоекономічної діяльності суб'єктами підприємництва, в тому числі й щодо здійснення толінгових операцій.

Ключові аспекти регулювання давальницьких операцій визначені Цивільним кодексом України. Як було відмічено вище, договір про переробку давальницької сировини не є окремим видом договору в Цивільному кодексі України, і за своєю сутністю прирівнюється до договорів підяду. Ст. 837 Цивільного кодексу України визначено, що за договором підяду одна сторона (іменується підрядчик) зобов'язується на свій ризик виконати визначену роботу відповідно до завдання другої сторони (іменується замовник), а замовник, в свою чергу, зобов'язується прийняти й оплатити виконану роботу. Також у цій статті нормативного документу встановлено, що договір підяду може укладатися на виготовлення, обробку, переробку, ремонт речей або

передбачає виконання інших робіт з обов'язковим передаванням її результатів замовнику [6].

Враховуючи, що положення глави 61 Цивільного кодексу України не регламентують порядок складання договорів на переробку давальницької сировини, всі важливі умови повинні бути зазначені безпосередньо в договорі. На рисунку 1.3 наведено істотні моменти, які на нашу думку, повинні обов'язково бути відображені в договорі на переробку давальницької сировини.



Рисунок 1.3 – Істотні умови договору про переробку давальницької сировини

Що стосується відповідальності за збереження й використання сировини, чинним законодавством чітко визначено, що вона покладається на суб'єкта господарювання, який здійснює переробку. Варто наголосити, що виконавець

давальницької угоди несе пряму відповідальність за неправильне використання матеріалів і зобов'язаний не лише надати замовникові калькуляційний звіт, але й повернути залишок.

Нормативно-правове регулювання обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною на підприємстві реалізується на трьох рівнях, які графічно зображено на рисунку 1.4.

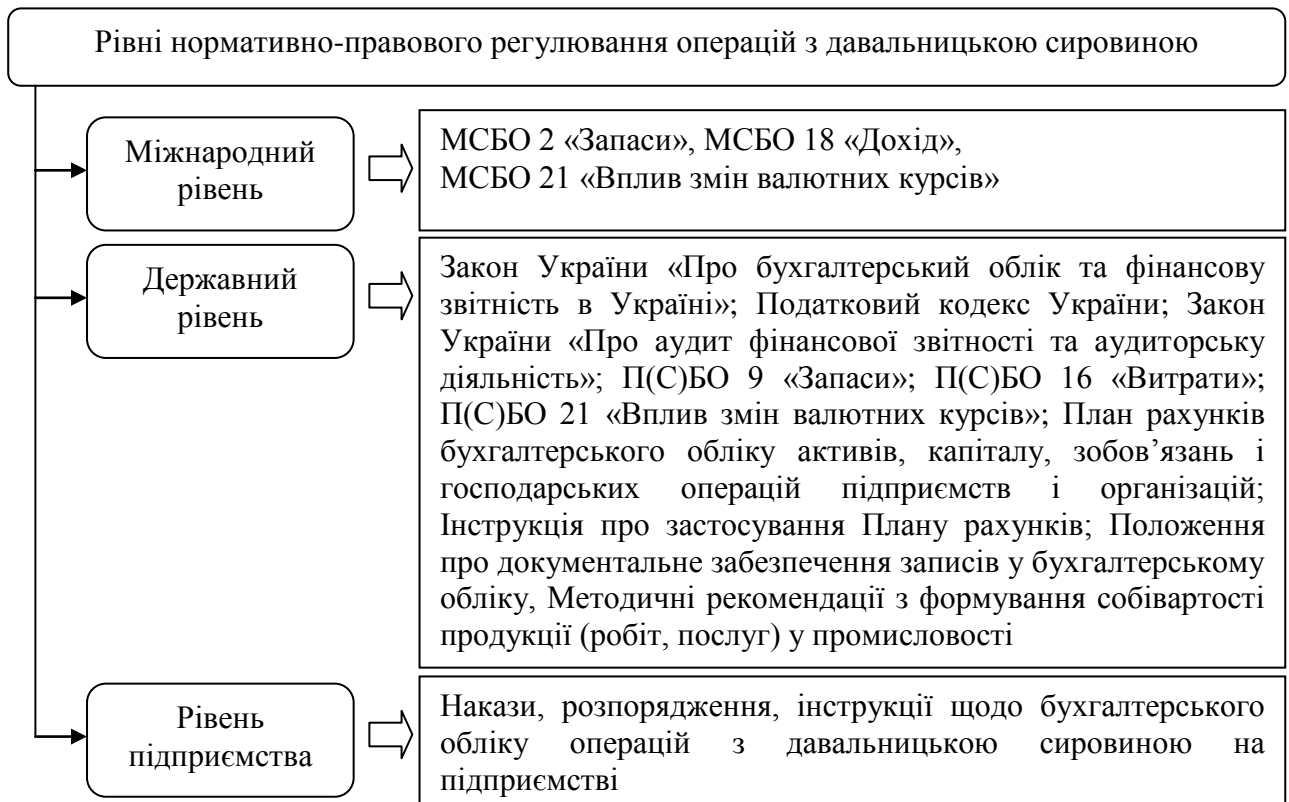


Рисунок 1.4 – Складові системи нормативно-правового регулювання обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною

Розглянемо більш детально систему нормативно-правового регулювання обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною на державному та мікрорівнях. Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [4]. Оскільки в нашій країні відсутні законодавчо затверджені форми первинного обліку давальницької сировини, відповідно до ст. 9 означеного нормативного документу складені в довільній формі первинні документи повинні мати такі

обов'язкові реквізити: назву документу; дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю її виміру; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, які дозволяють ідентифікувати особу, що брала участь у здійсненні господарських операцій [4].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (далі – П(С)БО 9 «Запаси») визначає методологію формування в бухгалтерському обліку інформації про всі види запасів, якими володіє підприємство, та визначає порядок розкриття даних про них у фінансові звітності [8]. Давальницька сировина за всіма критеріями підпадає під визначення категорії «Запаси», відповідно, норми та положення стандарту повністю застосовуються в організації обліку даного виду операцій.

Давальницька сировина є різновидом прямих матеріальних витрат, і відповідно до норм П(С)БО 16 «Витрати» приймає безпосередню участь у формуванні виробничої собівартості виготовленої з неї продукції, та в майбутньому включається до складу собівартості реалізованої продукції [7].

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцією про його застосування (далі – План рахунків та Інструкція про його застосування) [10] передбачено, що для обліку давальницької сировини використовуються такі субрахунки:

– 206 «Матеріали, передані в переробку» – субрахунок використовується в системі бухгалтерського обліку замовника для відображення матеріалів, які передані на сторону в переробку, та які в подальшому включаються до складу собівартості виготовлених з них виробів. При цьому потрібно врахувати, що величина затрат на переробку, що будуть сплачені залученим організаціям, відображається за дебетом тих рахунків, які використовуються для обліку отриманих з переробки виробів. Що стосується системи аналітичного обліку переданих в переробку матеріалів, то вона будується таким чином, щоб

забезпечити дієвий контроль за операціями з переробки та відповідними видами витрат. В Інструкції про застосування Плану рахунків чітко наголошено, що передача матеріалів у переробку відображається виключно на субрахунках рахунку 20 «Виробничі запаси»;

– 022 «Матеріали, прийняті для переробки» – позабалансовий субрахунок використовується підприємствами, які здійснюють переробку давальницької сировини, для організації обліку надходження від замовника матеріалів, які прийняті для переробки і не оплачуються одержувачем. Що стосується системи аналітичного обліку давальницької сировини, то суб'єкти господарювання її організують в розрізі замовників, видів сировини, за місцями зберігання чи переробки матеріалів. При цьому облік витрат на переробку чи доробку давальницької сировини здійснюється з використанням рахунків обліку витрат виробництва (за винятком, як було відмічено вище, вартості давальницької сировини замовника).

Порядок оподаткування операцій з давальницькою сировиною регулюється Податковим кодексом України. Проаналізуємо вплив операцій з давальницькою сировиною на формування об'єкту оподаткування податком на прибуток, єдиного податку, податку на додану вартість. Так, відповідно до пп. 134.1.1 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування податком на прибуток є «прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу» [3]. Податкові різниці за операціями з переробки давальницької сировини виникають у випадку, коли один з учасників договору є суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності. Натомість, якщо дві сторони є резидентами України, об'єктом оподаткування податком на прибуток виступає фінансовий результат, визначений за правилами бухгалтерського обліку.

Платники єдиного податку мають право проводити операції з давальницькою сировиною, але при цьому повинні бути враховані заборони й обмеження, встановлені гл. 1 р. XIV Податкового кодексу України. На нашу думку, головна із заборон полягає у неможливості платниками єдиного податку 1 – 3-ої груп проводити розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) в негрошовій формі (п. 291.6 Податкового кодексу України) [3]. Це означає, що і замовнику, і підприємству, яке здійснює переробку давальницької сировини, за умови якщо вони є платниками єдиного податку, не можна використовувати такі види розрахунків, як оплата частиною готової продукції та / або сировини.

Обмеження щодо проведення операцій з давальницькою сировиною існують щодо фізичної особи, яка є платником єдиного податку 2-ї групи. Згідно чинного законодавства, такі особи не можуть приймати участі в переробці давальницької сировини суб'єкта господарювання, який перебуває на загальній системі оподаткування. Як аргумент податківці наводять норми пп. 1 п. 291.4 Податкового кодексу України, відповідно до якого на 2-ій групі можуть перебувати лише ті фізичні особи – підприємці, як здійснюють господарську діяльність з надання послуг платникам єдиного податку та / або населенню [3].

Що стосується ПДВ, то послуги з переробки давальницької сировини підлягають під визначення поняття «постачання послуг», наведене в пп. 14.1.185 Податкового кодексу України. За умови, якщо місцем постачання цих послуг є митна територія України, дані послуги оподатковуються ПДВ на загальних підставах, тобто за ставкою 20%.

В цілому, проведений аналіз системи нормативно-правового регулювання обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною засвідчує її дієвість та достатність для організації раціональної системи обліку за цим напрямом на підприємстві.

1.3 Аналіз організаційно-методичних особливостей обліку операцій з давальницькою сировиною на підприємстві

Існування альтернативних варіантів відображення в обліку операцій з давальницькою сировиною визначає необхідність розробки на підприємстві облікової політики за цим напрямом. Проведений аналіз показує, що при розробці облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною суб'єкти підприємницької діяльності, в основному, враховують методичні й практичні аспекти побудови обліку запасів, передбачені П(С)БО 9 «Запаси», та Інструкції про застосування Плану рахунків. Проте, на нашу думку, жоден з розглянутих нормативних документів не містить достатнього рівня деталізації в частині саме організації обліку давальницьких операцій, що повинно знайти відображення при формуванні елементів облікової політики.

Аналіз праць вітчизняних науковців показує, що удосконалення організаційно-методичних складових обліку операцій з давальницькою сировиною на підприємстві стосується, перш за все, визначення складових та елементів облікової політики за даним напрямом, а також розробки робочого плану рахунків з обліку давальницьких операцій у кожної з сторін. Наявність відмінностей в проаналізованих підходах обумовлює важливість їх порівняння та визначення більш інформативного для цілей нашого дослідження.

Так, Кіляр О. у дослідженні [25] розглядає питання організації обліку операцій з давальницькою сировиною з точки зору методології бухгалтерського обліку. Науковець аналізує особливості застосування кожного з елементів методу бухгалтерського обліку при побудові системи облікового відображення операцій з давальницькою сировиною, зокрема, таких, як: документування, інвентаризація, оцінювання, калькулювання, рахунки, подвійний запис, звітність. За результатами проведених досліджень Кіляр О. приходить до цілком правомірного висновку, що всі проаналізовані елементи методу бухгалтерського обліку посідають важливе місце в загальній системі

обліку як давальницької сировини, так і виготовленої з неї продукції. Окремо кожен з елементів методу характеризує якусь визначену сторону об'єкта дослідження, і лише в комплексі можна отримати повну і об'єктивну інформацію щодо доцільності та ефективності застосування давальницьких схем, а також оцінити їх вплив на фінансово-господарську діяльність кожної з сторін договору [25].

Провівши дослідження альтернативних варіантів облікового відображення та внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною, Осницькою Н. А. було розроблено елементи облікової політики підприємства за цим напрямом в розрізі організаційної, методичної та технічної складових (рисунок 1.5) [31]. Погоджуємось з науковцем, що запропоновані нею удосконалення є основою своєчасного документування та повного відображення на рахунках обліку операцій, які стосуються переробки давальницької сировини. Разом з тим, варто наголосити, що розробка складових облікової політики суб'єкта господарювання в частині визнання, оцінки й відображення в обліку і звітності руху давальницької сировини відбувається виконавцем та доводиться до відома замовника з метою належної організації системи його бухгалтерського обліку.

