

## ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ



**О.Ю. КАПШУЛЬ**

---

### ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПЕРЕРАБОТКУ ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ

---

В настоящее время в Республике Беларусь на предприятиях химической промышленности активно применяются операции по переработке давальческого сырья. Переработка сырья и материалов в республике на давальческих условиях является одной из целей приобретения товаров вообще, которая должна в обязательном порядке указываться в договоре поставки. Согласно подпункту 1.1. Указа Президента Республики Беларусь от 07. 03. 2000 г. № 117 "О некоторых мерах по упорядочению посреднической деятельности при продаже товаров", "...в качестве существенного условия договора должна указываться цель (цели) приобретения товаров (для собственного производства и (или) потребления, вывоза из Республики Беларусь, оптовой и (или) розничной торговли, переработки на давальческих условиях, поставки для государственных нужд или по установленным Советом Министров Республики Беларусь квотам)" [1]. Причем нарушение установленного подпунктом 1.1. пункта 1 указа порядка оформления договора влечет наложение штрафа на продавца (поставщика) и (или) покупателя в размере 10 % от суммы договора [1]. Предприятия химической промышленности при осуществлении переработки давальческого сырья оказывают услуги производственного характера, не являясь при этом собственником сырья и получаемых из него продуктов. Для предприятия-переработчика давальческая схема работы выгодна, так как она позволяет загрузить производственные мощности с минимальным количеством финансовых вложений, обеспечивает гарантированную поставку сырья в сроки и количестве, предусмотренные договором.

Действующим законодательством не определены с правовой точки зрения понятия "давальческое сырье", "переработка сырья на давальческих условиях". Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 15. 03. 2002 г. № 28 утверждена Инструкция о порядке исчисления и уплаты акцизов, которая содержит определение давальческого сырья для целей инструкции, а именно: "Давальческим сырьем для целей настоящей инструкции являются сырье, материалы, продукция, передаваемые их владельцами (собственниками) без оплаты другим юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям

(исключая сырье, материалы, продукцию, приобретенные у этих юридических лиц и индивидуальных предпринимателей) для производства подакцизных товаров путем переработки (доработки), включая розлив” [2].

Большой экономический словарь под редакцией А.Н. Азрилияна определяет давальческое сырье следующим образом: “Сырье, давальческое — сырье партнера, ввозимое в другую страну с целью переработки и последующего вывоза готовой продукции в страну владельца сырья. Такие внешнеторговые операции широко распространены в мировой торговой практике (в пищевой, швейной, перерабатывающей промышленности)” [3, 1026]. Другие экономисты дают следующее определение давальческого сырья: “Давальческий продукт (сырье) — исходный (как правило, сырьевой) продукт, материальные ресурсы, передаваемые заказчиком предприятию-изготовителю с целью переработки в определенное количество продукции готовой, оплачиваемой им в соответствии с заключенным договором” [4, 102].

Экономическое понятие “давальческое сырье (давальческий продукт)” определено Отраслевой инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях химической, нефтехимической и нефтедобывающей промышленности Республики Беларусь как исходный сырьевой продукт, передаваемый заказчиком продукции ее изготовителю с целью переработки в готовую продукцию. В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации понятие “давальческое сырье” определено Инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях, утвержденной приказом Министерства топлива и энергетики Российской Федерации от 17. 11. 1998 г., № 371. В ней отмечено, что «под “давальческим нефтесырьем” (нефть, газовый конденсат) понимается сырье, передаваемое их владельцем (нефтяной компанией, нефтегазодобывающим предприятием или посредником) без оплаты нефтеперерабатывающему предприятию на переработку для получения нефтепродуктов определенного ассортимента и объема в соответствии с заключенным договором”».

Недостатками приведенных определений давальческого сырья является то, что они даны только для определенных видов деятельности, а именно: для производства подакцизных товаров, для переработки давальческого сырья на территории другой страны и ввоза произведенной из него продукции в страну собственника сырья, для нефтеперерабатывающих предприятий. Также некоторые определения понятия “давальческое сырье” не учитывают, что сырье, перерабатываемое на давальческих условиях, предоставляется на переработку без оплаты его стоимости. В соответствии со ст. 219 Гражданского кодекса Республики Беларусь переработка является одним из оснований приобретения права собственности. В силу предписаний ст. 221 Гражданского кодекса Республики Беларусь, поскольку иное не предусмотрено договором, право собственности на новую движимую вещь, изготовленную лицом путем переработки не принадлежащих ему материалов, приобретается собственником материалов [5]. Кроме того, согласно комментария к забалансовым счетам Типового плана счетов бухгалтерского учета, счет 003 “Материалы, принятые в переработку” предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку (давальческое сырье), не оплачиваемых организацией-изготовителем [6, 6—80].

