



Тема 7. ДАВАЛЬНИЦЬКА СИРОВИНА

Мета вивчення теми: вивчити сутність операцій з переробки давальницької сировини; ознайомитись з первинними документами, які укладають підприємства при переробці давальницької сировини; вивчити бухгалтерський облік операцій з давальницької сировини.

План

- 7.1. Сутність операцій з давальницькою сировиною
- 7.2. Документування операцій з давальницької сировини
- 7.3. Бухгалтерський облік операцій з давальницької сировини

Ключові терміни та поняття: давальницька сировина, замовник, переробник.

7.1. Сутність операцій з давальницькою сировиною

Відповідно до п.п. 14.1.134 ПКУ, **операції з давальницькою сировиною** – це операції 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. Слід звернути увагу, що у визначенні цього терміна є спеціальне застереження, що до операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких **сировина замовника** на конкретному етапі її переробки **становить не менше 20 %** загальної вартості готової продукції.

Давальницькою сировиною вважають сировину, матеріали, напівфабрикати, що комплектують вироби, енергоносії, які є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передаються іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції. Готова продукція (її частина) **повертається власнику сировини** або за його дорученням іншій особі. Таке визначення давальницької сировини надано в п.п. 14.1.41 ПКУ.

Зазначимо, що ці спеціальні **терміни** важливі для цілей «ідентифікації» давальницьких операцій і відображення їх у податковому обліку. Основна особливість таких операцій полягає в тому, що право власності на давальницьку сировину на кожному етапі її переробки, а також на вироблену з неї готову продукцію належить замовнику і не переходить до виконавця.

Отже, для податково-облікових цілей процес взаємодії сторін за операціями з давальницькою сировиною можна окреслити так:

- 1) замовник передає свою сировину виконавцю на переробку;
- 2) виконавець переробляє цю сировину в готову продукцію і передає її



замовнику;

3) замовник приймає готову продукцію і оплачує роботи виконавця з переробки сировини.

Застереження про 20 % питому вагу сировини у вартості готової продукції важливе і дотримувати його слід для ідентифікації давальницької операції виключно в цілях:

– права застосовувати нульову ставку обкладення податком на прибуток. Застосовувати ставку 0 % не можуть підприємства, що займаються виробництвом продукції на давальницькій сировині (п. 44 підрозд. 4 розд. XX ПКУ);

– сплати акцизного податку. При виробництві підакцизних товарів з давальницької сировини акцизний податок сплачується податковим агентом (переробником). У свою чергу, замовник сплачує акцизний податок виробнику (пп. 212.2, 216.5 і п.п. 222.1.5 ПКУ).

В усьому ж іншому податково-прибутковий облік і оподаткування податком на додану вартість (далі – ПДВ) давальницьких операцій не залежатимуть від того, який відсоток сировини замовника (більше 20 % чи менше) використовується у виготовленні готової продукції.

7.2. Документування операцій з давальницької сировини

В основі бухгалтерського обліку лежить метод документування. Документування **операцій з давальницької сировини** розпочинається з укладання договору на переробку між замовником та виконавцем.

За своєю природою договір на переробку сировини на давальницьких умовах є договором **підряду**. У договорі слід обов'язково прописати, що виготовлення готової продукції відбувається з давальницької сировини замовника (дотримуючись норм ч. 1 ст. 839 ЦКУ). Крім того, у договорі слід чітко зазначити вид сировини, що передається, її якість, кількість (одиницю виміру), обсяг. А також зазначити загальну вартість і ціну на кожен вид давальницької сировини. Зауважимо, що якщо раптом при проходженні технологічного процесу виявиться брак сировини, підрядник може надіслати замовнику претензію. Строки її розгляду, а також процес заміни сировини так само бажано прописати в договорі.

На виконання норм ст. 840 ЦКУ, в давальницькому договорі слід зазначити норми витрати сировини і матеріалу, строки повернення її залишків, а також основних відходів. Залишки **сировини та основних відходів належать замовнику** – їх обов'язково потрібно повернути (за винятком тільки тієї її частини, що може призначатися для оплати за переробку).