Відсутність затвердженого на законодавчому рівні переліку типових форм первинних документів з обліку операцій з давальницькою сировиною у кожній зі сторін договору обумовило появу серед вітчизняних науковців численних пропозицій щодо їх розробки з урахуванням специфіки досліджуваних операцій. Адже в цьому випадку і замовник, і виконавець поряд з участю в давальницьких схемах виготовляють продукцію власного виробництва, що вимагає посилення, перш за все, діючої системи контролю за рухом сировини. Наприклад, Золотухан О., розглядаючи складові первинного обліку давальницької сировини в агросекторі, запропонував зразки форм таких документів:

- договір на переробку давальницької сировини;
- накладна на переробку сировини;
- матеріальний звіт по обліку давальницької сировини;

- виробничий звіт з виробництва продукції за договором на переробку;
- акт приймання-передачі виконаних робіт і послуг [22].

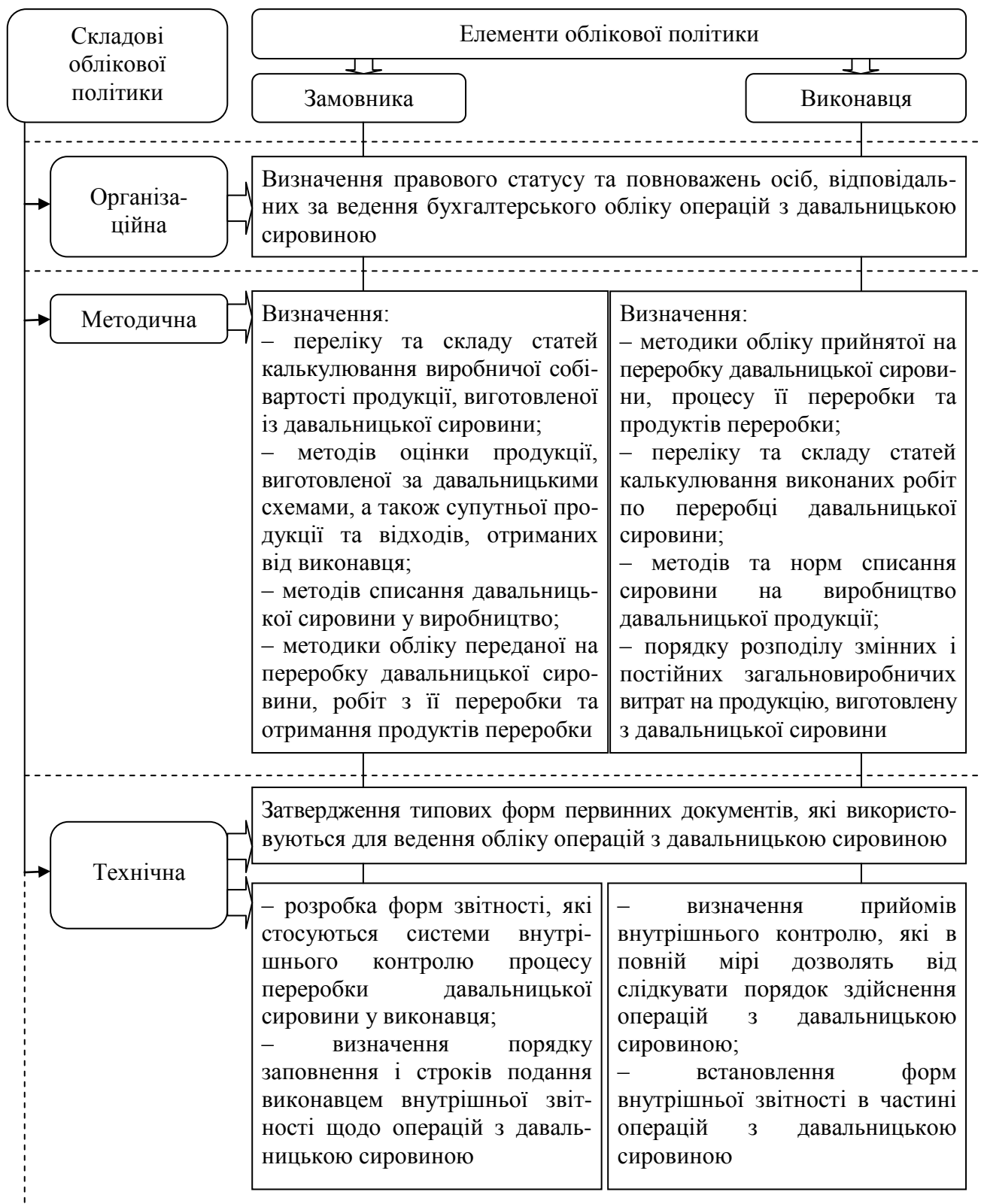


Рисунок 1.5 – Елементи облікової політики підприємства в частині операцій з давальницькою сировиною

Граковський Ю. у своєму дослідженні пропонує більш деталізований перелік первинних документів для підтвердження здійснення давальницьких угод:

- акт приймання-передачі сировини в переробку;
- звіт виконавця про використання сировини (складається в натуральних одиницях і містить дані про: кількість отриманої на переробку сировини, кількість та асортимент отриманої в результаті переробки продукції; кількість невикористаної сировини; кількість відходів, у тому числі зворотних);
- акт приймання-передачі виконаних робіт (містить вартісну оцінку витрат на виробництво за кожним видом отриманої продукції);
- акт приймання-передачі готової продукції з переробки [18].

В цілому, проведений аналіз показав, що який би порядок організації документального обліку не обрало підприємство, він повинен забезпечити повну та достовірну інформацію про операції з давальницькою сировиною.

Досліджуючи напрями удосконалення методики формування й порядку відображення на рахунках обліку замовника операцій з давальницькою сировиною, Смушак М. В. пропонує до рахунку 206 «Матеріали, передані у переробку» відкрити наступні аналітичні рахунки нижчого порядку:

- 20611 за договорами (використовується, якщо замовник передає на переробку різні партії сировини на різних договірних умовах);
- 20612 за видами давальницької сировини (застосовується, якщо одному виконавцю передаються на переробку різні види сировини);
- 20613 за видами продукції (використовують за умови співпраці з різними виконавцями);
- 20614 і т.д. (використовують інші класифікаційні ознаки, наприклад, залежно від галузі діяльності замовника та / чи виконавця) [35].

Крім того, науковець рекомендує підприємствам, які передають сировину на переробку на давальницьких умовах, для відображення вартості використаних матеріалів та інших витрат, що безпосередньо формують собівартість готової продукції, використовувати рахунок 26 «Готова

продукція» з більш детальним субрахунком 261 «Вартість робіт із переробки давальницької сировини». Водночас витрати, які формують вартість супутньої продукції, потрібно і далі відображати на субрахунку 2311 «Переробка сировини на давальницьких умовах», з подальшим списанням на рахунок 90 «Собівартість реалізації».

Що стосується системи організації бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, який здійснює переробку давальницької сировини, заслуговує на увагу підхід Білинської Н.Є., яка пропонує використати наступне групування позабалансового субрахунку 022 «Активи на відповідальному зберіганні»:

- 0221 «Матеріали для перероблення на складі»;
- 0222 «Давальницька сировина у виробництві» [12].

Завершальним етапом дослідження організації обліку операцій з давальницькою сировиною є вивчення порядку відображення даного типу операцій у фінансовій звітності. Перш за все, варто наголосити, що залишки давальницької сировини не відображаються у балансі (звіті про фінансовий стан) виконавця. З іншої сторони, зважаючи на те, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію як про фактичні, так і про потенційні наслідки операцій і подій, які можуть вплинути на прийняття рішення її користувачами, відомості про позабалансові події рекомендуємо відображати в Примітках до фінансових звітів (описова форма). На нашу думку, для повного задоволення інформаційних потреб усіх груп користувачів, а також для прийняття ними ефективних управлінських рішень, пропонуємо в Примітках до фінансових звітів відображати таку інформацію в частині операцій з давальницькою сировиною: залишки матеріалів, прийнятих для переробки; доходи і витрати від операцій з давальницькою сировиною.

Загалом, вважаємо, використання розглянутих організаційно-методичних особливостей дозволить в цілому покращити систему обліку операцій з давальницькою сировиною на підприємстві.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «ХМЕЛЬНИЧАНКА»

2.1 Характеристика діяльності ТОВ «Хмельничанка»

ТОВ «Хмельничанка» є виробником дитячого одягу, що випускається під торговою маркою LUXiK. Відповідно до Статуту (додаток А), підприємство створене з метою здійснення виробничої, комерційної, торгівельної, посередницької та іншої діяльності, яка передбачає отримання прибутку. Основним напрямом діяльності підприємства є виробництво для дітей верхнього одягу, зокрема, пальт, костюмів, комплектів, жакетів, суконь, штанів, спідниць, виготовленого із текстильних тканин, трикотажного полотна, нетканих матеріалів тощо.

Для забезпечення своєї діяльності у ТОВ «Хмельничанка» створений статутний капітал в розмірі 700,0 тис. грн. Суб'єкт господарювання має самостійний баланс, поточний рахунок в банку, печатку та кутовий штамп зі своїм найменуванням, товарний знак, а також інші реквізити, які, при потребі, можуть бути зареєстровані згідно з чинним законодавством України. ТОВ «Хмельничанка» самостійно проводить господарську, комерційну, підприємницьку та інші види діяльності, веде фінансовий та податковий облік, складає та подає статистичну звітність тощо.

Відповідно до установчих документів, майно підприємства становлять необоротні активи, обігові кошти, а також інші цінності, вартість яких відображена в самостійному балансі суб'єкта господарювання, і формується з джерел, які не заборонені чинним законодавством України.

Основні показники діяльності ТОВ «Хмельничанка» у 2019-2020 роках наведено у таблиці 2.1 (за даними додатку Б).

Таблиця 2.1 – Основні техніко-економічні показники діяльності ТОВ «Хмельничанка» у 2019-2020 роках

Показники	Одиниця виміру	2019 рік	2020 рік	Відхилення	
				тис. грн.	%
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	тис. грн.	161,4	214,0	52,60	32,59
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	тис. грн.	143,6	101,8	-41,80	-29,11
Величина витрат на 1 грн реалізованої продукції	грн.	0,89	0,48	-0,41	-46,07
Дохід від операційної діяльності	тис. грн.	17,8	112,2	94,4	530,3
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	тис. грн.	-207,0	-18,4	188,60	-91,11
Фонд оплати праці працюючих	тис. грн.	158,95	174,61	15,66	9,85
Чисельність працюючих	чол.	3	3	0,0	0,0
Середньомісячна заробітна плата одного працюючого	грн.	4415,20	4850,30	435,10	9,85
Середньорічна первісна вартість основних засобів	тис. грн.	1062,55	1068,7	6,15	0,58
Фондовіддача	грн./грн.	0,15	0,20	0,05	33,33
Фондоозброєність	тис. грн. / чол.	354,18	356,23	2,05	0,58

Протягом періоду, що аналізується, загальна величина чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) суб'єкта господарювання збільшилась на 52,60 тис. грн. або 32,59%; також спостерігаємо зменшення собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на 41,80 тис. грн. або 29,11%. Як наслідок, у ТОВ «Хмельничанка» в 2020 році порівняно з 2019 роком відбулось значне зниження витрат на 1 грн. реалізованої продукції – з 0,89 грн до 0,48 грн., що позитивно вплинуло на динаміку доходу від операційної діяльності – спостерігаємо його збільшення у 5,3 рази. Як наслідок, зменшилась величина чистого збитку суб'єкта господарювання – на 188,6 тис. грн. або 91,11%.

Протягом 2019-2020 років чисельність працюючих у ТОВ «Хмельничанка» не змінювалась і становила 3 чол.; середньомісячна заробітна

плата одного працюючого збільшилась на 435,10 грн. або 9,85%, що позитивно вплинуло на динаміку фонду оплати праці працюючих, зокрема, спостерігаємо збільшення на 435,10 тис. грн. Середньорічна первісна вартість основних засобів суб'єкта господарювання практично не змінювалась (збільшення склало лише 0,58%), що несуттєво вплинуло на показники фондівіддачі та фондоозброєності на підприємстві.

В цілому, проведений аналіз засвідчив покращення діяльності ТОВ «Хмельничанка» у 2020 році порівняно з 2019 роком за основними техніко-економічними показниками, що знайшло відображення у позитивній динаміці чистого доходу від реалізації, зменшенні собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), скороченні величини чистого збитку по підприємству.

