

Одержано 09.04.13

УДК 657

І.В. Смірнова, доц., канд. екон. наук, Я.В. Клименко, магістр
Кіровоградський національний технічний університет

Проблемні питання обліку операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності

У статті висвітлено проблемні питання обліку та оподаткування ПДВ під час здійснення операцій з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічній діяльності, обґрунтовано необхідність удосконалення існуючого підходу до документування таких операцій, розглянуто переваги та недоліки використання операцій з давальницькою сировиною для підприємств-переробників, замовників та держави

зовнішньоекономічна діяльність, давальницька сировина, облік, оподаткування, документація, переваги

И.В. Смирнова, Я.В. Клименко

Кировоградский национальный технический университет

Проблемные вопросы учета операций с давальческим сырьем во внешнеэкономической деятельности

В статье рассматриваются проблемные вопросы учета и налогообложения НДС при осуществлении операций с давальческим сырьем во внешнеэкономической деятельности, обоснована необходимость совершенствования существующего подхода к документированию таких операций, рассмотрены преимущества и недостатки использования операций с давальческим сырьем для предприятий-переработчиков, потребителей и государства

внешнеэкономическая деятельность, давальческое сырье, учет, налогообложение, документация, преимущества

Постановка проблеми та її актуальність. Недостатня кількість оборотних коштів та дефіцит сировини зумовлюють розвиток роботи підприємств на основі переробки давальницької сировини, що сприяє розширенню власного виробництва за рахунок отриманих грошових коштів. Крім того, використання давальницьких схем дозволяє українським підприємствам надати роботу незавантаженому виробничому персоналу, більш повно використовувати виробничі потужності, що простоюють, підвищити конкурентоспроможність власної продукції за рахунок використання світових брендів, вивчити потреби міжнародного ринку щодо якості та асортименту продукції, залучати додаткові інвестиції на розвиток економіки тощо.

Проте, слід зазначити, що для оформлення операцій, пов'язаних з рухом давальницької сировини та результатів її переробки, чинним законодавством не передбачено спеціальних первинних документів. Тому відвантаження давальницької сировини та оприбуткування результатів її переробки здійснюється на основі затверджених типових форм первинних документів (товарно-транспортних накладних, довіреностей, актів приймання матеріалів тощо), а також таких загальноприйнятих документів (в яких передбачено обов'язкові реквізити), як накладні, рахунки тощо.

З огляду на зазначене, надзвичайного значення набуває розробка такої системи ведення обліку та документального забезпечення діяльності замовника та переробника,

© І.В. Смірнова, Я.В. Клименко, 2013

яка б гарантувала отримання повної та достовірної інформації відповідно до інформаційних інтересів користувачів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед вагомих наукових досліджень вітчизняних науковців з питань удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною слід відзначити праці Ф.Ф. Бутинця, О.О. Гончаренко, Є. Калюги, О.Р. Кіляр, Н.О. Козицької, В. Матвєєвої, Л.С. Стецюка, Н.В. Михайличької, І. Прибеги та ін.

Крім того, слід звернути увагу на праці Ю.А. Кузьмінського, в яких, крім зовнішньоекономічної діяльності, описано механізм і схеми бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною між резидентами України. Також він розглядає облік цих операцій при різних формах розрахунків. В. Житний, крім питань обліку, ґрунтовно висвітлює ретроспективний та перспективний аналіз давальницьких операцій. Актуальні питання бухгалтерського обліку та правового забезпечення операцій з давальницькою сировиною розглядаються також у спеціалізованих періодичних виданнях.

Однак, незважаючи на значне поширення в практиці роботи вітчизняних підприємств операцій з давальницькою сировиною, механізм управління та обліку таких операцій є недосконалим.

Метою статті є вивчення існуючого порядку обліку, оподаткування та документального оформлення операцій з давальницькою сировиною для вирішення наявних суперечностей щодо правомірного відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку та забезпечення зацікавлених користувачів оперативною та достовірною інформацією щодо руху давальницької сировини та результатів її переробки, а також аналіз основних переваг та недоліків здійснення даних операцій.