На основе изученных нормативных документов и исходя из сложившейся практики считаем необходимым уточнить определение давальческого сырья следующим образом: под давальческим сырьем в химической промышленности следует понимать углеводородное сырье, переданное заказчиком предприятию-переработчику без оплаты его стоимости для получения продукции в размере и ассортименте, определенных договором и спецификацией.

При переработке давальческого сырья определяется производственная себестоимость выполненной работы, которую составляют затраты по переработке. Причем стоимость давальческого сырья в себестоимость выполненных работ не включается.

Состав затрат, учитываемый при переработке давальческого сырья, не установлен ни Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденных Министерством экономики Республики Беларусь 26. 01. 1998 г., № 19-12/397, Министерством финансов Республики Беларусь 30. 01. 1998 г., № 3, Министерством статистики и анализа Республики Беларусь 30. 01. 1998 г., № 01-21/8 и Министерством труда Республики Беларусь 30. 01. 1998 г., № 03-02-07/300 (с учетом изменений и дополнений), ни отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях республики. Отраслевая инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях химической, нефтехимической и нефтедобывающей промышленности Республики Беларусь также не определяет состава затрат, учитываемых при переработке давальческого углеводородного сырья химическими предприятиями. Поэтому на практике при определении состава затрат, включаемого в себестоимость услуги по переработке давальческого сырья химическим предприятием, руководствуются перечнем затрат, включаемым в себестоимость продукции (работ, услуг) на предприятиях, в объединениях, организациях и учреждениях республики независимо от вида их деятельности, форм собственности и ведомственной подчиненности, установленными Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) [7, 24–40].

Тема бухгалтерского учета операций по переработке давальческого сырья действующими нормативными документами практически не раскрыта. Утвержденной методики о порядке бухгалтерского учета и калькулирования себестоимости услуги по переработке давальческого сырья в химической промышленности не существует. Министерством финансов не изданы методические рекомендации по бухгалтерскому учету операций по переработке давальческого сырья.

При изучении вопроса бухгалтерского учета затрат на переработку давальческого сырья в химической промышленности необходимо учитывать технологические особенности предприятий.

Особое место в развитии химической промышленности занимает производство продуктов нефтехимическим синтезом. Одними из наиболее важных продуктов нефтехимического синтеза, потребление которых в мире в последнее время растет очень быстрыми темпами, являются этилен и пропилен. В Республике Беларусь размещается единственный химический комбинат, в рамках которого функционирует их комплексное производство, — ОАО «Полимир». В комплексном химическом производстве этих веществ перерабатывается многокомпонентное углеводородное сырье, состав и структура которого разнообразна: прямогонный бензин, нормальный и технический бутан, рефлюкс, широкая фракция легких углеводородов. В ОАО «Полимир» этилен перерабатывается в полиэтилен высокого давления, а пропилен — в мономер для производства волокон ПАН. Производственный процесс представляет собой непрерывное последовательное совершение технологических процессов, выделенных в технологические переделы. В ОАО «Полимир» функционируют две параллельные линии (очереди) по производству полиэтилена высокого давления, каждая из которых представляет собой технологически завершенное производство и состоит из трех цехов, куда включены укрупненные технологические переделы.

С целью формирования фактической стоимости услуги по переработке давальческого сырья на счетах учета затрат и определения фактической стоимости готовой продукции, выработанной предприятием-переработчиком из собственного сырья, предлагается следующая методика синтетического и аналитического учета затрат на предприятиях химической промышленности, позволяющая без допол-

нительных расчетов получать информацию о фактической стоимости услуги по переработке давальческого сырья.