Далі проаналізуємо склад, структуру та динаміку кожного з розділів балансу підприємства у 2019-2020 роках. Так, оцінка складу, структури і динаміки активів суб'єкта господарювання наведена у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Склад, структура та динаміка активів ТОВ «Хмельничанка» у 2019-2020 роках

Активи	31.12.2019		31.12.2020		Зміна		
	тис. грн	пит. вага, %	тис. грн	пит. вага, %	абсолютна, тис.грн	відносна, %	питомої ваги, %
<i>Необоротні активи</i>	344,8	79,81	324,0	65,35	-20,80	-6,03	-14,47
Основні засоби	344,8	79,81	324,0	65,35	-20,80	-6,03	-14,47
<i>Оборотні активи</i>	87,2	20,19	171,8	34,65	84,60	97,02	14,47
Запаси	42,1	9,75	65,6	13,23	23,50	55,82	3,49
Поточна дебіторська заборгованість	42,1	9,75	55,6	11,21	13,50	32,07	1,47
Гроші та їх еквіваленти	0,4	0,09	42,8	8,63	42,40	10600,0	8,54
Інші оборотні активи	2,6	0,60	7,8	1,57	5,20	200,00	0,97
Баланс	432,0	100,0	495,8	100,0	63,80	14,77	0,0

Загальна величина активів підприємства протягом досліджуваного періоду збільшилась на 63,8 тис. грн. або 14,77%, що обумовлено позитивною

динамікою оборотних активів. Необоротні активи ТОВ «Хмельничанка» формувались виключно з основних засобів, їх величина протягом 2019-2020 років зменшилась на 20,80 тис. грн. або 6,03%. До складу оборотних активів суб'єкта господарювання входили запаси, поточна дебіторська заборгованість, грошових коштів і їх еквівалентів, інші оборотні активи. Збільшення оборотних активів підприємства відбулось за рахунок позитивної динаміки всіх їх складових. У структурі активів ТОВ «Хмельничанка» спостерігаємо збільшення частки оборотних активів у загальній величині ресурсів – на 14,47%, їх питома вага станом на 31.12.2020 року склала 35,65%; частка необоротних активів зменшилась до 65,35%.

Оцінка складу, структури і динаміки пасивів ТОВ «Хмельничанка» проведені у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Склад, структура і динаміка пасивів ТОВ «Хмельничанка» у 2019-2020 роках

Пасиви	31.12.2019		31.12.2020		Зміна		
	тис. грн.	пит. вага, %	тис. грн.	пит. вага, %	абсолютна, тис.грн.	відносна, %	питомої ваги, %
<i>Власний капітал</i>	362,9	84,0	344,5	69,48	-18,40	-5,07	-14,52
Капітал	700,0	162,04	700,0	141,19	0,0	0,0	-20,85
Непокритий збиток	-337,3	-78,08	-355,5	-71,70	-18,20	5,40	6,38
<i>Поточні зобов'язання</i>	69,1	16,0	151,3	30,52	82,20	118,96	14,52
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками:							
– з бюджетом	0,2	0,05	23,9	4,82	23,70	11850,0	4,77
– з оплати праці	5,5	1,27	6,3	1,27	0,80	14,55	0,0
Інші поточні зобов'язання	63,4	14,68	121,1	24,43	57,70	91,01	9,75
Баланс	432,0	100,0	495,8	100,0	63,80	14,77	0,0

Загальна величина пасивів підприємства протягом періоду, що досліджувався, збільшилась на 63,80 тис. грн. або 14,77%, що обумовлено

позитивною динамікою поточних зобов'язань. Власний капітал ТОВ «Хмельничанка» формувався із капіталу та непокритого збитку. Оскільки величина капіталу суб'єкта господарювання як у 2019, так і в 2020 році була незмінною і становила 700,0 тис. грн., збільшення величини непокритого збитку (на 5,4%) обумовило негативну динаміку I розділу пасиву. У 2020 році в ТОВ «Хмельничанка» відбулось збільшення величини поточних зобов'язань – на 82,2 тис. грн. або в 1,2 рази. У складі поточних зобов'язань підприємства основну питому вагу займали інші поточні зобов'язання.

У структурі пасивів суб'єкта господарювання як у 2019, так і в 2020 році основну питому вагу займав власний капітал, проте за досліджуваний період його частка зменшилась на 14,52% і склала 69,48%, що свідчить, перш за все, про збільшення залежності ТОВ «Хмельничанка» від зовнішніх короткострокових джерел фінансування. Проте загалом, проведені дослідження підтвердили раціональну структуру балансу підприємства, що засвідчує лєвова частка власного капіталу у складі пасивів суб'єкта господарювання.

На рисунку 2.1 наведено динаміку фінансових результатів ТОВ «Хмельничанка» у 2018-2020 роках.

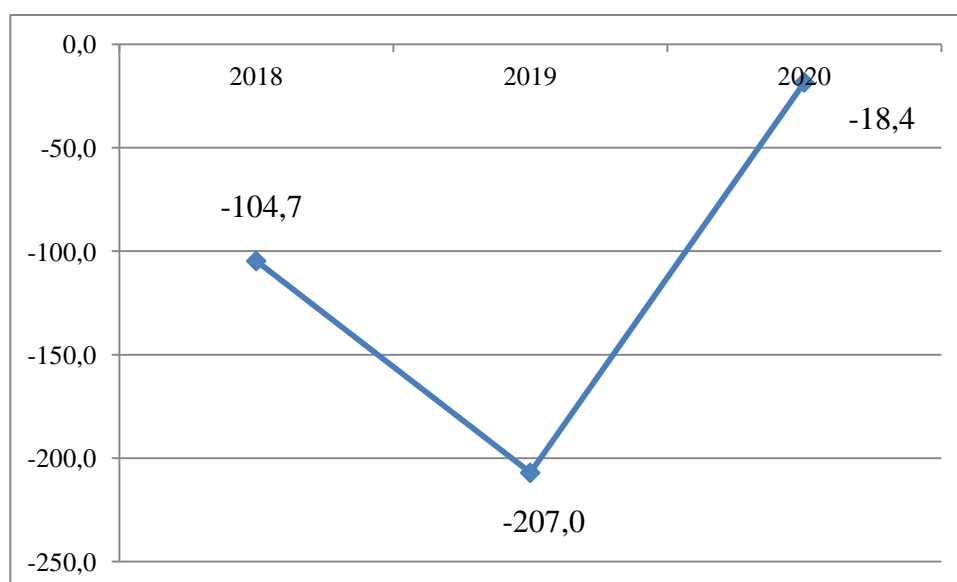


Рисунок 2.1 – Динаміка фінансових результатів ТОВ «Хмельничанка» у 2018-2020 роках

Аналіз динаміки фінансових результатів суб'єкта господарювання протягом 2018-2020 років дозволяє зробити висновок про збиткову діяльність ТОВ «Хмельничанка». Наявність значних коливань сум отриманого збитку (104,7 тис. грн. у 2018, 207,0 тис. грн. у 2019 та 18,4 тис. грн. у 2020 році) актуалізує питання вивчення складу та структури доходів і витрат підприємства за розглянутий період (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Аналіз складу та структури доходів і витрат ТОВ «Хмельничанка» у 2018-2020 роках

Вид доходів	2018 рік		2019 рік		2020 рік	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Доходи, у т.ч.:	1107,9	100,0	308,0	100,0	404,8	100,0
– чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1040,7	93,93	161,4	52,40	214,0	52,87
– інші операційні доходи	67,2	6,07	146,6	47,60	190,8	47,13
Витрати, у т.ч.:	1212,6	100,0	515,0	100,0	423,2	100,0
– собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	626,7	51,68	143,6	27,88	101,8	24,05
– інші операційні витрати	585,9	48,32	371,4	72,12	321,4	75,95

За даними таблиці 2.4 можна зробити висновок, що суб'єкт господарювання отримував доходи виключно від операційної діяльності. Загальна величина доходів ТОВ «Хмельничанка» протягом 2018-2020 років зменшилась з 1107,9 тис. грн. до 404,80 тис. грн. Основну питому вагу у складі доходів підприємства у 2018 році займали чисті доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – 93,93%, проте їх частка в наступні роки суттєво зменшилась на користь інших операційних доходів і становила 52,40% у 2019 та 52,87% у 2020 роках.

Подібно до динаміки доходів, витрати ТОВ «Хмельничанка» також демонструють стійке зниження протягом 2018-2020 років (відповідно з 1212,6 тис. грн. до 423,2 тис. грн.), проте в їх структурі превалює частка інших

операційних витрат (72,12% у 2019 році та 75,95% у 2020 році).

В цілому, проведені дослідження діяльності суб'єкта господарювання дозволяють зробити наступні висновки:

– за основними техніко-економічними показниками спостерігаємо покращення діяльності суб'єкта господарювання у 2019-2020 роках, що знайшло відображення у позитивній динаміці чистого доходу від реалізації, зниженні собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), зменшенні величини витрат на 1 грн. реалізованої продукції;

– аналіз структури балансу ТОВ «Хмельничанка» засвідчив раціональність його побудови, адже і в 2019, і в 2020 роках основна частина активів формувалась з власних джерел; разом з тим, суттєве скорочення питомої ваги власного капіталу на користь зовнішніх короткострокових джерел фінансування потребує перегляду діючої політики суб'єкта господарювання щодо вибору джерел формування ресурсів підприємства;

– аналіз динаміки фінансових результатів ТОВ «Хмельничанка» протягом 2018-2020 років дозволяє зробити висновок про стійку збиткову діяльність суб'єкта господарювання, що актуалізувало питання дослідження його складу та структури доходів і витрат;

– у структурі доходів підприємства основну питому вагу займали доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), у структурі витрат – інші операційні витрати.

2.2 Організація обліку операцій з давальницькою сировиною на підприємстві

Відсутність достатньої кількості власних оборотних коштів, які необхідні для придбання сировини, та наявні недовантажені виробничі потужності стали основними мотивуючими факторами, які спонукали ТОВ

«Хмельничанка» до надання послуг з переробки матеріалів на давальницьких умовах. Без сумніву, особливості здійснення операцій з давальницькою сировиною, обумовлені порядком визнання прав власності на передані матеріали і виготовлену з них продукцію, та наявність різних способів розрахунку за надані послуги, безпосередньо впливають на порядок організації та ведення обліку суб'єкта господарювання.

При організації бухгалтерського обліку давальницьких операцій у ТОВ «Хмельничанка» керуються нормами чинного законодавства, а саме Цивільним кодексом України, відповідно до якого давальницька сировина на кожному етапі її переробки, а також отримана за результатами переробки готова продукція є виключною власністю замовника, тому відображається в його обліковій системі. Виходячи з обумовленого, формування собівартості готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, а також отриманих відходів здійснюється замовником, який результати переробки відображає на своїх рахунках обліку та у звітності. Що стосується ТОВ «Хмельничанка», яке проводить переробку давальницької сировини, то суб'єкт господарювання обліковує виключно вартість здійснених ним за договором робіт, а отримані від замовника матеріали та виготовлену з них продукцію відображає на позабалансових рахунках.

Основою для здійснення операцій з давальницькою сировиною на підприємстві є договір. Саме в договорі визначаються всі важливі умови взаємовідносин між замовником та виконавцем, зокрема, такі як: права та обов'язки кожної з сторін; ціна робіт і порядок взаєморозрахунків; обов'язки виконавця за неналежне виконання робіт та / чи збереження матеріалів замовника; умови прийняття готової продукції замовником; відповідальність сторін й правові наслідки невиконання умов договору; норми витрат матеріалів при переробці, а також порядок повернення замовнику залишків переробленої сировини.

Основою для відображення в обліку ТОВ «Хмельничанка» одержаної сировини на давальницьких умовах є передана замовником накладна або

товарно-транспортна накладна, акт прийому-передачі матеріалів на переробку, інші документи, що підтверджують якість переданої сировини. Оскільки для обліку операцій з давальницькою сировиною використовують традиційні для запасів форми первинних документів, в накладній у графі «підстава» обліковець обов'язково повинен зазначити, що операція здійснюється відповідно до договору на переробку давальницької сировини, та зазначити номер договору. При оприбуткуванні давальницькою сировини у ТОВ «Хмельничанка» на підставі зазначених первинних документів складається прибутковий ордер; внутрішнє переміщення відображають за допомогою таких форм первинного обліку запасів, як: накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, лімітно-забірна картка та ін.

При передачі замовнику виготовленої готової продукції з давальницької сировини на підприємстві складається акт про виконані роботи, у якому наводиться інформація про фактично виконані роботи та їх вартість. Також ТОВ «Хмельничанка» подає замовнику звіт про використання давальницької сировини, в якому зазначається кількість одержаних, використаних та невикористаних матеріалів; обсяг виготовленої продукції; кількість відходів (при наявності).

Для відображення в обліку давальницької сировини на підприємстві використовується позабалансовий рахунок 022 «Матеріали, прийняті для переробки». З метою покращення рівня аналітичності обліку у ТОВ «Хмельничанка» використовують три субрахунки до рахунку 022, зокрема:

- 0221 «Давальницька сировина на складі»;
- 0222 «Давальницька сировина у виробництві»;
- 0223 «Вартість зворотних давальницьких матеріалів».

Для обліку витрат на переробку давальницької сировини (сюди належить вартість використаних власних матеріалів, заробітна плата з нарахуваннями, амортизація необоротних активів, частина загальновиробничих та інші витрати операційної діяльності) на підприємстві використовується рахунок

обліку витрат виробництва – 23 «Виробництво». Крім того, варто пам'ятати, що незворотні матеріальні відходи, що виникають в процесі виробництва, належать до технологічних втрат і відображаються у складі матеріальних затрат.