Виклад основного матеріалу. Облік операцій з давальницькою сировиною регламентує низка нормативних документів, основним із яких є Митний кодекс України, відповідно до якого операцією з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах вважається операція з перероблення (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини в результаті технологічного процесу із зміною коду по УК ТЗЕД (незалежно від кількості виконавців), а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини) з метою отримання готової продукції. При цьому сировина замовника на конкретному етапі переробки, а також на заключному, є основним матеріалом та її вартість становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції [4].

На рис. 1 зображено критерії визнання операцій з давальницькою сировиною згідно вимог чинного законодавства.

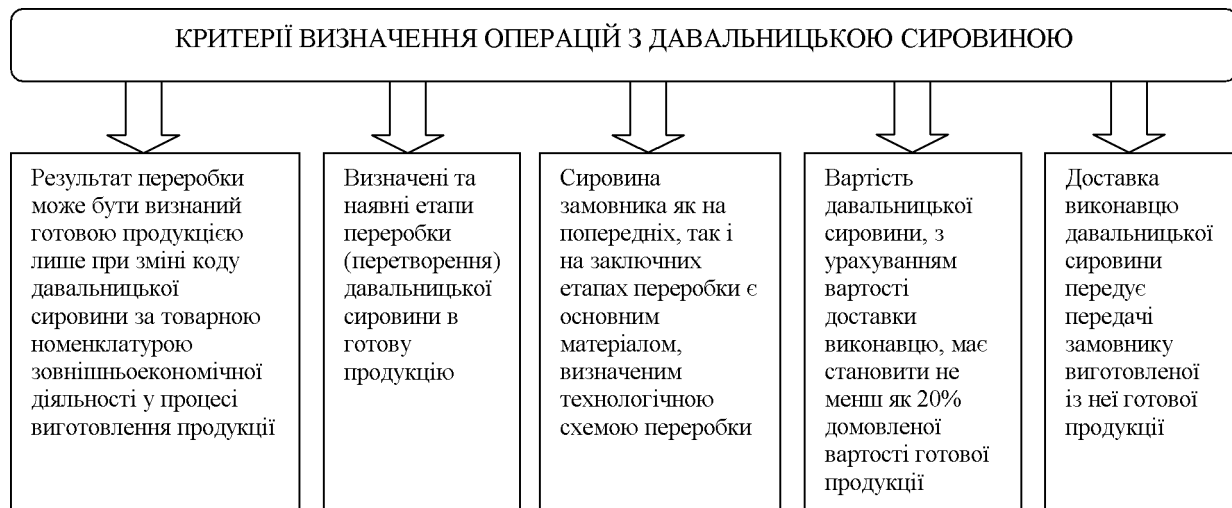


Рисунок 1 – Умови визнання операцій з давальницькою сировиною [5]

Одержана для переробки вітчизняними підприємствами давальницька сировина залишається власністю іноземного замовника, тому в обліку підприємства-виконавця відображується на позабалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» за цінами, передбаченими в контракті, або приймально-здавальних актах.

На нашу думку, до рахунку 022 доцільно відкривати такі субрахунки:

- 0221 «Матеріали, прийняті для переробки»;
- 0222 «Матеріали, передані у виробництво»;
- 0223 «Готова продукція, виготовлена з давальницької сировини»;
- 0224 «Супутня продукція, виготовлена з давальницької сировини».

Облікова практика свідчить, що для підприємств, котрі здійснюють операції з давальницькою сировиною, за рахунком 022 доцільно вести аналітичний облік:

- за кожним окремим давальницьким договором, адже один власник може передавати в переробку окремі партії сировини на різних договірних засадах;
- за видами послуг, якщо діяльність виконавця передбачає здійснення кількох паралельних виробництв.

Хоча давальницьку сировину обліковують на позабалансовому рахунку, на неї поширюються загальні вимоги приймання та обліку, такі самі що й до власних товарно-матеріальних цінностей.

При цьому значної ваги набуває питання чіткої організації складського господарства з метою недопущення змішування кількості та якості різних номенклатурних одиниць, фактів пересортиць, зловживань та інших порушень.

Одержана сировина підлягає переробці, вона вибуває зі складу підприємства у виробничі цехи. Отримана в результаті переробки готова продукція разом зі зворотними відходами повертається на склад підприємства з метою подальшого обліку та контролю за їх рухом та використанням.

Отже, переробка давальницької сировини та рух готової продукції здійснюється у такій самій послідовності, що й виготовлення готових виробів власного виробництва [5].