Основным положением методики является то, что к синтетическому счету 21 “Полуфабрикаты собственного производства” необходимо открыть два субсчета первого порядка: “Полуфабрикаты, выработанные из собственного сырья” — для обобщения информации о наличии и движении полуфабрикатов, выработанных из собственного сырья, “Полуфабрикаты, выработанные из давальческого сырья” — для обобщения информации о наличии и движении полуфабрикатов, выработанных из давальческого сырья. На счете 21 “Полуфабрикаты собственного производства” отражается незавершенная продукция, полученная в цехах (на отдельных переделах) из собственного и давальческого сырья, не прошедшая все установленные технологическим процессом стадии производства и подлежащая доработке в последующих цехах (переделах).

Далее необходимо выделить аналитические счета, на которые будут детализироваться указанные субсчета. Степень детализации аналитического учета зависит от типа и масштаба производства, его организационно-технологических особенностей, используемых на предприятии методов сводного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Вместе с выделением предлагаемых нами двух субсчетов первого порядка для учета полуфабрикатов, выработанных из собственного сырья, и полуфабрикатов, выработанных из давальческого сырья, построение аналитического учета по аналитическим счетам последующих порядков по синтетическому счету 21 “Полуфабрикаты собственного производства” целесообразно оставить без изменений, так как применяемая предприятиями по производству полиэтилена детализация счета 21 “Полуфабрикаты собственного производства” по аналитическим счетам второго и последующих уровней обеспечивает наиболее рациональную и правильную аккумуляцию затрат по различным объектам учета.

Детализация синтетического счета 21 “Полуфабрикаты собственного производства” для учета затрат на производство по субсчетам и аналитическим счетам, используемая на предприятиях республики по производству полиэтилена, с учетом использования двух субсчетов первого порядка примет следующий вид (см. рисунок).

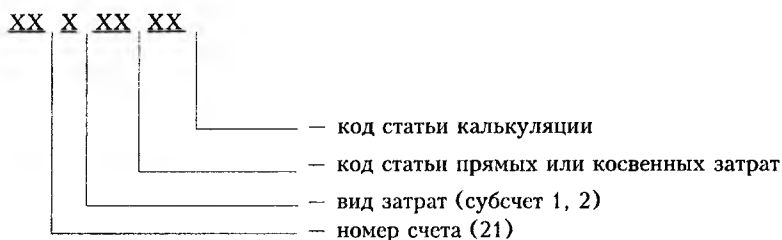


Схема детализации синтетического счета 21 “Полуфабрикаты собственного производства” по субсчетам и аналитическим счетам

С использованием указанных субсчетов и аналитических счетов к счету 21 “Полуфабрикаты собственного производства”, а также выделяемых Отраслевой инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях химической промышленности на счете 20 “Основное производство” субсчетов “Затраты по переработке собственного сырья” и “Затраты по переработке давальческого сырья” корреспонденция счетов по учету полуфабрикатов собственного производства примет следующий вид:

1. Дебет субсчета 1 “Полуфабрикаты, выработанные из собственного сырья” счета 21 “Полуфабрикаты собственного производства” — на сумму фактических затрат по выработке полуфабрикатов из собственного сырья;
- Кредит субсчета 1 “Затраты по переработке собственного сырья” счета 20 “Основное производство”.

2. Дебет субсчета 2 “Полуфабрикаты, выработанные из давальческого сырья” счета 21 “Полуфабрикаты собственного производства” — на сумму фактических затрат по выработке полуфабрикатов из давальческого сырья;  
Кредит субсчета 2 “Затраты по переработке давальческого сырья” счета 20 “Основное производство”.

Таким образом, с помощью указанных бухгалтерских записей на счете 21 “Полуфабрикаты собственного производства” будут отдельно аккумулироваться затраты по производству полуфабрикатов из собственного и давальческого сырья, что будет обеспечивать обособленное формирование затрат по переработке собственного и давальческого сырья на последующих переделах и формирование фактической производственной себестоимости произведенной продукции из собственного сырья и фактических затрат по переработке давальческого сырья на последнем переделе технологического производства.

Расчет производственной себестоимости товарной продукции и фактической стоимости услуги по переработке давальческого сырья будет производиться в следующем порядке.

1. Определяются суммарные затраты на производство по каждому технологическому переделу по соответствующим калькуляционным статьям расходов.