Після завершення процесу виробництва продукції з давальницької сировини у ТОВ «Хмельничанка» проводиться розрахунок фактичної собівартості виконаних робіт по переробці з урахуванням витрат, пов'язаних із прийманням, зберіганням, перевезенням та виробництвом не лише цієї сировини, але й виготовленої з неї продукції. Враховуючи специфіку здійснення давальницьких операцій та технологічні особливості швейного виробництва, на підприємстві для обліку витрат з переробки використовують позамовний метод обліку витрат.

Здійснюючи операції по переробці давальницької сировини, об'єктом обліку витрат та калькулювання собівартості у ТОВ «Хмельничанка» виступає окреме замовлення, яке відкривається на один чи кілька видів однотипних робіт. На кожне замовлення по переробці сировини на давальницьких умовах в бухгалтерії підприємства відкривається картка аналітичного обліку виробничих витрат, яка є головним регістром аналітичного обліку при використанні позамовного методу. Протягом терміну виконання замовлення по переробці всі понесені витрати обліковуються у складі незавершеного виробництва. Після виконання замовлення картка аналітичного обліку закривається, а бухгалтер підсумовує всі витрати, які були понесені на його виконання і, відповідно, становлять фактичну собівартість виконаних робіт. Звичайно, до розрахунку не приймаються вартість переробленої сировини на давальницьких умовах та отримані зворотні відходи.

ТОВ «Хмельничанка» поряд з переробкою сировини на давальницьких умовах також продовжує виготовляти продукцію з власних матеріалів. Зазначений аспект знайшов відображення при побудові системи обліку виробничих витрат, зокрема, робочим планом рахунків підприємства передбачені наступні субрахунки до рахунку 23 «Виробництво»:

- 231 «Виробництво продукції» – за видами готової продукції;
- 232 «Виконання робіт», зокрема: 2321 «Роботи з власної сировини», 2322 «Переробка давальницької сировини»;
- 233 «Надання послуг» – в розрізі видів пропонованих послуг.

Узагальнена схема позамовного методу обліку витрат, які були понесені на виконання робіт по переробці давальницької сировини, представлена на рисунку 2.2. Крім того, варто пам'ятати, що витрати на кінець місяця за незакінченими замовленнями відносять до складу незавершеного виробництва.



Рисунок 2.2 – Схема позамовного методу обліку витрат на виконання робіт з переробки давальницької сировини у ТОВ «Хмельничанка»

Чинним законодавством передбачено різні форми розрахунків замовника з виконавцем договору на переробку давальницької сировини, зокрема, угода може передбачати готівкове або безготівкове перерахування коштів на поточний рахунок, погашення заборгованості частиною давальницької сировини чи готової продукції, змішану форму розрахунків. У ТОВ «Хмельничанка» використовується дві форми розрахунків із замовником: грошовими коштами на поточний рахунок та змішана форма, яка передбачає крім грошових коштів також часткове погашення заборгованості сировиною.

У таблиці 2.5 наведено кореспонденцію рахунків з обліку операцій по переробці давальницької сировини у ТОВ «Хмельничанка».

Таблиця 2.5 – Кореспонденція рахунків з обліку операцій по переробці давальницької сировини у ТОВ «Хмельничанка»

Зміст господарської операції	Сума, тис. грн.	Кореспонденція рахунків		Первинні документи
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1 Отримано на склад сировину для переробки на давальницьких умовах	170,0	0221		Накладна, акт приймання-передачі, прибутковий ордер
2 Передано давальницьку сировину на виробництво	170,0	0222	0221	Накладна-вимога, лімітно-забірна картка
3 Відображено прямі виробничі, змінні та постійні розподілені витрати на переробку сировини на давальницьких умовах	45,4	2322	201, 22, 25, 13, 66, 65, 68, 91	Накладні, відомість нарахування заробітної плати, відомість розрахунку амортизації та ін.
4 Відображено дохід від надання послуг з переробки давальницької сировини	90,0	361	703	Акт виконаних робіт, акт приймання-передачі готової продукції
5 Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	15,0	703	641	Податкова накладна
6 Відображено собівартість наданих послуг	45,4	903	2322	Довідка бухгалтерії
7 Списано з позабалансового рахунку вартість отриманої на переробку сировини	170,0		0222	Акт виконаних робіт, акт приймання-передачі готової продукції

Кінець таблиці 2.5

1	2	3	4	5
8 Відображено на позабалансовому обліку продукцію, виготовлену з давальницької сировини (прийнята замовником)	170,0	023		Накладна на передачу готової продукції в місяць зберігання
9 Списана з позабалансового обліку при передачі чи відвантаженні замовнику готова продукція, виготовлена з давальницької сировини	170,0		023	Товарно-транспортна накладна
8 Списано на фінансовий результат:				
– дохід від наданих послуг	75,0	703	791	Довідка бухгалтерії
– собівартість наданих послуг	45,4	791	903	Довідка бухгалтерії
І варіант – розрахунки за послуги з переробки давальницької сировини здійснюються виключно грошовими коштами				
9 Надійшли на поточний рахунок грошові кошти від замовника	90,0	311	361	Виписка банку
ІІ варіант – розрахунки за послуги з переробки давальницької сировини здійснюються частково грошовими коштами та частиною сировини				
10 Надійшли на поточний рахунок грошові кошти від замовника	18,0	311	361	Виписка банку
11 Відображено вартість отриманої сировини від замовника	60,0	201	631	Накладна, акт приймання-передачі, прибутковий ордер
12 Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	72,0	641	631	Податкова накладна
13 Відображено взаємозалік заборгованостей	72,0	631	361	Довідка бухгалтерії

У фінансовій звітності ТОВ «Хмельничанка» окремо інформація про операції з давальницькою сировиною не відображається. Так, в Балансі підприємства (форма № 1-мс) інформація щодо незавершених робіт за операціями з давальницької сировини відображається як незавершене виробництво в частині рядка 1100 «Запаси»; у Звіті про фінансові результати (форма № 2-мс) акумулюється інформація про доходи та витрати суб'єкта господарювання, які стосуються давальницьких операцій, відповідно в частині рядка 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» та

рядка 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)». Таким чином, можна зробити висновок, що дані фінансової звітності ТОВ «Хмельничанка» не мають достатнього рівня деталізації щодо дійсного обсягу виробничої діяльності суб'єкта господарювання за давальницькими угодами.

Розглянуте питання щодо покращення рівня задоволення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності в частині операцій з давальницькою сировиною є актуальним для вітчизняних підприємств. Наприклад, для вирішення цієї проблеми Іваненко В. О. вважає за доцільне для суб'єктів господарювання, які виконують переробку давальницької сировини, передбачити додаткові вписувані рядки у Звіті про фінансові результати в частині доходів і витрат на переробку, а також відображати інформацію щодо наявних товарно-матеріальних цінностей за давальницькими операціями в Примітках до річної фінансової звітності [24]. Білинська Н. Є. також пропонує підвищити рівень інформативності Приміток до річної фінансової звітності в частині операцій з давальницькою сировиною, а саме створити додатковий розділ, який би містив всю інформацію про залишки сировини, які були прийняті на переробку, а також визнаний фінансовий результат від здійснення угоди [12].

В цілому, проведені дослідження показали, що облік переробки давальницької сировини у ТОВ «Хмельничанка» відбувається з високий рівнем аналітичності, всі господарські операції відповідають вимогам чинного законодавства, та покликані правдиво, неупереджено і об'єктивно забезпечити користувачів оперативною інформацією про угоди на переробку, які є на підприємстві.

2.3 Контроль операцій з давальницькою сировиною у ТОВ «Хмельничанка»

В сучасних умовах господарювання спостерігаємо високу залежність підприємств швейної галузі від зовнішніх умов, що потребує оперативного реагування на зростаючі та мінливі потреби користувачів. За цих обставин підвищується роль та значення системи внутрішньогосподарського контролю в загальній системі управління суб'єктом господарювання. Додаткові можливості, які отримує кожна зі сторін за рахунок використання форм співпраці на давальницьких умовах, потребують налагодження дієвої системи саме внутрішнього контролю на кожному з етапів проходження сировини під час виробництва давальницької продукції. Специфіка побудови системи внутрішньогосподарського контролю операцій із давальницькою сировиною полягає в тому, що в умовах відсутності права власності на матеріали, отримані на переробку, здійснення контрольних процедур повинно відбуватися із залученням працівників від замовника.

Без сумніву, внутрішньогосподарський контроль відіграє важливе значення в системі управління ТОВ «Хмельничанка», і є однією з найбільш інформативних функцій управління виробництвом. Під час здійснення внутрішньогосподарського контролю проводиться моніторинг ходу виробничого процесу та порядку дотримання виробничої програми, порівнюються величини та значення важливих для діяльності суб'єкта господарювання параметрів, а отримані результати фіксуються у зручній для потреб менеджменту формі. Без сумніву, внутрішньогосподарський контроль як функція управління дозволяє своєчасно виявити та запобігти негативному впливу чинників, які заважають ефективному здійсненню виробничої діяльності.

Контроль операцій з давальницькою сировиною є однією з важливих ділянок перевірки у ТОВ «Хмельничанка», а його реалізація, враховуючи

специфіку виробництва продукції на давальницьких умовах, потребує підвищеної уваги зі сторони управлінського персоналу. На нашу думку, побудова дієвої системи внутрішньогосподарського контролю за цим напрямом потребує чіткого визначення мети, об'єктів та головних завдань контролю. Так, мета внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у ТОВ «Хмельничанка» полягає в перевірці стану виконання робіт з переробки давальницької сировини. Об'єктами контролю є операції з давальницькою сировиною на всіх стадіях виробничого процесу суб'єкта господарювання.

Контроль операцій з давальницькою сировиною на підприємстві реалізується у формі попереднього, поточного та наступного контролю. Головні завдання організації системи внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною за кожною з форм наведено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Завдання організації системи внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною на підприємстві

Форми контролю	Завдання організації системи внутрішнього контролю
Попередній	Внутрішній контроль положень договору про операції з давальницькою сировиною в частині організації бухгалтерського обліку
	Розробка та затвердження плану, програми, термінів проведення та форм звітності щодо системи внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною
Поточний	Перевірка правильності норм витрачання давальницької сировини у виробництво
	Контроль наявності супутньої продукції та зворотних відходів, перевірка порядку формування їх вартості
	Внутрішній контроль калькулювання собівартості готової продукції, виготовленої з давальницької сировини
	Перевірка правильності відображення на рахунках обліку витрат, пов'язаних з переробкою сировини на давальницьких умовах
Наступний	Оцінка дієвості системи внутрішнього контролю щодо операцій з давальницькою сировиною, особливо в частині формування витрат на переробку
	Контроль своєчасного виконання договірних зобов'язань замовника в частині оплати за переробку давальницької сировини

У процесі здійснення поточного та наступного внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у ТОВ «Хмельничанка» використовують ряд прийомів документальної та фактичної перевірки, які узагальнено на рисунку 2.3.

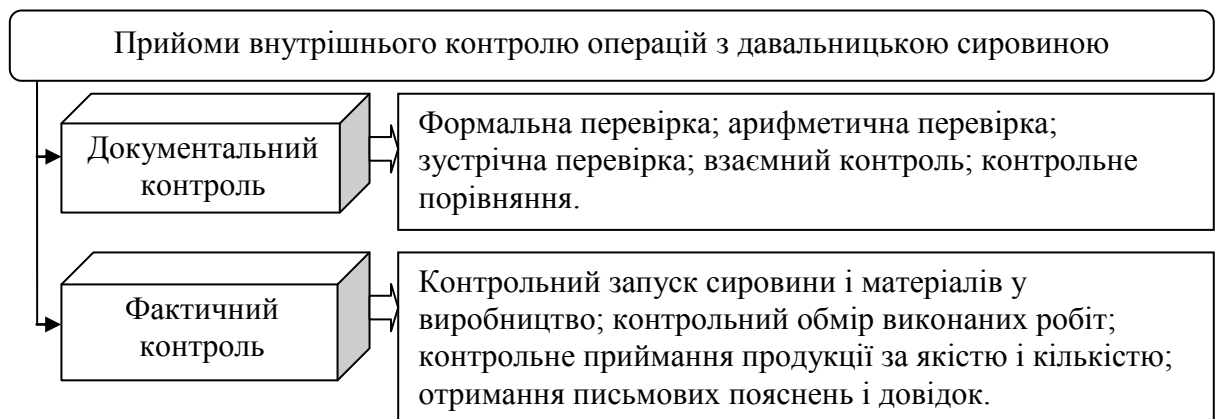


Рисунок 2.3 – Прийоми документального та фактичного внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною на підприємстві

Послідовність перевірки операцій з давальницькою сировиною у ТОВ «Хмельничанка» пропонуємо представити у вигляді чотирьох стадій: планування, постачання, переробки та збуту, їх взаємозв'язок з процедурами внутрішньогосподарського контролю наведено на рисунку 2.4.

