УДК 657.1 : 339.9 : 657.375.2

ОПЕРАЦІЇ З ПЕРЕРОБКИ ДАВАЛЬНИЦЬКОЇ СИРОВИНИ В ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТ

Гринь В.І., ст. викладач
Полтавська державна аграрна академія

Розкрито економічну сутність та організаційно-правові аспекти операцій з давальницькою сировиною. Досліджено порядок документування, організацію синтетичного та аналітичного обліку операцій із переробки давальницької сировини на митній території України, методику відображення їх у фінансовій звітності.

Disclosed economic essence and organizational-legal aspects of operations with give-and-take raw materials. Investigated the procedure of documentation, the organization of the synthetic and analytical accounting of operations on processing of customer-owned raw materials to the customs territory of Ukraine, the methodology reflect them in the financial statements.

Постановка проблеми. Сучасні умови ведення бізнесу вимагають пошуку альтернативних способів управління та здійснення господарської діяльності. Одним із шляхів вирішення цієї проблеми є формування та здійснення ділових зв'язків з іноземними партнерами, які з одного боку – через світову економічну кризу останніх років змушені шукати шляхи зниження витрат на виробництво продукції у країнах з дешевою робочою силою. З іншого боку – для вітчизняних суб'єктів господарювання це можливість максимально використати наявні виробничі потужності за конвертовану валюту, освоїти сучасні технології, методи забезпечення якості продукції, що відповідають міжнародними стандартам. Внаслідок цього іноземна компанія стає замовником робіт та постачальником сировини, а вітчизняна – виконавцем операцій з переробки давальницької сировини.

Операції з давальницькою сировиною є досить складними, що зумовлено порядком визнання права власності на передану сировину та вироблену з неї продукцію, а також наявністю різних видів таких операцій, шляхів реалізації готової продукції і способів розрахунку за переробку сировини. Зазначені особливості ускладнюють процес організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах [1]. Тому для підвищення ефективності здійснення операцій з давальницькою сировиною потребує наукового обґрунтування та удосконалення низки питань з методики та організації бухгалтерського обліку таких операцій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною присвячено ряд праць учених - економістів: Ф. Ф. Бутинця, І. А. Волкової, С. Ф. Голова, В. Іваненко, Ю. А. Кузьмінського, О. В. Небельцова, В. В. Сопка, та ін.

Разом з цим, багатоаспектність дослідження зумовлена складністю і різноманітністю суб'єктів та об'єктів операцій з давальницькою сировиною, що вплинуло на суперечливий характер нормативних документів, а також на рівень розробок окремих теоретичних і практичних аспектів методології бухгалтерського обліку.

Постановка завдання. Розкрито економічну сутність та організаційно-правові аспекти операцій з давальницькою сировиною. Досліджено порядок документування, організацію синтетичного та аналітичного обліку операцій із переробки давальницької сировини на митній території України, методику відображення їх у фінансовій звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Порядок здійснення операцій з давальницькою сировиною регулюється рядом нормативних документів. Згідно Податкового кодексу України, 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 частини їх власникові або за його дорученням іншій особі [8].

У Митному кодексі операції з переробки давальницької сировини іноземного замовника регулюється главою 23 «Переробка на митній території», відповідно до якої встановлено методи нетарифного регулювання таких операцій [5].

Відповідно під операцією з давальницькою сировиною розуміють:

- операцію з переробки (обробки, збагачення, або використання) давальницької сировини за відповідну плату з метою одержання готової продукції, незалежно від кількості та етапів переробки та виконавців;
- ремонт товарів, у тому числі модернізація, відновлення та регулювання, калібрування.

Розміщення сировини для підприємства-виконавця у митному режимі «Переробка на митній території України» можлива за умови отримання дозволу митного органу. Взаємовідносини між замовником та виконавцем операцій з переробки давальницької сировини повинні бути підкріплені підписаним договором. Крім основних розділів, відомості, що повинен містити договір, наведено на рис. 1.