Є певні особливості визнання доходу від здійснення операцій з давальницькою сировиною, які впливають зі специфіки цього виду господарських операцій. Так, виконавець у результаті здійснення таких операцій визнає та оцінює дохід від надання послуг з переробки давальницької сировини. Процедура визнання цього доходу регламентується п.10 П(С)БО 15 «Дохід», згідно з яким «дохід, пов'язаний з наданням

послуг, визнається, за ступенем завершеності операції з надання послуг на дату балансу якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Результат таких операцій може бути оцінений за наявності таких умов: можливості достовірної оцінки доходу; імовірності надходження економічних вигод від надання послуг; можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу; можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення».

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться відповідно до п.11 П(С)БО 15 «Дохід». Підтвердженням обсягу наданих послуг є підписаний обома сторонами акту про надання послуг з переробки давальницької сировини. Доцільно оформлювати такий акт щомісяця (щокварталу), періодично визначаючи обсяг наданих послуг і кількість виготовленої готової продукції. Таким чином, датою визнання доходу для переробника є дата надання послуг, визначена на підставі оформленого сторонами відповідного акта. Витрати виконавця, пов'язані з наданням послуг з переробки давальницької сировини, визнаються у міру їх здійснення.

Якщо вартість послуг з переробки давальницької сировини оплачують давальницькою сировиною або виробленою продукцією, сума доходу визначається за правилами, що застосовуються до обміну активами. Однак, при здійсненні операцій з давальницькою сировиною в межах давальницького договору надаються послуги в обмін на сировину або готову продукцію, саме тому, і в цьому випадку, дохід буде визнаватися з огляду на ступінь завершеності операції з надання послуг на дату балансу.

Підприємство може самостійно обирати спосіб визначення ступеня завершеності робіт і визнання доходу від надання послуг, формуючи облікову політику підприємства. Обраний спосіб обов'язково розкривається в примітках до фінансової звітності.

Як правило, достовірність оцінки доходу та ймовірність надходження економічних вигод впливає з умов давальницького договору, яким передбачено вартість послуг з переробки і порядок розрахунків. Послуги згідно з договором можуть надаватися протягом кількох звітних періодів. У цьому випадку необхідно визнати доходи звітного періоду, зважаючи на ступінь завершеності наданих послуг [2].

Особливої уваги набуває питання щодо обкладання послуг з обробки давальницької сировини податком на додану вартість. Відповідно до підпункту «б» пункту 185.1 статті 185 Податкового кодексу України, «об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу» [7].

Підпунктом 186.2.1 «г» пункту 186.2 статті 186 встановлено, що «місцем постачання послуг із переробки сировини є місце фактичного постачання послуг».

При цьому відповідно до підпункту «б» 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 Кодексу, «операції з постачання послуг, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом, оподатковуються за нульовою ставкою».

До робіт з рухомим майном належать роботи з переробки товарів, що можуть включати власне переробку (обробку) товарів – монтаж, збирання, монтування та налагодження, у результаті чого створюються інші товари, у тому числі постачання послуг з переробки давальницької сировини, а також модернізацію та ремонт товарів, що передбачає проведення комплексу операцій з частковим або повним відновленням виробничого ресурсу об'єкта (або його складових частин), визначеного нормативно-технічною документацією, у результаті виконання якого передбачається поліпшення

стану такого об'єкта.

Таким чином, операції з постачання резидентом – платником ПДВ послуг з переробки давальницької сировини, що ввезена на митну територію України для такої переробки, підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за нульовою ставкою. При цьому нульова ставка ПДВ щодо робіт (послуг) з переробки давальницької сировини застосовується як у підприємства, що визначене основним виконавцем за договором про переробку давальницької сировини, так і у підприємства, яке задіяне в технологічному процесі, пов'язаному з переробкою давальницької сировини в готову продукцію, якщо про це зазначено в договорі на переробку давальницької сировини.

Нульова ставка застосовується за наявності договору між замовником-нерезидентом та резидентами-виконавцями, письмового зобов'язання про вивезення готової продукції з митної території України, копії ВМД на вивезення готової продукції [6].

Необхідно відмітити, що на сьогоднішній день не затверджено форм первинних документів щодо руху давальницької сировини в процесі її переробки. Тому документування руху такої сировини та результатів її переробки у виконавця здійснюється на основі типових форм первинної документації, які використовуються для власної сировини та готової продукції. Вважається, що застосування загальноприйнятих форм первинних документів для фіксування руху давальницької сировини та результатів її переробки є недоцільним і трудомістким процесом ведення облікової документації [9].