На першій стадії проводиться планування перевірки операцій з давальницькою сировиною на підприємстві, вивчається Наказ про облікову політику суб'єкта господарювання в частині формування інформації про надання послуг з переробки, складається програма внутрішньогосподарської перевірки. На цій стадії також важливо визначитись з економічною доцільністю здійснення операцій з давальницькою сировиною для ТОВ «Хмельничанка», тобто необхідно оцінити, чи дійсно отримані для суб'єкта господарювання економічні вигоди від господарських операцій за цим напрямом превалюють над понесеними затратами, та надати обґрунтування важливості надання послуг з переробки для підвищення ефективності функціонування підприємства в цілому. Завершується перша стадія контролю перевіркою законності договірних відносин, порядку формування договірної ціни, та обґрунтуванням критеріїв вибору постачальників.



Рисунок 2.4 – Послідовність перевірки операцій з давальницькою сировиною у ТОВ «Хмельничанка»

На стадії постачання давальницької сировини на ТОВ «Хмельничанка» проводиться контроль отриманої для переробки сировини в розрізі якісних та кількісних параметрів. Важливими процедурами перевірки на цій стадії є:

- контроль системи документального оформлення надходження сировини для переробки – потрібно перевірити порядок документального оформлення операцій з давальницькою сировиною на підприємстві, тобто чи використовує суб'єкт господарювання затвердені форми первинного обліку запасів, чи розробляє самостійно;

- перевірка договірних зобов'язань в частині відповідності фактичної кількості отриманої сировини до кількості, яка зазначена в договорі;

- контроль повного і своєчасного відображення операцій з надходження сировини на переробку в системі позабалансового обліку виконавця. При виконанні цієї процедури варто пам'ятати, що на позабалансових рахунках не лише відображається інформація про отриману від замовника сировину, але й виготовлену з неї продукцію, тому важливо перевірити порядок побудови системи аналітичного обліку давальницьких операцій.

Важливою стадією операційного циклу є стадія безпосередньо переробки давальницької сировини на готову продукцію. На цій стадії у ТОВ «Хмельничанка» реалізується функція контролю за операціями щодо виготовлення готової продукції на давальницьких умовах. Важливими процедурами перевірки на цій стадії є:

- контроль відповідності фактичної кількості сировини, що надійшла в переробку та кількості, що надійшла від постачальників;

- перевірка системи документального оформлення переробки сировини на кожній технологічній стадії;

- контроль кількісних і якісних характеристик отриманих продуктів переробки; перевірка правильності визначення собівартості продуктів переробки;

- перевірка правильності визначення собівартості наданих послуг з переробки давальницької сировини.

В результаті реалізації зазначених контрольних процедур на стадії переробки у ТОВ «Хмельничанка» отримують наступні показники, необхідні для управління: сума витрат на переробку, які понесені суб'єктом господарювання на кожній технологічній стадії; кількість та якість виготовленої на давальницьких умовах готової продукції; собівартість готової продукції, виробленої з давальницької сировини.

Стадія збуту є завершальним етапом кругообігу капіталу при реалізації угод на давальницьких умовах. Дії контролера на цій стадії спрямовані на перевірку порядку передачі виготовленої готової продукції замовнику, а також правильності отримання оплати за надані послуги з переробки. Важливими процедурами перевірки на цій стадії є:

- контроль відповідності вказаної в договорі та фактичної сум розрахунків між замовником і виконавцем;
- перевірка методів оцінки продуктів переробки за умови, що вони залишаються виконавцю як плата за надані послуги;
- контроль порядку визначення фінансового результату від переробки давальницької сировини та відображення його на рахунках обліку.

У результаті реалізації контрольних процедур на стадії збуту отримують наступні показники, необхідні для управління ТОВ «Хмельничанка»: умови відвантаження готової продукції згідно договору, сума оплати за надані послуги з переробки; сума нарахованих та сплачених підприємством податків та зборів; фінансовий результат суб'єкта господарювання від надання послуг з переробки.

Загалом, проведені дослідження діючої системи внутрішньо-господарського контролю операцій з давальницькою сировиною у ТОВ «Хмельничанка» показали, що він є невід'ємною системою управління суб'єктом господарювання. Від дієвої системи контролю на підприємстві залежить ефективність визначених напрямів його розвитку на коротко, середньо та довгострокову перспективу. Дослідження показують, що у ТОВ «Хмельничанка» немає розробленого Положення про організацію та методику

внутрішньогосподарського контролю діяльності, що, на нашу думку, ускладнює проведення цієї ділянки роботи та ставить під сумнів об'єктивність отриманих результатів. Затвердження такого положення, вважаємо, повинно бути спрямоване на досягнення основних цілей, які покладаються на систему внутрішнього контролю на підприємстві, зокрема:

- система внутрішнього контролю повинна забезпечити, щоб весь персонал чесно і сумлінно працював для досягнення основної мети без зайвих витрат і врахування інтересів інших сторін;

- система внутрішнього контролю повинна забезпечувати надання достовірної звітності та іншої інформації, як для внутрішнього так і для зовнішнього використання. Безумовно, отримана на виході інформація повинна бути якісною, цілісною та доступною для сприйняття;

- система внутрішнього контролю повинна гарантувати, що вся діяльність суб'єкта господарювання здійснюється відповідно до чинного законодавства, нормативних актів, професійних стандартів, а також внутрішніх положень та процедур.

3 НАПРЯМИ ПОКРАЩЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ У ТОВ «ХМЕЛЬНИЧАНКА»

3.1 Пропозиції щодо побудови системи управлінського обліку операцій з давальницькою сировиною на підприємстві

Ефективність функціонування підприємств в ринкових умовах багато в чому залежить від можливості своєчасно реагувати на зміни та виклики навколишнього середовища. Обумовлене ставить перед керівництвом суб'єктів господарювання завдання постійного удосконалення діючих підходів до організації системи інформаційного забезпечення менеджерів різного рівня, що реалізується в межах чинної обліково-аналітичної системи.

Підтримуємо думку Терновського В.О., що підходи до побудови системи бухгалтерського фінансового обліку, які сьогодні реалізуються на більшості вітчизняних підприємств, не здатні у повній мірі забезпечити потреби користувачів в оперативній інформації. Крім того, на думку науковця, враховуючи специфіку організації та методики фінансового обліку, він теж не здатний швидко надати інформацію для розробки стратегії та тактики внутрішнього управління суб'єктом господарювання [38]. Саме тому виникла потреба у створенні на підприємстві управлінського обліку – відокремленої системи збору, накопичення й аналізу даних, здатної забезпечити інтерпретацію та представлення фінансової і виробничої інформації, що стане основою для прийняття керівництвом оперативних і стратегічних рішень.

На відміну від бухгалтерського фінансового обліку, ведення якого суб'єктом господарювання регламентується міжнародними й вітчизняними нормативно-правовими документами, які є обов'язковими для виконання, рішення щодо побудови системи управлінського обліку та визначення

способів його організації приймається безпосередньо керівником підприємства, виходячи з об'єктивних потреб в інформації та наявних ресурсів, які можуть бути задіяні для його побудови.

Підтримуємо думку Харинович-Яворської Д.О., що ефективним управлінським рішенням мають бути притаманні такі характеристики:

- будь яке управлінське рішення повинно прямо або опосередковано впливати на фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання;
- управлінські рішення пов'язані із змінами у складі фінансових ресурсів підприємства, тому їх прийняття повинно носити комплексний характер;
- процес реалізації управлінського рішення на підприємстві має носити динамічний характер, а його прийняттю повинна передувати дія зовнішніх факторів, тобто повторна реалізація одного і того самого рішення суб'єктом господарювання є неефективною з позиції стратегічного підходу;
- організація та побудова системи прийняття управлінських рішень на підприємстві повинна бути спрямована на досягнення визначених стратегічних пріоритетів [44].

Виходячи з обумовленого, головними об'єктами системи управлінського обліку на підприємстві є витрати та доходи, адже саме вони приймають участь у формуванні прибутку. Враховуючи сучасні умови господарювання, можна виділити три ключові аспекти організації системи управлінського обліку на ТОВ «Хмельничанка» в частині переробки давальницької сировини:

- дані управлінського обліку за операціями з давальницькою сировиною є основою проведення фінансово-економічних розрахунків із замовником;
- налагоджена система управління давальницькими операціями виступає дієвим інструментом калькулювання собівартості послуг з переробки;
- розробка управлінських засад організації операціями з давальницькою сировиною є важливою складовою реалізації загальною концепції контролінгу на підприємстві.

При побудові системи управлінського обліку на підприємстві, яка б охоплювала всі аспекти його діяльності при наданні послуг з переробки

сировини на давальницьких умовах, потрібно врахувати потребу менеджерів в оперативній інформації не лише облікового, але й технологічного спрямування, а також відносини з питань власності, які виникають із замовником. Всі ці аспекти, на нашу думку, повинні знайти відображення при побудові обліково-інформаційної системи підприємства, яке надає послуги з переробки давальницької сировини (рисунок 3.1 (побудовано за [38])).

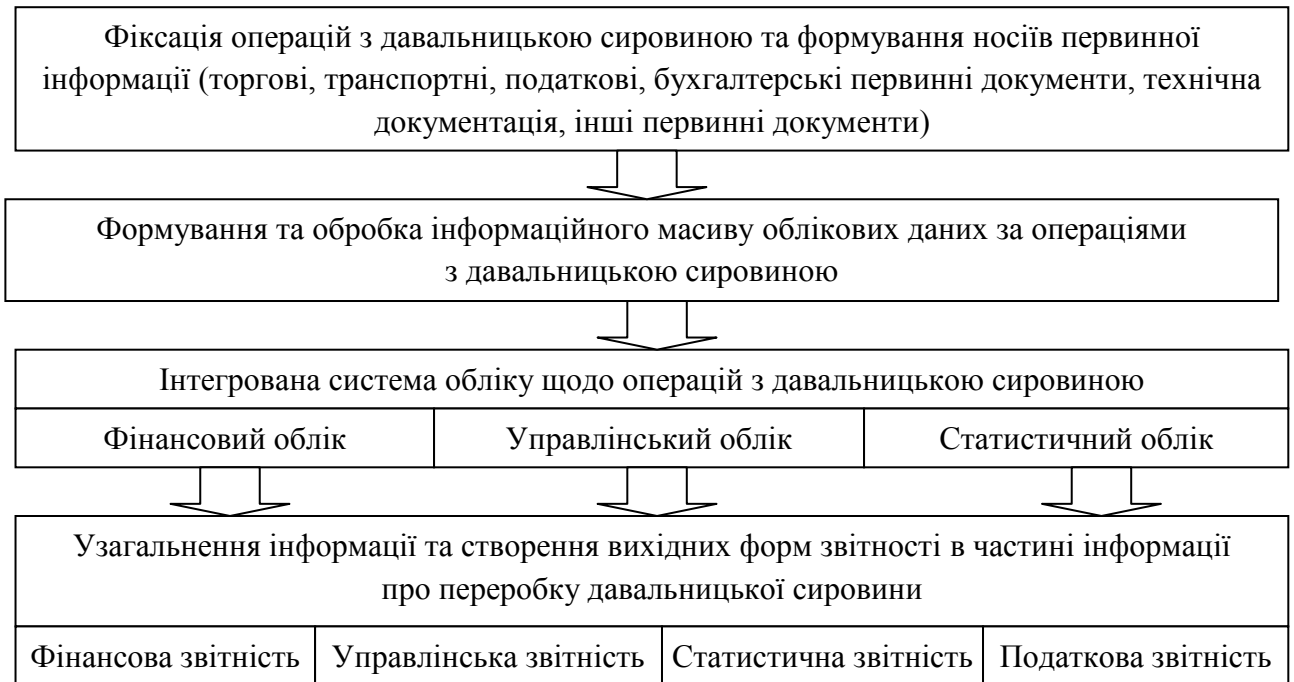


Рисунок 3.1 – Схема формування обліково-інформаційної системи підприємства в частині операцій з переробки давальницької сировини

За даними рисунку можна зробити висновок, що інформаційно-облікова система підприємства в частині операцій з переробки давальницької сировини повинна бути сформована таким чином, щоб менеджери різного рівня мали змогу з підсистем фінансового, управлінського, статистичного та податкового обліку отримати всю необхідну для їх подальшої ефективної роботи інформацію.