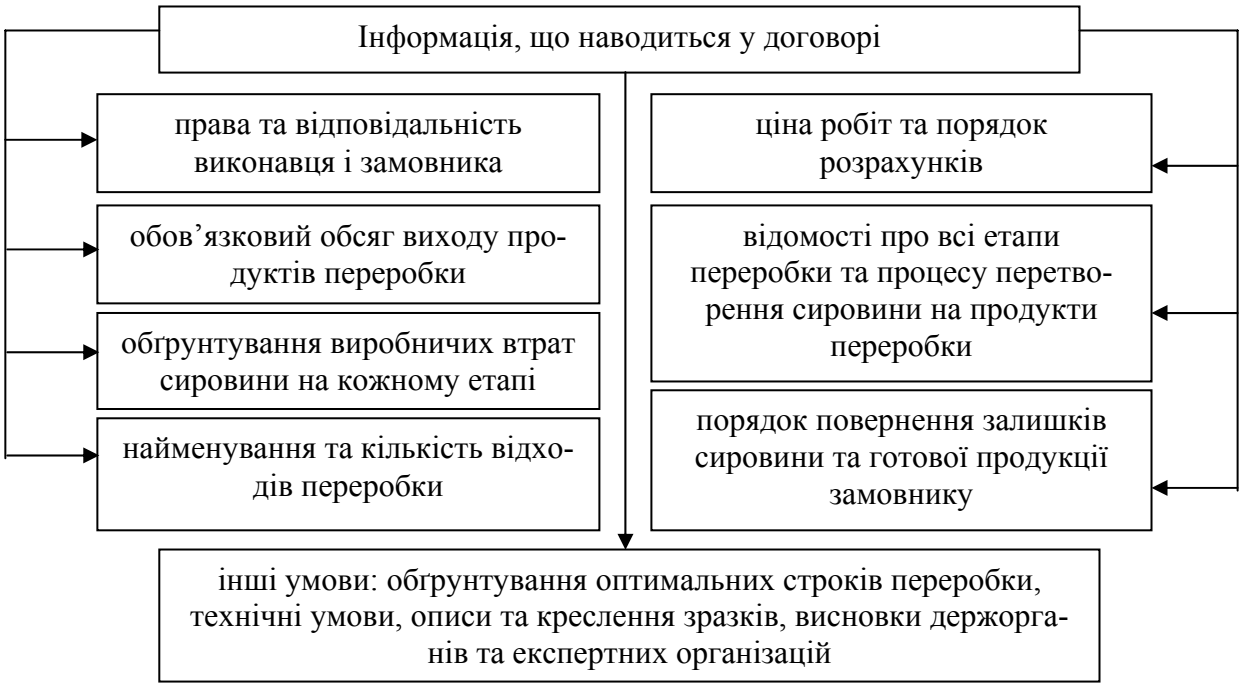

Рис. 1. Особливі умови договору на переробку давальницької сировини

Основою для відображення операцій з давальницькою сировиною на рахунках бухгалтерського обліку є первинні документи, що складаються у момент здійснення операції. Основним документом, що підтверджує надходження сировини від замовника до виконавця у митному режимі «Переробка на митній території України» є Вантажно-митна декларація. Факт передачі сировини від замовника до виконавця підтверджується виписаною накладною або товарно-транспортною накладною, актом передачі та супровідними документами, що підтверджують якість давальницької сировини.

При оприбуткуванні сировини виконавець складає прибуткову накладну, в якій зазначають, що сировина поступила на давальницьких умовах. Внутрішнє переміщення сировини підприємство-виконавець може оформити лімітно-забірною карткою або накладною на відпуск, тощо. Передача замовнику готової продукції супроводжується оформленою накладною та Актом виконаних робіт, що підтверджує факт виконання робіт, їх вартість, дата підписання якого для виконавця є датою реалізації послуг.

Порядок та форми здійснення розрахунків між замовником-нерезидентом та виконавцем наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Форми розрахунків за виконані роботи з переробки давальницької сировини

Форми розрахунків	Особливості здійснення
Оплата грошовими коштами	Замовник може використовувати авансові платежі або здійснювати оплату в повному обсязі після виконання робіт згідно укладеного договору.
Оплата сировиною	Підприємство-виконавець отримує певний відсоток сировини як оплату за переробку
Розрахунки готовою продукцією	Частина готової продукції залишається у виконавця як оплата послуг
Змішана	Поєднання грошових та негрошових форм

Розміщення сировини у митному режимі «Переробка на митній території України» здійснюється з «умовним повним звільненням» від оподаткування митними платежами [8]. Законодавством встановлено перелік товарів, при розміщенні яких у митний режим «Переробки на митній території України» застосовуються фінансові гарантії. Види, суми та порядок надання фінансових гарантій визначено Митним кодексом [5].

Особливості податкового обліку щодо операцій з переробки давальницької сировини наведено у табл. 2.

Облік наданих підприємством фінансових гарантій ведеться на позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані» окремо щодо кожного факту надання гарантії чи забезпечення.

Підприємство, яке поряд з переробкою давальницької сировини здійснює виробництво продукції з власної сировини, зобов’язане вести відокремлений облік. Оскільки, давальницька сировина є власністю замовника і при передачі її для переробки право власності на неї до виконавця не переходить, то бухгалтерський облік давальницької сировини виконавець здійснює відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його засто-

сування [4], а також з урахуванням П(С)БО 9 «Запаси» [9] на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» за субрахунком 022 «Матеріали, прийняті для переробки», за ціною, яка визначена у договорі.