З огляду на зазначене, та враховуючи специфіку операцій, здійснюваних на давальницьких умовах, Іваненко В.О. [1] розроблено пакет первинної документації, призначеної для обліку руху давальницької сировини та результатів її переробки в підприємства-замовника та підприємства-переробника.

Так, надходження давальницької сировини на склад переробника доцільно оформляти Актом приймання-передачі давальницької сировини, який містить погоджену замовником і переробником інформацію щодо найменування і кількості переданої замовником і отриманої переробником давальницької сировини: кількості та вартості прийнятої переробником за якістю давальницької сировини, придатної для переробки; а також місця зберігання і переробки такої сировини.

У процесі переробки давальницької сировини слід використовувати лімітно-забірні картки на відпуск давальницької сировини, у яких відображається детальна інформація про рух певної партії давальницької сировини за конкретним замовником від початкового до кінцевого етапу її переробки, та Відомість обліку давальницької сировини, у котрій міститься інформація щодо оприбуткованої та відпущеної в переробку давальницької сировини та її залишків у розрізі замовників. Накладна на внутрішнє переміщення продукції, виготовленої з давальницької сировини, служить підставою для здавання готових виробів з виробництва на склад із зазначенням найменування виробу, одиниці виміру та кількості.

Здача (приймання) виконаних робіт з переробки давальницької сировини підтверджується Актом про виконані роботи з переробки давальницької сировини, якому відображається інформація про перелік і вартість виконаних робіт, та Звіт переробника про використання давальницької сировини, котрий складається у натуральних одиницях і містить інформацію про кількість і асортимент оприбуткованої від замовника сировини, нормативне і фактичне її використання у процесі переробки, отриману з неї продукцію, невикористану сировину і відходи, у тому числі зворотні, і є підставою для списання використаної сировини на собівартість виготовленої продукції у замовника

Відвантаження результатів переробки давальницької сировини замовникові оформлюється Актом приймання-передачі продуктів переробки давальницької сировини, який засвідчує приймання замовником за кількістю, асортиментом і якістю продуктів переробки давальницької сировини, та Накладною на передачу продуктів переробки давальницької сировини, що містить дані про найменування і кількість виробленої продукції і відходів, що утворились, а також залишки невикористаної сировини.

Запропоновані документи не відносяться до уніфікованих форм первинної облікової документації, тому їх форма (наповнення) може змінюватись залежно від особливостей діяльності підприємства, технологічного процесу, організації виробництва продукції. Тому розроблена документація обов'язково повинна бути затверджена наказом або розпорядженням керівника у складі облікової політики підприємства [1].

Дослідження форми та структури запропонованих первинних документів дозволяє зробити висновок про те, що вони охоплюють весь процес надходження, обробки давальницької сировини та оприбуткування продукту переробки, а отже, вони є придатними до використання на практиці.

Аналіз особливостей здійснення операцій з обробки давальницької сировини у зовнішньоекономічній діяльності дозволяє стверджувати, що, незважаючи на переваги здійснення даних операцій, існує низка недоліків їх використання, оскільки схеми переробки розглядаються як такі, які руйнують внутрішнє виробництво держави. Так, наприкінці 2010 р., уряд хотів заборонити ввезення давальницької сировини в Україну. У першу чергу, за словами урядовців, використання схем з давальницькою сировиною необхідно було заборонити в сільському господарстві. Раніше уряд забороняв ввезення давальницької сировини лише по окремих товарних групах [8].

Таким чином, виникає потреба аналізу переваг та недоліків використання операцій з давальницькою сировиною не тільки для підприємств-переробників та замовників, а й для держави, оскільки ефект від використання цих операцій може мати суперечливий характер для різних сторін (табл. 1).