Система управлінського обліку у ТОВ «Хмельничанка» покликана реалізувати процес управління витратами на кожній з технологічних стадій переробки давальницької сировини. Для визначення собівартості наданих підприємством послуг з переробки проводиться калькулювання. Основними

особливостями калькулювання собівартості продукції швейних підприємств з використанням давальницької сировини є:

1) необхідність розрахунку можливих природних втрат давальницької сировини, витрат на поточний період, а також витрат, що передбачені умовами технологічного процесу;

2) важливість включення до собівартості виготовленої на давальницьких умовах продукції наступних статей: витрати на транспортування і зберігання матеріалів, витрати на оплату праці виробничого персоналу, витрати по єдиному соціальному внеску, витрати на опалення, освітлення, водопостачання та водовідведення, на амортизацію та інші витрати, які можна безпосередньо віднести до складу собівартості наданих послуг з переробки.

Для ТОВ «Хмельничанка» важливо чітко відокремити витрати на переробку власних матеріалів та сировини, отриманої на давальницьких умовах. На відміну від калькулювання собівартості власної продукції, при реалізації операцій з давальницькою сировиною досліджуване підприємство проводить калькулювання не готової продукції, а виконаних робіт на переробку. Таким чином, можна зробити висновок, що собівартість давальницьких операцій у виконавця фактично складається з таких витрат:

- вартості транспортування, приймання та зберігання сировини, отриманої на давальницьких умовах;
- витрат на надання послуг з переробки давальницької сировини;
- вартості зберігання готової продукції, яка виготовлена з давальницької сировини та належить замовнику.

Підтримуємо думку Кіляр О.Р., що достовірність даних бухгалтерського обліку в частині операцій з давальницькою сировиною у виконавця багато в чому залежить від обраного методу їх оцінки. Запропоновані науковцем методи оцінки, як показано у таблиці 3.1, враховують об'єкт та етап оцінки, що є важливим саме при здійсненні господарських операцій з давальницькою сировиною [26].

Таблиця 3.1 – Методи оцінки давальницької сировини у виконавця

Об'єкт оцінки	Етап оцінки	Метод оцінки
Давальницька сировина	Оприбуткування виконавцем давальницької сировини, що одержана як оплата робіт з переробки	За справедливою вартістю одержаної сировини, яка визначається відповідно до основних методичних підходів вартісної оцінки
Виконані роботи з переробки	При розрахунку грошовими коштами	За сумою грошових коштів, що є платою за виконані роботи з переробки
	При розрахунку давальницькою сировиною	За справедливою вартістю отриманої сировини, яка визначається за основними методичними підходами вартісної оцінки
	При розрахунку виготовленою продукцією з давальницької сировини	За справедливою вартістю отриманої готової продукції, яка визначається за основними методичними підходами вартісної оцінки
Готова продукція	Оприбуткована виконавцем готова продукція, отримана як оплата робіт з переробки	За справедливою вартістю отриманої готової продукції, яка визначається за основними методичними підходами вартісної оцінки

Згідно з п. 454 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373, за умови, коли обсяг фактичних витрат сировини на отримання готової продукції відповідно до даних бухгалтерського обліку більший, ніж це було передбачено контрактом (угодою), та із замовником не досягнуто домовленості або про відповідне зменшення кількості кінцевої продукції, яка не забезпечена сировиною, або умови додаткового постачання сировини, то не забезпечена сировиною кількість відвантаженої замовнику готової продукції віднімається (методом «сторно») із загального випуску такої продукції з купованої сировини за її фактичною собівартістю [9].

Що стосується собівартості цієї частини продукції, то вона відноситься на витрати за операціями з давальницькою сировиною та в калькуляції записується окремим рядком як «збиток від незабезпечення замовлення сировиною», а також відображається окремим рядком у калькуляції собівартості послуг в складі витрат на переробку сировини на давальницьких

умовах. У випадку, коли обсяг фактичних витрат сировини на отримання кінцевої продукції відповідно до даних бухгалтерського обліку менший, ніж це передбачено контрактом (угодою), і замовник не вимагає відповідно до нього провести коригування кількості кінцевої продукції, що повертається, то надлишок сировини списується на рахунок матеріальних ресурсів як сировина, що йде в оплату за надані послуги [9].

Вплив інтеграційних процесів на розвиток швейних підприємств, у т.ч. й ТОВ «Хмельничанка», підвищують вимоги до інформативності облікових систем суб'єктів господарювання. Тому актуальним для сьогодення є використання інноваційних засобів при виборі інструментів облікового відображення ресурсів та джерел їх утворення на підприємстві.

В цілому використання інноваційних технологій в стратегічному управлінському обліку спрямоване на підвищення якості інформаційного забезпечення системи стратегічного управління підприємством в цілому.

Їх позитивний вплив на обліково-інформаційний супровід процесу прийняття управлінських рішень полягає в тому, що за цих умов, по-перше, досягається узгоджене формування обліково-аналітичних даних в розрізі окремих стратегічних напрямів діяльності підприємства; по-друге, забезпечується вищий рівень різноманітності обліково-аналітичної інформації та виникає більший ступінь деталізації за напрямками діяльності суб'єкта господарювання; по-третє, створюються передумови для впровадження та адаптації інноваційних обліково-калькуляційних та аналітичних інструментів управління витратами.

Використання інтеграційного підходу до побудови стратегічного управлінського обліку дає можливість розглядати його як невід'ємну складову обліково-аналітичної системи, яка інтегрована в загальну систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління суб'єктом господарювання.

В аспекті підготовки управлінської звітності, яка інтегрована в загальну облікову систему підприємства, застосування положень синергізму дозволяє

підвищити ефективність інформатизації системи управління діяльністю суб'єкта господарювання в цілому. При цьому повинні бути враховані інформаційні потреби користувачів такої інформації. При використанні синергетичного підходу звітність розглядається як відкритий комплекс, який формується під впливом зовнішнього та внутрішнього середовища системи управління підприємством, що, як справедливо відмічає Харинович-Яворська Д.О., дозволить забезпечити її:

- 1) самоорганізацію;
- 2) зв'язок з навколишній середовищем;
- 3) можливість змінюватися [44].

Загалом, проведені дослідження показали, що сучасні концепції стратегічного управлінського обліку операцій з переробки давальницької сировини повинні бути орієнтовані на інформаційно-випереджаюче відображення облікових подій та підтримку зворотних зв'язків з діючою системою управління підприємством.

3.2 Рекомендації щодо організації та проведення аудиту давальницьких операцій у ТОВ «Хмельничанка»

Ефективне функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві дозволяє успішно вирішити ряд проблем суб'єкта господарювання, зокрема, сприяє забезпеченню оперативного прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень, дозволяють оптимізувати процеси фінансово-господарської діяльності, а також сприяють попередженню, завчасному виявленню та усуненню відхилень в інформації, що подається зацікавленим особам. Без сумніву, критеріями ефективності функціонування системи внутрішнього контролю у ТОВ «Хмельничанка» можна вважати можливість реалізації нею таких функцій:

- 1) попередження відхилень, які можуть виникати в обліковій системі обліку суб'єкта господарювання;
- 2) виявлення відхилень в системі бухгалтерського обліку, які не вдалося завчасно попередити;
- 3) ефективне усунення відхилень системи бухгалтерського обліку, які були виявлені.

За умови, якщо система внутрішнього контролю не здатна виконувати хоча б одну із зазначених функцій, вона вважається неефективною. Внутрішній аудит відіграє важливу роль серед складових внутрішнього контролю підприємства. Внутрішні аудитори проводять незалежну експертну оцінку управлінських функцій суб'єкта господарювання. За результатами перевірки вони надають керівництву підприємства рекомендації та іншу звітну інформацію щодо покращення роботи підрозділу, який ними перевірявся.

Завдання, які ставляться перед внутрішнім аудитором, зазвичай відрізняються від завдань зовнішнього аудитора, адже його результати розраховані виключно на внутрішнього користувача. Разом з тим, незважаючи на те, що внутрішній аудитор скорочує кількість і обсяг процедур, які були б виконані при проведенні зовнішньої незалежної перевірки, він не може їх повністю замінити.

Робота внутрішнього аудитора на підприємстві організовується відповідно до загального плану перевірки, який затверджується керівником, і деталізується в календарних та індивідуальних планах за кожним з тематичних напрямів. Наприклад, план аудиторської перевірки операцій з давальницької сировини у ТОВ «Хмельничанка» пропонуємо побудувати за формою, яка представлена у таблиці 3.2.

В практиці організації і проведення аудиторської перевірки на підприємстві дуже часто для оцінки окремого об'єкту обліку використовують такий методичний прийом, як тестування. Його суть полягає в тому, що аудитор формує ряд питань для оцінки об'єкту дослідження і послідовно виконує необхідні процедури з метою отримання аудиторських доказів.

Таблиця 3.2 – План аудиторської перевірки операцій з давальницької сировини на підприємстві

Види робіт	Період проведення	Виконавець	Нормативно-правове регулювання	Джерела інформації на підприємстві
Вивчення облікової політики щодо давальницької сировини	01.12-03.12		Методичні рекомендації щодо формування облікової політики підприємства	Наказ про облікову політику, внутрішні розпорядчі документи
Перевірка повноти складання договору на переробку	04.12-05.12		Господарський кодекс України	Договір на переробку продукції на давальницьких умовах
Перевірка правильності формування ціни за послуги з переробки	06.12-08.12		Господарський кодекс України	Договір на переробку продукції на давальницьких умовах
Перевірка системи документального оформлення операцій з давальницькою сировиною	09.12-12.12		Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	Наказ про облікову політику, внутрішні розпорядчі документи
Перевірка відповідності фактичних обсягів переробки сумах, визначеним у договорі	13.12			Договори на переробку, Акти приймання-передачі матеріалів у виробництво
Перевірка повноти надання послуг з переробки	14.12		П(С)БО 16 «Витрати»	Акти виконаних робіт та послуг в розрізі технологічних переділів
Перевірка кількості і якості сировини	15.12		П(С)БО 9 «Запаси»	Звіт з переробки сировини
Перевірка визначення собівартості	16.12-17.12		П(С)БО 16 «Витрати»	Калькуляції, оборотна відомість по рахунках 903, 23
Перевірка визначення фінансового результату від переробки давальницької сировини	18.12		П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 15 «Дохід»	Оборотна відомість по рахунках 903, 23, 703

Основними видами аудиторських тестів, які найчастіше використовуються в Міжнародних стандартах аудиту з метою отримання аудиторських доказів, є незалежні тести і тести внутрішнього контролю.

Незалежні тести у більшості випадків є процедурами перевірки по суті, водночас тести внутрішнього контролю мають зовсім інше призначення. Метою тестування внутрішнього контролю є, перш за все, досягнення впевненості у його ефективності та здатності своєчасно виявляти помилки й перекручення. Якщо система внутрішнього контролю визнана надійною, аудитори можуть значно зменшити кількість незалежних тестів або навіть відмовитися від частини з них.

Варто наголосити, що тести внутрішнього контролю погоджуються з клієнтом, оскільки для їх проведення необхідна тісна взаємодія з персоналом підприємства та вільний доступ до його інформаційних систем, документації, різних видів ресурсів. Тести внутрішнього контролю, які за своєю природою є тестами на відповідність, у більшості випадків спрямовані на перевірку слабких місць контролю. За умови виявлення слабких місць аудитор зобов'язаний проінформувати клієнта про виявлені вади внутрішнього контролю.

Для ТОВ «Хмельничанка» при проведенні аудиту операцій з давальницькою сировиною пропонуємо використовувати тести внутрішнього контролю, представлені у таблиці 3.3. На нашу думку, його застосування дозволить аудитору об'єктивно скласти звіт про результати перевірки повноти виконання обов'язків і відповідності здійснення операцій з давальницькою сировиною вимогам чинного законодавства.

За фактом завершення аудиторських процедур складаються робочі документи аудитора. Важливість належного документального оформлення кожного з етапів аудиторської перевірки обумовлена необхідністю підготовки доказів, які не лише підтвердять думку аудитора, але й дозволять розкрити етапи виконання аудиторських процедур. Аудиторська документація дозволяє зробити висновок про те, що перевірка проводилася згідно з встановленими стандартами із позиції контролю якості аудиторської діяльності.

Таблиця 3.3 – Тест внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною на підприємстві

Оцінюваний параметр та ключові питання	Так	Ні	Примітки / коментарі
1 Підприємство, яке здійснює переробку сировини на давальницьких умовах			
1.1 Чи існують особливі умови функціонування суб'єкта господарювання, які впливають на порядок організації обліку операцій з давальницькою сировиною? Якщо так, відмітьте їх.			
1.2 Чи несе виконавець відповідальність за збереження сировини, та неправильне її використання? Якщо так, то пропишіть розмір такої відповідальності в договорі.			
2 Договір на переробку давальницької продукції			
2.1 Чи розроблено типову форму договору на переробку продукції на давальницьких умовах на підприємстві?			
2.2 Чи відповідають суттєві умови договору про переробку вимогам чинного нормативно-правового регулювання?			
2.3 Чи враховано в договорі специфічні умови зберігання сировини?			
2.4 Чи прописані в договорі види відповідальності кожної з сторін?			
3 Давальницька сировина			
3.1 Чи відповідає дана операція критеріям операцій з давальницькою сировиною?			
3.2 Чи передбачають процедури обробки рахунків-фактур порівняння кількості, цін та умов, зазначених у рахунках-фактурах, з відповідними даними, які вказані в замовленні та з обліковими записами, що стосуються фактично отриманих товарів?			
3.3 Чи здійснюється звірка за відпуском давальницькою сировини на підставі лімітно-забірних карт з документами на їх витрачання?			
3.4 Чи відповідають умови зберігання давальницька сировина вимогам, визначеним у договорі на переробку (охорона, страхування, технологічні умови, наявність необхідних пристосувань, запобігання псуванню)?			
3.5 Чи виявлені у звітному періоді факти крадіжки та псування запасів, отриманих на переробку? Якщо так, то вкажіть суму.			