Відповідальним за збереження сировини (та іншого майна) замовника є переробник (ч. 1 ст. 841 ЦКУ).

У договорі обов'язково слід зазначити вид, назву готової продукції, що виробляється з сировини, її кількість та якість. Як правило, кількість готової продукції зазначається на підставі технологічної схеми переробки, що описує

Автор: к.е.н. (08.00.09), головний бухгалтер

Гороховець Ю. А.

JuliyaGorohovets@gmail.com



не тільки відсоткове співвідношення сировини – готової продукції, а й всі етапи переробки. Переробка поставленої сировини повинна здійснюватися в чіткій відповідності з технологією, етапи якої зафіксовано в договорі. Також важливо зазначити, що право власності на готову продукцію належить замовнику. І крім цього, зазначити загальну вартість і ціну готової продукції.

Важливо в договорі прописати графік постачання і умови приймання сировини підрядником на переробку, а також строки передачі готової продукції замовнику. А момент передання, наприклад, прив'язати до дат підписання актів приймання-передання сировини/готової продукції. Не буде зайвим прописати в договорі склад транспортних витрат і сторону, на яку їх покладено.

За дорученням замовника підрядник може продати готову продукцію третім особам. Умови такого передання також слід прописати в договорі (по суті, це буде договір комісії на продаж).

Важливу роль (особливо для цілей оподаткування) відіграють положення договору про ціну і загальну вартість роботи з переробки, вид і порядок розрахунків за них. У договорі підряду слід також визначити ціну роботи або способи її визначення (ч. 1 ст. 843 ЦКУ). Ціна роботи в договорі підряду включає відшкодування витрат підрядника і плату за виконану ним роботу (ч. 3 ст. 843 ЦКУ). Переробка виконується за оплату, що включає витрати переробника і плату за виконану роботу.

Умови оплати слід чітко прописати в договорі. За взаємною згодою сторін розрахунки за переробку давальницької сировини можуть проводитися переданням частини давальницької сировини або частини готової продукції у власність переробника. Тоді назву, кількість і вартість давальницької сировини або готової продукції, які передаються до розрахунку за переробку давальницької сировини, зазначте в договорі.

Тим, хто працює на єдиному податку (далі – ЄП), слід уникати в таких відносинах розрахунку за роботу з переробки як повністю, так і частково матеріалами замовника або готовою продукцією. Такий розрахунок має бартерний характер (п.п. 14.1.10 ПКУ) з усіма негативними наслідками, що з цього випливають.

Переробник несе відповідальність за збереження сировини, неправильне її використання (за порушення затвердженої технології переробки) і готової продукції замовника. В договорі слід прописати розмір такої відповідальності в договорі. Крім того, слід мати на увазі, що сторони відшкодовують один одному збитки, що виникли в результаті невиконання або неналежного виконання зобов'язань за договором.

Складати **зовнішньоекономічний договір на переробку давальницької сировини** слід з урахуванням Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затвердженого наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 р. № 201 (див. БЗ 114.07). Цикл переробки давальницької сировини повинен вписуватися в межі 365-денного строку (ст. 151, 166 МКУ). Термін розраховується з дати митного



оформлення МД на давальницьку сировину до дати оформлення МД на готову продукцію (щоправда, є й товари-винятки з більш тривалим циклом).

На **розрахунки за надані (отримані) роботи** з переробки давальницької сировини у грошовій формі поширюється **120-денний строк** повернення валютної виручки (постанова НБУ від 13.12.2016 р. № 410). Відлік строку починається з дня підписання акта виконаних робіт. Переробка сировини в межах зовнішньоекономічної діяльності повинна спричинити зміну класифікаційного коду товару згідно з УКТ ЗЕД на рівні будь-якого з перших чотирьох знаків (ч. 4 ст. 40 МКУ).

Передача сировини в переробку здійснюється згідно з **актом або накладною**. В акті або накладній на передачу сировини переробнику, крім інших необхідних реквізитів обов'язково зазначається облікова («заставна») вартість сировини.