2. Фактические затраты по всем технологическим переделам распределяются по видам сырьевых ресурсов (собственные и давальческие) пропорционально объемам выработанного полуфабриката на переделе из собственного и из давальческого сырья и отражаются на разных субсчетах к счету 20 “Затраты на производство” —

20/1 “Затраты по переработке собственного сырья”,

20/2 “Затраты по переработке давальческого сырья”.

3. Распределяются общепроизводственные и общехозяйственные расходы по переделам и ресурсам. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между ресурсами цеха пропорционально объемам выработанного полуфабриката на переделе из собственного и из давальческого сырья.

4. Рассчитывается производственная себестоимость отдельных полуфабрикатов внутри процесса (передела). Отражение в бухгалтерском учете полуфабрикатов, выработанных из собственного сырья, производится по фактической производственной стоимости по дебету счета 21/1 “Полуфабрикаты, выработанные из собственного сырья” в корреспонденции с кредитом счета 20/1 “Затраты по переработке собственного сырья”. На полуфабрикаты, выработанные из давальческого сырья, составляется корреспонденция счетов по дебету счета 21/2 “Полуфабрикаты, выработанные из давальческого сырья” и кредиту счета 20/2 “Затраты по переработке давальческого сырья”.

5. На последнем переделе рассчитывается фактическая производственная себестоимость товарных продуктов и услуги по переработке давальческого сырья.

Применяя разработанный порядок, в бухгалтерском учете затрат на производство будет сформирована полная и не требующая дополнительной обработки информация о затратах на производство собственной продукции и фактической стоимости услуги по переработке давальческого сырья. Себестоимость услуги по переработке давальческого сырья, рассчитанная и отраженная на счетах учета затрат с использованием вышеприведенных счетов учета затрат, будет объективно отражать реальные производственные затраты на переработку давальческого сырья.

### Литература

1. О некоторых мерах по упорядочению посреднической деятельности при продаже товаров: Указ Президента Респ. Беларусь, 7 марта 2000 г., № 117 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2000. № 26. 1/1075.

2. Об утверждении инструкции о порядке исчисления и уплаты акцизов: Постановление М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь, 15 марта 2002 г., № 28 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь, 2002. № 43. 8/7935.

3. Большой экономический словарь/ Под ред. А.Н. Азрилияна. 4-е изд. перераб. и доп. М., 1999.

4. *Золотогоров В.Г.* Экономика: Энциклопедический словарь. Мн. 2003.
5. *Гражданский кодекс: с коммент. к разделам / Коммент. В.В. Чигира.* 3-е изд. Мн., 2000.
6. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета // *Гл. бухгалтер.* 2003. № 35.
7. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) // *Гл. бухгалтер.* 2002. № 28.

**Е.Д. ОПАРИНА**

---

## БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ КАК ИСТОЧНИК ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ

---

Согласно принципу непрерывности деятельности организация должна продолжать функционировать в обозримом будущем. Поэтому для анализа, контроля, налогообложения, а также для принятия управленческих решений необходимо периодически располагать сводными данными об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. Это приводит к необходимости составления бухгалтерской отчетности.

В экономической науке бухгалтерская отчетность трактуется специалистами по-разному. Так, Н.П. Кондраков представляет ее как “систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период” [1, 533]. Данный подход к определению бухгалтерской отчетности заслуживает критической оценки, так как подобная трактовка принижает ее роль в управлении организацией, не нацеливает теорию и практику бухгалтерского учета на создание с помощью бухгалтерской отчетности комплексной информационной модели хозяйственной деятельности организации.

В.Д. Новодворский дал такое определение: “Бухгалтерская отчетность — это единая система учетных данных об имуществе, обязательствах, а также результатах хозяйственной деятельности, составляемых на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам” [2, 8]. Оно является типовым для большинства экономических словарей, учебников и учебных пособий по теории бухгалтерского учета.

По правилам составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденным Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 16 от 17 февраля 2004 г., “бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности и составляется на основе данных бухгалтерского учета” [3]. На наш взгляд, из него не следует, что данные, отраженные в бухгалтерской отчетности, по существу представляют особый вид учетных записей, являющихся извлечением из текущего учета итоговых данных о состоянии и результатах деятельности организации за определенный период.

В Международном стандарте финансовой отчетности № 1 отчетность представляет информацию не только о финансовом положении и финансовых результатах деятельности, но также и о движении денежных средств организации и о результатах хозяйственных операций за отчетный период [4].