Міжнародні стандарти аудиту детально розкривають особливості збору облікової інформації та порядку її відображення в аудиторській документації. Крім того, в саме в Міжнародних стандартах аудиту можна побачити пряму

вказівку аудиторам на те, що під час визначення обсягу та змісту робочої документації потрібно керуватися своїм професійним судженням [34]. У п. 6 Міжнародного стандарту аудиту 230 «Аудиторська документація» зазначено, що до аудиторської документації відносять записи за результатами виконаних аудиторських процедур, отриманих аудиторських доказів і висновків. Документування застосовується як в ході планування аудиторської перевірки, так і безпосередньо під час її проведення, в процесі поточного контролю виконаної роботи, а також при фіксації доказів, що підтверджують думку аудитора.

Приклад складання робочого документу аудитора «Тестування системи обліку операцій з переробки давальницької сировини» для ТОВ «Хмельничанка» показано в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Робочий документ аудитора «Тестування системи обліку операцій з переробки давальницької сировини» на підприємстві

Зміст господарської операції	Джерела інформації для аудитора			Аудиторські процедури
	Первинні документи	Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Отримано на склад сировину для переробки на давальницьких умовах	Накладна, акт приймання-передачі	0221	–	Аналіз, порівняння, отримання зовнішніх підтверджень
Передано давальницьку сировину на виробництво	Накладна-вимога, лімітно-забірна картка	0222	0221	Аналіз, порівняння, перерахунок
Відображено прямі виробничі, змінні та постійні розподілені витрати на переробку сировини на давальницьких умовах	Накладні, відомість нарахування заробітної плати, відомість розрахунку амортизації та ін.	2322	201, 22, 25, 13, 66, 65, 68, 91	Аналіз, порівняння, перерахунок
Відображено дохід від надання послуг з переробки давальницької сировини	Акт виконаних робіт, акт приймання-передачі готової продукції	361	703	Аналіз, порівняння, отримання зовнішніх підтверджень

Кінець таблиці 3.4

1	2	3	4	5
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	703	641	Аналіз, порівняння, перерахунок, тестування Декларації з ПДВ
Відображено собівартість наданих послуг	Довідка бухгалтерії	903	2322	Аналіз, порівняння, перерахунок
Списано з позабалансового рахунку вартість отриманої на переробку сировини	Акт виконаних робіт, акт приймання-передачі готової продукції		0222	Аналіз, порівняння, перерахунок
Надійшли на поточний рахунок грошові кошти від замовника	Виписка банку	311	361	Аналіз, порівняння, отримання зовнішніх підтверджень

Після завершення аудиторських процедур аудитор подає керівництву підприємства аудиторський звіт, в якому зазначаються всі виявлені порушення. Проте робота аудитора вважається закінченою лише тоді, коли зроблені за результатами перевірки зауваження прийняті до відома директором та видано офіційне розпорядження про врахування чи не врахування рекомендацій аудитора. Показником якості проведення аудиторської перевірки на підприємстві є повнота аудиту, відносно менші витрати на її проведення та ефективність реалізованих заходів для суб'єкта господарювання в довгостроковій перспективі. При цьому економічна ефективність аудиторських процедур досягається за рахунок попередження виявлених порушень, своєчасного внесення змін до податкових розрахунків, застосування податкових пільг тощо.

На відміну від зовнішнього аудиту, який у більшості випадків носить офіційний характер та проводиться на підставі аналізу фінансової звітності, проведення внутрішнього аудиту на підприємстві може бути як плановим, так і неплановим. Звідси, системі внутрішнього аудиту властиві три етапи перевірки: попередній етап проводиться до здійснення господарських операцій, поточний

етап – реалізується під час їх здійснення, подальший етап – проводиться після проведення господарських операцій.

З метою отримання аудиторських доказів при проведенні внутрішнього аудиту у ТОВ «Хмельничанка» варто використовувати прийоми фактичного контролю (інвентаризація, контрольний обмір, контрольний запуск сировини виробництво), документальної перевірки із застосуванням аналітичних процедур, спостереження, порівняння, зіставлення, зустрічних перевірок, опитувань та інших прийомів і методів перевірок. При цьому кількість інформації, яка необхідна для одержання аудиторських доказів, не регламентується. Аудитор на підстав свого професійного судження самостійно приймає рішення про кількість інформації, яка буде достатньою для його професійного судження.

В цілому, результати аудиторської перевірки оформлюються актами, довідками, звітами в довільній формі. При потребі на вимогу керівника підприємства можуть бути складені проміжні аудиторські звітні документи, інформація з яких буде акумульована в загальній звітній формі.

3.3 Аналіз факторів, що впливають на вибір оптимальної форми розрахунків за переробку давальницької сировини

Широке застосування давальницьких схем на вітчизняних підприємствах та наявність альтернативних форм розрахунків за послуги з переробки актуалізують питання дослідження факторів, які впливають на вибір форми взаємовідносин замовника з виконавцем договору на переробку давальницької сировини. В сучасних умовах господарювання на підприємствах при проведенні розрахункових операцій з давальницької сировини можливе застосування різних форм та систем оплати, які Фостолович В.А., Ковальчук І.В., Гловюк А.С. у роботі [42] було згруповано та представлено схематично на рисунку 3.2.

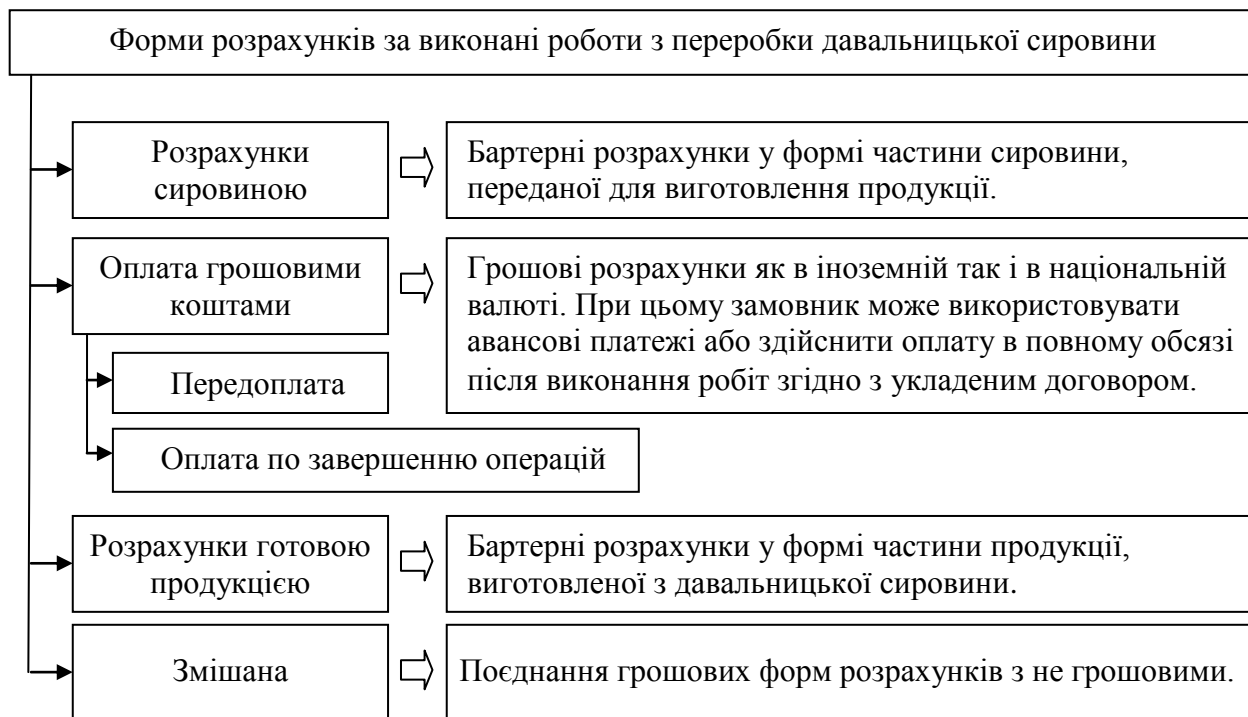


Рисунок 3.2 – Форми розрахунків за виконані роботи з переробки давальницької сировини

За умови, якщо договором на переробку давальницької сировини передбачена інша, ніж грошова, форма розрахунків, перед суб'єктами господарювання постає питання щодо обґрунтування методів оцінки переданої сировини та / чи матеріалів у якості плати на надані послуги. Ці питання обов'язково повинні бути обґрунтовані у договорі. До факторів, які впливають на вибір форми розрахунків замовника з виконавцем, можна віднести:

– наявність власних оборотних засобів на переробному підприємстві. Без сумніву, підприємства, які надають послуги з переробки сировини на давальницьких умовах, при виникненні певних обставин не мають достатньої кількості оборотних засобів для закупівлі власної сировини, та розуміють, що використання позик на її придбання в кінцевому випадку призводить до подорожчання готової продукції. Давальницька сировина передається для переробки без передачі права власності, що дає змогу суб'єкту господарювання продовжувати працювати в існуючих умовах та отримувати додаткове джерело прибутку саме від надання послуг з переробки сировини. У випадку, якщо розглянутий фактор є пріоритетним при виборі форми розрахунків у ТОВ

«Хмельничанка», рекомендуємо суб'єкту господарювання обрати виключно грошову форму розрахунків;

– наявність недовантажених виробничих потужностей. Зазвичай така ситуація виникає, коли підприємство не може на даному етапі у повній мірі забезпечити збут своєї продукції, проте не хоче зменшувати наявні виробничі фонди. За цих умов суб'єкту господарювання також рекомендуємо використовувати лише грошові форми розрахунків при підписанні договорів на переробку давальницької сировини. Проте можлива й інша ситуація, коли у підприємства виникає брак матеріальних ресурсів, що обумовлено, наприклад, встановленими обмеженнями на її виробництво, ввезення з-за кордону тощо. В цьому випадку суб'єкт господарювання може обрати варіант змішаної форми оплати, тобто коли розрахунок за надані послуги з переробки частково буде здійснений сировиною чи готовою продукцією;

– відсутність якісної сировини для переробки. За цієї умови сировина, яка є в наявності для закупівлі, може не завжди задовольняти вимоги та стандарти, або не відповідати технології переробки досліджуваного підприємства. Застосування давальницьких схем у цьому випадку дозволяє суб'єктам господарювання завантажити переробні потужності сировиною належної якості, а у випадку застосування змішаної форми оплати (коли грошові кошти комбінуються з частиною готової продукції) – ще й не втратити існуючі ринки збуту;

– забезпечення валютних надходжень та можливість виходу для підприємств на міжнародний ринок. Дійсно, деякі з переробних підприємств використовують давальницькі схеми як спосіб налагодження міжнародної співпраці. В цьому випадку суб'єктам господарювання легше набути досвіду роботи за міжнародними стандартами при роботі з іноземним постачальником давальницької сировини, а після закінчення дії договору в них є змога продовжити працювати за цими стандартами. За цих умов підприємствам рекомендуємо обрати змішану форму розрахунків з іноземним постачальником.

Крім того, варто відмітити, що обрана форма взаєморозрахунків з

постачальником давальницької сировини створює ряд обмежень для суб'єктів господарювання, які перебувають на спрощеній системі оподаткування. Так, відповідно до п. 291.6 Податкового кодексу України Платники єдиного податку 1-3 груп здійснюють розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) лише у грошовій формі, тобто з такими постачальниками давальницької сировини не можливі розрахунок сировиною чи готовою продукцією, а також змішана форма розрахунків.

В цілому, для більш активного впровадження операцій із давальницькою сировиною в практику господарювання вітчизняних підприємств потрібно змінити підхід до діючої системи управління, впровадивши її інтегровану модель. Важливим елементом нової системи управління повинна стати проактивна модель внутрішнього аудиту, яка є джерелом отримання оперативної достовірної інформації про фактичний стан підприємства. Інформація, яка отримується за результатами здійснення внутрішнього аудиту операцій з давальницькою сировиною, стане основою для прийняття відповідних управлінських рішень, що спрямовані на більш швидку адаптацію виробничих потужностей до вимог ринку. Вважаємо, реалізація цих заходів сприятиме підвищенню якості інформації, а також дозволить підвищити ефективність господарської діяльності суб'єкта господарювання в цілому.