Таблиця 1 – Переваги та недоліки операцій з давальницькою сировиною [3]

Учасники	Переваги	Недоліки
Замовник	- зменшення собівартості виготовленої продукції; - переміщення трудо- і фондомістких та екобезпечних виробництв у країни і з дешевою робочою силою; - можливість одержувати додатковий прибуток з рахунок збільшення обсягів виробництва.	- зменшення кількості робочих місць всередині країни замовника; - спричиняє зміни у структурі промисловості.
Виконавець (підприємство-переробник)	- зменшення потреби підприємства у кредитних ресурсах для формування запасів сировини; - залучення обігового капіталу для придбання сировини та здійснення виробничого процесу; - можливість завантажити власні виробничі потужності і запобігти	- переорієнтація внутрішніх компаній на виготовлення продукції переважно на замовлення;

Продовження таблиці 1

	простою виробництва; - збільшення кількості робочих місць; - підвищення конкурентоспроможності власної продукції за рахунок використання світових брендів; - забезпечення гарантійного збуту продукції за відсутності додаткових витрат на рекламу; - можливість перенести на вартість продукції, виготовленої з давальницької сировини, частини своїх постійних витрат та покращити фінансові результати.	- експлуатація вітчизняних ресурсів; - втрачається прибуток, основну частину якого після реалізації продукції одержує власник сировини; - поставки давальницької сировини, в основному, здійснюються через фірми-посередники, внаслідок чого прибутки від реалізації продукції осідають у посередників.
Держава (місце-знаходження підприємства-переробника)	- здійснення прямих інвестицій у країну переробника; - запровадженням нових технологій; - позитивний вплив на платіжний баланс країн-переробників, оскільки зменшується інвестиційна та валютна нестача; - підвищення конкурентоспроможності галузі; - можливість країнам-переробникам вступати в економічні зв'язки не тільки з країною-замовником, а й іншими країнами.	- зниження внутрішнього потенціалу розвитку; - ризики демодернізації господарства; - зменшення податкових платежів до бюджету; - відсутність зацікавлення організаторів у науково-технічному прогресі та розвитку виробництва; - високий рівень залежності як від окремих підприємств-замовників, так і від індустріальних країн у цілому; - перенесення окремих екологічно небезпечних та забруднюючих виробництв до інших країн з меншими вимогами.

При цьому обов'язком держави є забезпечення законодавчого регулювання та спеціальних обмежень на операції з давальницькою сировиною, які б виключили можливість руйнування господарства країни підприємства-переробника і потрапляння вітчизняних підприємств у залежність від замовників та інших країн. Серед відомих інструментів державного контролю щодо даних операцій основними є:

- 1) встановлення зобов'язання замовника здійснювати капітальні вкладення у підприємство перероблення, у розвиток його інфраструктури та соціальної сфери;
- 2) обмеження видів операцій з давальницькою сировиною в Україні, дотуючи при цьому державні підприємства;
- 3) запровадження ліцензування за параметром здатності підтримувати наукомісткі переробні виробництва в Україні;
- 4) вдосконалення обліку операцій із давальницькою сировиною з метою належного інформаційного забезпечення підприємств для аналізу цінових орієнтирів виконання робіт, визначення економічної ефективності діяльності та оцінки впливу

курсівих коливань на прибуток компанії та вибір оптимальної валюти розрахунків;

5) контролювання руху давальницької сировини необхідно проводити на всіх стадіях її перетворення на готову продукцію на будь-якому підприємстві, акредитованому в тій чи іншій митниці [3].

Висновки. Операції з давальницькою сировиною одержали широке поширення як у світовій, так і у вітчизняній економічній практиці як одна з форм кооперації та спеціалізації підприємств. Цьому сприяє низка переваг даних операцій як для підприємств-переробників, замовників, так і для держави загалом. Проте обов'язком держави є забезпечення законодавчого регулювання та розробка спеціальних обмежень на операції з давальницькою сировиною, які б виключили можливість руйнування господарства нашої країни і потрапляння вітчизняних підприємств у залежність від замовників та інших країн.

На організацію та техніку ведення бухгалтерського обліку на переробному підприємстві впливають, у першу чергу, умови, визначені у договорі підряду на переробку давальницької сировини або використання давальницьких матеріалів у процесі виконання робіт. Так, в обліку підприємства-переробника облік давальницької сировини доцільно вести з використанням субрахунків другого та третього порядків за кожним договором та видами послуг, що дасть можливість одержати детальнішу інформацію про наявність і рух давальницької сировини та продуктів її переробки, підвищить якість проведення оперативного контролю та аналізу наявності, руху та вибуття даних цінностей.