Таблиця 2

Податковий аспект операцій з переробки давальницької сировини

Види податків	Характеристика
Податок на прибуток	- доходи та витрати при отриманні давальницької сировини у підприємства-виконавця не виникають
	- дохід у виконавця виникає на суму його послуг, в розмірі не нижче за звичайні ціни. Датою виникнення є дата підписання Акту виконаних робіт.
	- витрати у сумі собівартості послуг виникають у період підписання двостороннього Акту, якщо собівартість послуг переробки перевищить їх ціну, то така собівартість визнаватиметься тільки у межах доходу.
ПДВ	послуги з переробки давальницької сировини іноземного замовника на митній території України оподатковуються за ставкою 0 %.

Аналітичний облік давальницької сировини підприємство-виконавець веде у розрізі замовників, видів сировини та за місцями зберігання чи переробки. Витрати на переробку давальницької сировини обліковують на рахунку 23 «Виробництво» (крім вартості давальницької сировини).

До таких витрат відноситься вартість використаних власних матеріалів, заробітна плата, амортизаційні відрахування та загальновиробничі витрати.

Передача готової продукції замовнику відображається в обліку в момент підписання акту виконаних робіт, а саме по дебету субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» і по кредиту субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» з відповідним списанням суми понесених витрат з кредиту субрахунку 231 «Роботи з переробки давальницької сировини» в дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

У разі розрахунку замовника сировиною чи готовою продукцією відбувається обмін запасів на роботи, і операція набуває форми бартерної угоди з усіма особливостями, що впливають на організацію і ведення бухгалтерського обліку.

У більшості випадків розрахунки за надані послуги з переробки давальницької сировини іноземний замовник здійснює іноземною валютою. У разі проведення післяплати можуть виникати курсові різниці, які відображаються у складі інших операційних доходів (витрат), тобто на рахунках 714 «Дохід від операційної курсової різниці» та 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

Інформація про залишки давальницької сировини у фінансовій звітності не відображається.

Висновки. Комплексне дослідження питань операцій з переробки давальницької сировини, дозволили сформулювати такі висновки:

1. Операції з давальницькою сировиною є досить складними, що зумовлено порядком визнання права власності на передану сировину та вироблену з неї продукцію.

2. Підприємство, яке поряд з переробкою давальницької сировини здійснює виробництво продукції з власної сировини, зобов'язане вести відокремлений облік. Оскільки, давальницька сировина є власністю замовника і при передачі її для переробки право власності на неї до виконавця не переходить, то бухгалтерський облік давальницької сировини виконавець здійснює на позабалансовому рахунку.

З метою прийняття виважених управлінських рішень та контролю за рухом виготовленої продукції на замовлення, звертаємо увагу на потребу вдосконалення аналітичного обліку операцій з переробки давальницької сировини та відображення виставлених і повернутих фінансових гарантій.

Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф. Ф. Облік зовнішньоекономічної діяльності: [підр. для студ. вищ. навч. заклад. спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф. Ф. Бутинець, І. В. Жиглей; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 388 с.

2. Волкова І. А., Реслер М. В., Калініна О. Ю. Облік зовнішньоекономічної діяльності. Навч. посіб. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 304 с.

3. Іваненко В. Особливості обліку операцій з давальницькою сировиною на промислових підприємствах. Режим доступу : http : // archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ecan/2010_7.

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена Мінфіном України № 291 від 30 лист. 1999 р.

5. Митний кодекс України № 4495-VI від 13 бер. 2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до документу : http://www.rada.gov.ua.

6. Облік міжнародних операцій: підручник/ Ю. А. Кузьмінський, В. Г. Козак, Л. І. Лук'яненко, О. В. Небельцова/ за заг. ред. проф. Ю. А. Кузьмінського. – К. : Вид-во КНЕУ, 2006. – 336 с.

7. Пісьмаченко Л. М., Єдинак Т. Фінансовий контроль за зовнішньо-економічними операціями з давальницькою сировиною у контексті фінансової безпеки держави. Режим доступу : http : // archive.nbuv.gov.ua.

8. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 груд. 2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до документу : http://www.rada.gov.ua.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» № 246 від 20 жовт. 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. - Режим доступу до документу : http://www.rada.gov.ua.

Рецензент – д.е.н., професор Плаксієнко В.Я.

УДК 631.1.027

ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ МАРКЕТИНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В АГРАРНІЙ СФЕРІ

Дашевська Н.С., аспірант
Полтавська державна аграрна академія

У статті проведено огляд особливостей виробництва в аграрному секторі, які мають суттєвий вплив на здійснення заходів маркетингової політики.

In the article is considered the report of feature of production in the agrarian sphere which has considerable influence for realizing jf marketing policy.