Застосування науково обґрунтованого підходу до управління операціями з давальницькою сировиною на переробному підприємстві дозволить забезпечити позитивний економічний результат кожній із сторін договору та регіону в цілому: замовник – отримує дешевшу робочу силу, економію на створенні виробничих потужностей, як наслідок, отримує порівняно нижчу собівартість готового продукту; виробник має змогу покращити рівень завантаженості вільних виробничих потужностей, зберегти робочі місця, вирішити проблему нестачі фінансових ресурсів при закупівлі сировини; регіон – збільшення податкових надходжень, зниження рівня безробіття.

Загальний механізм реалізації сучасної системи управління операціями із давальницькою сировиною схематично представлено на рисунку 3.3 [42].



Рисунок 3.3 – Механізм реалізації сучасної системи управління операціями із давальницькою сировиною

Попри простоту реалізації давальницьких схем власне економічний процес виробничих відносин є складним, він базується на застосуванні принципів ринкової економіки, відбувається під дією внутрішньої та зовнішньої конкуренції. Дійсно, впровадження запропонованого механізму реалізації операцій з давальницькою сировиною потребує чітко організованої системи управління як у підприємства-замовника, так і у підприємства, що надає послуги з переробки. Для реалізації цієї ініціативи підприємству-виконавцю доцільно розробити алгоритм послідовного виконання завдань. Крім того, отримуючи давальницьку сировину від замовника, виконавець повинен забезпечити відповідні умови її зберігання до передачі на переробку. саме тому важливою складовою реалізації розробленого механізму на рисунку 3.3 є система контролю у формі внутрішнього аудиту.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі проведено дослідження організації обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною на прикладі ТОВ «Хмельничанка». Систематизація отриманих результатів дозволила зробити ряд висновків та пропозиції, зокрема:

– в умовах обмеженості власних ресурсних можливостей для завантаження наявних на підприємстві виробничих потужностей суб'єкти господарювання активно використовують давальницькі схеми організації взаємовідносин з постачальниками. Практика показує, що організація діяльності на давальницьких умовах дозволяє також успішно вирішити проблему пошуку нових ринків збуту сировини (у тому числі й за кордоном), забезпечує розширення економічних зв'язків між підприємствами, а також сприяє перетворенню низько ліквідної сировини в більш ліквідну готову продукцію; аналіз підходів науковців до трактування економічного змісту понять «давальницька сировина» та «операції з давальницькою сировиною» показує, що всі вони, по-перше, враховують правову основу здійснення давальницьких операцій в Україні, по-друге, ґрунтовно розкривають зміст та функціональну сутність давальницької сировини та операцій з їх переробки; і відрізняються лише ступенем деталізації кожної із складових;

– у дипломній роботі дослідження діючої системи нормативно-правового регулювання в частині організації і проведення операцій з давальницькою сировиною розглянуто за двома напрямками: за першим напрямком проаналізовано законодавчі акти, які регламентують особливості регулювання операцій з давальницькою сировиною; відповідно до другого – встановлено нормативні документи, які регулюють порядок організації їх обліку та контролю. Визначено складові та побудовано систему нормативно-правового регулювання обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною; розглянуто особливості оподаткування послуг з переробки давальницької

сировини; доведено дієвість та достатність чинних нормативно-правових актів для організації раціональної системи обліку за цим напрямом на підприємстві;

– визначено, що наявність альтернативних варіантів відображення в обліку операцій з давальницькою сировиною обумовлює потребу в розробці на підприємстві облікової політики. Проаналізовано, що невід’ємні складові облікової політики в частині переробки давальницької сировини лежать в площині побудови робочого плану рахунків з обліку давальницьких операцій у кожній з сторін. У дипломній роботі розглянуто складові удосконалення системи первинного обліку операцій з давальницькою сировиною, при побудові облікової політики за цим напрямом суб’єктам господарювання рекомендовано зберегти в її структурі організаційну, методичну та технічну складові; дослідження елементів облікової політики підприємства в частині операцій з давальницькою сировиною проведено крізь призму управлінського обліку;

– встановлено, що відсутність достатньої кількості власних оборотних коштів, які необхідні для придбання сировини, та наявні недовантажені виробничі потужності стали основними мотивуючими факторами, які спонукали ТОВ «Хмельничанка» до надання послуг з переробки матеріалів на давальницьких умовах. Розглянуто систему документального оформлення відносин постачальника давальницької сировини та підприємства, яке забезпечує її переробку; визначено складові побудови аналітичного обліку суб’єктом господарювання, встановлено особливості включення витрат з переробки до складу витрат з використанням позамовного методу; розглянуто особливості побудови синтетичного обліку давальницької сировини у ТОВ «Хмельничанка»; проаналізовано форми розрахунків замовника з виконавцем договору на переробку давальницької сировини;

– відмічено, що специфіка побудови системи внутрішньогосподарського контролю операцій із давальницькою сировиною полягає в тому, що в умовах відсутності права власності на матеріали, отримані на переробку, здійснення контрольних процедур повинно відбуватися із залученням працівників від

замовника. Встановлено, що під час здійснення внутрішньогосподарського контролю у ТОВ «Хмельничанка» проводиться моніторинг ходу виробничого процесу та порядку дотримання виробничої програми, порівнюються величини та значення важливих для діяльності суб'єкта господарювання параметрів, а отримані результати фіксуються у зручній для потреб менеджменту формі. У дипломній роботі систематизовано основні завдання організації системи контролю операцій з давальницькою сировиною на підприємстві; сформовано прийоми документального та фактичного внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною, які доцільно використовувати при перевірці у ТОВ «Хмельничанка»; визначено процедури контролю операцій з давальницькою сировиною на підприємстві та побудовано програму перевірки;

– за результатами проведених досліджень сформовано напрями покращення організації обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною у ТОВ «Хмельничанка», зокрема, розроблено пропозиції щодо побудови системи управлінського обліку операцій з давальницькою сировиною на підприємстві; підготовлено рекомендації щодо організації та проведення аудиту давальницьких операцій у ТОВ «Хмельничанка»; проаналізовано фактори, що впливають на вибір оптимальної форми розрахунків за переробку давальницької сировини у суб'єкта господарювання.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Господарський кодекс України : кодекс (№ 436-IV) : [прийнято Верховною Радою України 16.01.2003] // Відомості Верховної ради України. – 2003. – №№18–22.

2. Митний кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс (№ 4495-VI) : [прийнято Верховною Радою України 13.03.2012] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.11.2021).

3. Податковий Кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс (№ 2755-VI) : [прийнято Верховною Радою України 02.12.2010] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.11.2021).

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон (№ 996-XIV) : [прийнято Верховною Радою України 16.07.1999] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 14.11.2021).

5. Про зовнішньоекономічну діяльність [Електронний ресурс] : закон (№ 959-XII) : [прийнято Верховною Радою України 16.04.1991] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 14.11.2021).

6. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс (№ 435-IV) : [прийнято Верховною Радою України 16.03.2001] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 20.11.2021).

7. Витрати [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку (№ 16) : [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.01.2000] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 28.11.2021).

8. Запаси [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку (№ 9) : [прийнято Міністерством фінансів України 20.10.1999 № 246] // Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: www.rada.gov.ua (дата звернення: 18.11.2021).

9. Методичні рекомендації з формування собівартості [Електронний ресурс] : методичні рекомендації (№ 373) : [затверджено Міністерством промислової політики України 09.07.2007] // Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: www.rada.gov.ua (дата звернення: 22.11.2021).

10. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : план рахунків (№ 291) : [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 14.11.2021).

11. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [Електронний ресурс] : положення (№ 879) : [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 30.11.2021).

12. Білинська Н. Є. Позабалансовий облік операцій з давальницькою сировиною у виробника // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.7. – С. 151-158.

13. Богомазова К. К. Сутність операцій з давальницькою сировиною та їх значення [Електронний ресурс] // Ефективна економіка. – 2013. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2182> (дата звернення: 25.11.2021).

14. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Т. В. Давидюк, О. В. Манойленко, Т. І. Ломаченко, А. В. Резніченко. – Харків : Гельветика, 2016. – 392 с.

15. Бухгалтерський облік : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. – К. : КНЕУ, 2002. – 370 с.

16. Бухгалтерський словник / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, С. В.

Івахненко та ін. ; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир, 2001. – 224 с.

17. Гордополов В. Ю. Толінгові операції як об'єкт бухгалтерського обліку: економічний зміст та значення в сучасних умовах господарювання // Ефективна економіка. – 2018. – № 11. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6919> (дата звернення: 16.12.2021).

18. Граковський Ю. Операції з давальницькою сировиною [Електронний ресурс] // Вісник. Офіційно про податки. – 2017. – № 30 (934). – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100005443-operatsiyi-z-davalnitskoju-sirovinoju-1> (дата звернення: 18.11.2021).

19. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів ; М-во освіти і науки України. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Центр учб. літ., 2016. – 424 с.

20. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / за ред. Р. Дяківа. – К. : Міжнародна економічна фундація, 2002. – 704 с.

21. Єдинак Т. С. Державне регулювання та контроль операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності : автореф. дис. ... канд. наук з держ. управл.: спец. 25.00.02 – механізми державного управління / Т. С. Єдинак. Гуманітарний університет «Запорізький інститут державного та муніципального управління». – Запоріжжя, 2007. – 23 с.

22. Золотухан О. Первинний облік давальницької сировини [Електронний ресурс] // Головбух. – 2019. – № 25. – Режим доступу: <https://egolovbuh.mcfr.ua/741636> (дата звернення: 18.11.2021).

23. Іваненко В. О. Облікове відображення виготовлення промислової продукції на давальницьких умовах // Вісник Житомирського державного технічного університету. – 2010. – № 4. – С. 89-93.

24. Іваненко В. О. Особливості бухгалтерського обліку робіт з переробки давальницької сировини // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9(1). – С. 437–446.

25. Кіляр О. Методичні аспекти обліку операцій з давальницькою сировиною // Економічний аналіз. – 2007. – № 1 (17). – С. 326–329.

26. Кіляр О. Р. Облік і аналіз операцій з давальницькою сировиною :

автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / О. Р. Кіляр. ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана». – Київ, 2008. – 18 с.

27. Коць І. І. Управління толінговими операціями на підприємствах : дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук : 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / І. І. Коць ; Міністерство освіти і науки України, Національний університет «Львівська політехніка». – Львів, 2017. – 269 с.

28. Лень В.С. Управлінський облік : підручник / В.С. Лень. – Тернопіль : Богдан, 2015. – 328 с.

29. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Київ: Центр учбової літератури, 2009. – 670 с.

30. Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік : підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит» – Одеса : ОНЕУ, 2012.– 670 с.

31. Осницька Н. А. Елементи облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2012. – № 1 (59). – С. 136-139.

32. Осницька Н. А. Підходи до трактування ключових понять щодо операцій із давальницькою сировиною в економічній літературі // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2011. – № 2(56). – С. 155–159.

33. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту : підручник. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 192 с.

34. Сафонова М. Ф. Концепція розвитку аудиту як самостійної форми наукового пізнання // Політематичний мережевий електронний науковий журнал Тернопільського державного аграрного університету. – 2015. – № 114. – С. 592–609.

35. Смушак М. В. Напрями удосконалення методики формування і відображення інформації про операції з давальницькою сировиною на

рахунках бухгалтерського обліку // Економіка та управління АПК. – 2013. – Випуск 11 (106). – С. 71–74.

36. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. – К. : КНЕУ, 2000. – 260 с.

37. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.

38. Терновський В. О. Сучасний стан обліково-аналітичного забезпечення управління давальницькими операціями: традиційний та податковий аспекти // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 2. – С. 60-65.

39. Чернін О. Я. Розвиток методичних підходів до облікового відображення товарів в оптовій торгівлі // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. пр. / Нац. акад. статистики, обліку та аудиту; [редкол. : Каменська Т. О. та ін.]. – К. : Інтердрук. – Вип. 1 (12). – 2014. – С. 355-368.

40. Урусова З. П., Патенко І. В. Особливості обліку операцій із давальницькою сировиною на промислових підприємствах // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. – 2018. – Випуск № 19. – С. 1382–1387.

41. Шара Є. Ю., Соколовська-Гонтаренко І. Є. Фінансовий облік I : навч. посібник / Держ. фіскальна служба України ; Нац. ун-т Держ. податкової служби України. – К. : Центр учб. літ., 2016. – 336 с.

42. Фостолович В. А., Ковальчук І. В., Гловюк А. С. Сучасний підхід до системи управління операцій з давальницькою сировиною у сфері ЗЕД // Економіка. Фінанси. Право. – 2017. – № 5. – С. 27-34.

43. Щирба М. Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : монографія / М.Т. Щирба. – Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ, 2011. – 340 с.

44. Харинович-Яворська Д.О. Особливості організації стратегічного управлінського обліку в умовах структурних змін [Електронний ресурс] // Ефективна економіка. – 2018. – № 2. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2018_2_43