Після підписання договору на давальницьку переробку сировини, замовник передає сировину в переробку. При цьому укладаються наступні первинні документи:

– рецептура (Калькуляція) на кожен окремий вид готової продукції (табл. 7.1);

Таблиця 7.1 – Структура документу «Калькуляція»

Назва готової продукції з ДС			
№ п/п	Номенклатура	Кількість	Одиниця виміру
1	...	...	...

– первинний документ «Замовлення постачальнику» – містить дані про вид та кількість продукції, яку має отримати виконавець внаслідок переробки давальницької сировини (табл. 7.2);

Таблиця 7.2 – Структура документу «Замовлення постачальнику»

№ п/п	Назва готової продукції з ДС	Кількість	Одиниця виміру
1	...	...	...

– первинний документ «Видаткова накладна (у переробку)» – містить дані про вид та кількість сировини, яку має використати виконавець для переробки давальницької сировини (табл. 7.3);

Таблиця 7.3 – Структура документу «Видаткова накладна (у переробку)»

№ п/п	Матеріали	Кількість	Одиниця виміру	Ціна, грн	Сума, грн
1	...	...	...		

Отримавши вище зазначені первинні документи у переробку, виконавець може приступити до процесу переробки давальницької сировини.

При цьому складаються такі первинні документи:

Автор: к.е.н. (08.00.09), головний бухгалтер
Гороховець Ю. А.

JuliyaGorohovets@gmail.com



– первинний документ «Замовлення покупця» – містить дані про вид та кількість продукції, яку має отримати виконавець внаслідок переробки давальницької сировини та вид і кількість сировини, яку має використати виконавець для переробки давальницької сировини.

Іншими словами, це документ, сформований виконавцем на основі отриманого замовлення, носить інформативний характер, не формує бухгалтерських проведення (табл. 7.4);

Таблиця 7.4 – Структура документу «Замовлення покупця»

№ п/п	Товар	Кількість	Одиниця виміру	Ціна, грн	Сума, грн
1	...	...	...		

– первинний документ «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» – містить дані про вид та кількість сировини, яку використав виконавець під час переробки ДС;

– первинний документ «Операційний лист» – містить дані про вид та кількість готового продукту, яку отримав виконавець внаслідок переробки ДС;

Також в процесі виробництва можуть оформлюватись додаткові первинні документи, наприклад «Звіт з виробництва», – які б фіксували кількість фактично використаних сировинних та пакувальних матеріалів під час переробки ДС. Крім цього, беручи до уваги сутність поняття «готова продукція», варто кінцевий продукт, отриманий з переробки ДС, засвідчувати сертифікатом якості, який має здійснювати відділ контролю якості.

Отримавши вищезазначені документи, переробник має відвантажити ГП, отриману з переробки ДС, замовнику. При цьому, між сторонами договору укладаються наступні первинні документи:

– первинний документ «Повернення товарів постачальнику (з переробки)» – містить дані про вид та кількість сировини, яку не використано виконавцем під час переробки ДС (табл. 7.5);

Таблиця 7.5 – Структура документу «Повернення товарів постачальнику (з переробки)»

№ п/п	Матеріали	Кількість	Одиниця виміру	Ціна, грн	Сума, грн
1	...	...	...		

– первинний документ «Акт надання послуг (з переробки)» – містить дані про вид та кількість продукції, яку отримано виконавцем в результаті переробки ДС, ціну, вартість послуги;

– первинний документ «Податкова накладна» – містить дані про вид та кількість продукції, яку отримано виконавцем в результаті переробки ДС, ціну, вартість послуги та суму ПДВ.



Вище ми розглянули процедуру документообігу операцій з давальницькою сировиною зі сторони підприємства-переробника. В частині структури первинних документів наведено лише табличні частини для розуміння основних даних, форми первинних документів підприємства можуть розробляти самостійно, при цьому зазначені форми повинні містити обов'язкові реквізити, передбачені нормами закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV та Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995р. №88.

7.3. Бухгалтерський облік операцій з давальницької сировини

Вартість давальницької сировини, що передається на переробку, продовжує значитися в замовника на балансі, але переноситься в дебет субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку». Аналітичний облік переданої давальницької сировини ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробника і контроль за операціями з переробки та відповідними витратами.

На субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» обліковуються матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, що отримані з переробки. Аналітичний облік матеріалів, що передані в переробку, ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробники і контроль за операціями з переробки і відповідними витратами. Передача матеріалів у переробку відображається тільки на субрахунках рахунку 20 «Виробничі запаси».

Виняток – сировина, що йде в оплату за послуги з переробки, – вона списується «під реалізацію», а дохід за нею відображається в розмірі справедливої вартості «зустрічних» послуг (п. 23 П(С)БО 15 «Дохід»).

Про відображення замовником давальницьких операцій у бухобліку див. в описі субрахунку 206 в Інструкції № 291, а також у листі Мінфіну від 22.06.2007 р. № 31-34000-10-16/12889. Там зазначено, що витрати на переробку матеріалів/сировини, що оплачуються стороннім організаціям, повинні відображатися безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих з переробки. Тобто, розуміючи це буквально, вартість послуг з переробки повинна, оминувши рахунок 23 «Виробництво», списуватися одразу до дебету рахунку 26 «Готова продукція» (27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»). Якщо ж продукт переробки є напівфабрикатом, то вона відобразиться за дебетом рахунку 25 «Напівфабрикати» (з якого згодом – при передачі в подальше виробництво – проводиться списання до дебету рахунку 23 «Виробництво»).



На практиці бухгалтери нерідко вартість послуг з переробки (а також вартість сировини та інших витрат, що включаються до собівартості готової продукції) акумулюють на дебеті рахунку 23 «Виробництво». Хоч такий підхід і не дуже корелює з описом субрахунку 206 Інструкцією № 291, але він викладений, наприклад, у п. 440 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) від 09.07.2007 № 373. Тому в прикладах, поряд з рахунком 26 «Готова продукція» наведено (у дужках) і рахунок 23 «Виробництво» (табл. 7.6).

Якби спочатку перераховувалася передоплата, то сума відображалася б за дебетом субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами». А за датою підписання акта складалася б проведення: Дт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – Кт 371 «Розрахунки за виданими авансами». Постачання металобрухту ПДВ не оподатковується (п. 23 підрозд. 2 розд. XX ПКУ) і норми ст. 199 ПКУ тут не застосовуються. Крім цього, згідно з п. 12 П(С)БО 16 прямі матеріальні витрати зменшено на вартість поворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

Таблиця 7.6 – Відображення давальницьких операцій у бухгалтерському обліку сторін (у замовника)

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума (грн.)
		дебет	кредит	
1	Передано давальницьку сировину (метал) для переробки	206	201	16000,00
2	Передано окремо сировину як частину оплати за переробку			
	Відображено дохід	377	712	3000,00
	Нараховано ПЗ з ПДВ	712	641/ПДВ	500,00
	Списано собівартість сировини	943	201	2500,00
3	Підписано акт про виконання послуг з переробки сировини	26 (23)	631	40000,00
4	Відображено ПК з ПДВ з вартості послуг	644/1 641/ПДВ	631 644/1	8000,00 8000,00
5	Списано сировину (метал) у собівартість ГП (запчастин)	26 (23)	206	16000,00
6	Здійснено оплату частини вартості послуг переробника грошовими коштами	631	311	45000,00
7	Відображено залік заборгованості за поставлену в оплату сировину	631	377	3000,00
8	Оприбутковано та передано за документами переробнику відходи як металобрухт**	209, 949	26, (23), 209	700,00 700,00

У переробника. Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, при переробці сировини вартість давальницької сировини відображається у переробника за балансом (виняток



– частина сировини, отримана як оплата за переробку). Аналітичний облік сировини може вестися переробником у розрізі замовників, видів сировини і за місцями зберігання або переробки. Вартість ГП, виготовленої з цієї сировини, також відображається за балансом.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 містить для цього позабалансовий субрахунок 022 «Матеріали, прийняті для переробки».

Для цілей відображення на цьому субрахунку руху давальницької сировини, а крім того, і ГП, можна відкрити до нього додаткові субрахунки:

0221 – «Давальницька сировина на складі»,

0222 – «Давальницька сировина в переробці»,

0223 – «Готова продукція з давальницької сировини».