Документування процесів надходження давальницької сировини, її зберігання, відпуску у виробництво та оприбуткування результатів її переробки повинно здійснюватись відокремлено від аналогічної власної сировини та продукції. Для достовірного відображення в бухгалтерському обліку операцій з давальницькою сировиною необхідним є належне документальне оформлення цих операцій. Використання запропонованих форм первинних документів забезпечить правомірне відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку, а також сприятиме здійсненню контролю за рівнем витрачання давальницької сировини, збереженням ресурсної бази підприємства та обсягом додаткових витрат, понесених на її переробку.

Список літератури

1. Іваненко В.О. Документування операцій з руху давальницької сировини та результатів її переробки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdu_econ/2012_1_1/18.pdf.
2. Кіляр О. Особливості обліку операцій з переробки давальницької сировини. / О. Кіляр // Вісник КНТЕУ. – 2007. – № 6 – С. 107-114.
3. Кулиняк І.Я. Переваги та недоліки операцій з давальницькою сировиною. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2012_10/273.pdf
4. Митний кодекс України від 13.03.2012 №4495-VI. Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
5. Михалевич С. Облік давальницької сировини на швейних підприємствах та шляхи його вдосконалення. / С. Михалевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 47-51.
6. ПДВ з послуг обробки давальницької сировини. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://tax.38044.org/UA/3675>.
7. Податковий кодекс України від 23.12.2010 р. №2856-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
8. Україна заборонить операції з давальницькою сировиною. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://presscenter.ukrinform.ua/news-68482.html>.
9. Часовнікова Ю.С., Остапенко І.І. Проблеми документування процесу переробки на підприємствах харчової промисловості. / Ю.С. Часовнікова // Бізнес Інформ. – 2012. – № 11. – С. 154-157.

I. Smirnova, Y. Klymenko

Kirovograd National Technical University

Issues keeping tolling in foreign economic activity

The aim of the article is to study the existing order of accounting, taxation and documenting tolling to resolve existing contradictions regarding lawful display of such transactions on accounts and provide interested users with current and accurate information on the movement of raw materials and the results of its processing and analysis of the major advantages and disadvantages of these transactions.

The article highlights the issues of accounting and VAT during tolling in foreign trade, the necessity of improving the current approach to documenting such transactions, considered the advantages and disadvantages of using tolling for enterprises processors, customers and the state

Tolling operations are widespread in the world and in domestic economic practice as a form of cooperation and specialization. To reliably reflect the accounting tolling requires a proper documentation of these transactions.

foreign trade activities, customer's materials accounting, taxation, documentation, benefits

Одержано 25.03.13

УДК 657.221

Н.Ю. Головченко, доц., канд. екон. наук, О.О. Головченко, доц., канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Проблеми обліку реалізації послуг водопостачання та водовідведення в багатоквартирних будинках

Публікація присвячена узагальненню проблеми обліку реалізації послуг водопостачання та водовідведення в багатоквартирних будинках всіх форм власності. Проблема розглянута у контексті технічних та правових передумов, які визначають недостовірність обліку реалізованої питної води та стоків. З урахуванням зазначених передумов, сформульовані основні напрямки удосконалення комерційного обліку послуг водопостачання та водовідведення в багатоквартирних будинках. Окремо розглянуте питання відображення в системі обліку інформації про втрати води в мережах багатоквартирних будинків (внутрішньобудинкові та внутрішньоквартирні втрати).

облік реалізації послуг, водопостачання, водовідведення, багатоквартирний житловий будинок, втрати води в мережах

Н.Ю. Головченко, А.А. Головченко

Кіровоградський національний технічний університет

Проблемы учета реализации услуг водоснабжения и водоотведения в многоквартирных домах

Публикация посвящена обобщению проблемы учета реализации услуг водоснабжения и водоотведения в многоквартирных домах всех форм собственности. Проблема рассмотрена в контексте технических и правовых предпосылок, определяющих достоверность учета реализованной питьевой воды и стоков. С учетом изложенных предпосылок, сформулированы основные направления совершенствования коммерческого учета услуг водоснабжения и водоотведения в многоквартирных домах. Отдельно рассмотрен вопрос отображения в системе учета информации про потери воды в сетях многоквартирных домов (внутридомовые и внутриквартирные потери).

учет реализации услуг, водоснабжение, водоотведение, многоквартирный жилой дом, потери воды в сетях