Переробник обліковує витрати, що входять до собівартості його послуг з переробки сировини, за дебетом рахунка 23 «Виробництво» і потім списує їх (без урахування вартості переробленої сировини) «під реалізацію» (тобто при відображенні суми доходу від послуг з переробки у кредиті субрахунку 703) – до дебету субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Податкових різниць за такими операціями для цілей податку на прибуток ПКУ не передбачає.

Облік відходів давальницької сировини, отриманих у результаті переробки, залежить від того, як доля відходів (і браку) прописана в «давальницькому» договорі. (Якщо там нічого не зазначено, то відходи мають бути повернені замовнику – ст. 840 ЦКУ.) Відходи можуть бути видалені або утилізовані. Або – якщо відходи мають господарську цінність – перероблені або реалізовані. Від цього залежить й відображення їх в обліку конкретною стороною. Відходи, що мають господарську цінність, прибуткуються замовником за чистою вартістю реалізації або за ціною можливого використання – залежно від напрямку їх подальшого використання (Дт 20 «Виробничі запаси», Кт 26 «Готова продукція» (23 «Виробництво»)). Якщо відходи, що мають господарську цінність, безоплатно надаються (залишаються) переробнику (та не є частиною плати за переробку), то він прибуткує їх у кореспонденції з рахунком інших доходів.

Наприклад, підприємство-замовник передає за договором про переробку давальницької сировини підприємству-переробнику металеві листи для виготовлення шляхом штампування 10000 шт. автозапчастин.

Вартість давальницької сировини (металу) становить 16000,00 грн. (без ПДВ). Вартість послуг переробки сировини на готову продукцію становить 48000,00 грн. (у тому числі ПДВ – 8000,00 грн.), собівартість послуг з переробки сировини дорівнює 25000,00 грн.

В результаті переробки отримані відходи металу, що мають деяку господарську цінність, які згідно з договором залишаються в переробника (без



оплати – як металообрхт, тобто не як оплата за послуги), ціна можливого використання таких відходів визначена у 700,00 грн.

Згідно з договором, оплата за послуги здійснюється частково грошовими коштами – на суму 45000,00 грн., а частково сировиною – на суму 3000,00 грн. (ця сировина не є давальницькою і передається переробнику за окремою накладною) (табл. 7.7).

Таблиця 7.7 – Відображення давальницьких операцій у бухгалтерському обліку сторін (у переробника)

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума (грн.)
		дебет	кредит	
1	Відображено надходження давальницької сировини від замовника	0221	–	16000,00
2	Оприбутковано сировину, отриману як оплату за переробку	201	631	2500,00
3	Відображено ПК з вартості сировини	644/1 641/ПДВ	631 644/1	500,00 500,00
4	Передано сировину (метал) із складу до цеху для переробки	0222	0221	16000,00
5	Включено різні витрати до собівартості послуг з переробки сировини	23	13, 20, 23, 24, 25, 91, 651, 661, 685	25000,00
6	Підписано акт про виконання послуг з переробки	361	703	48000,00
7	Нараховано ПЗ з ПДВ	703	641/ПДВ	8000,00
8	Списано «під реалізацію» собівартість послуг з переробки	903	23	25000,00
9	Відображено фінансовий результат від надання послуг	703	791	40000,00
		791	903	25000,00
10	Оприбутковано за балансом ГП	0223	0222	16000,00
11	Оприбутковано на баланс залишені замовником відходи металу (за ціною можливого використання)	209	718	700,00
12	Надійшла грошова частина оплати за переробку	311	361	45000,00
13	Відображено залік заборгованості за отриману в оплату послуг сировину	631	361	3000,00
14	Передано замовнику ГП	–	0223	16000,00



Питання для самоконтролю

1. Визначте сутність операцій з давальницької сировини.
2. Охарактеризуйте документування операцій з давальницької сировини.



3. Які документи складає замовник при передачі давальницької сировини у переробку?

4. Які документи складає переробник при отриманні давальницької сировини у переробку?

5. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображаються операції з переробки давальницької сировини у замовника та переробника?