

УДК 657:42

Голячук Н.В., к.е.н., доцент

Луцький національний технічний університет

## ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ДАВАЛЬНИЦЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ ЇХ В ОБЛІКУ

У статті розглянуті питання застосування давальницьких операцій вітчизняними переробними підприємствами та порядок їх бухгалтерського та податкового обліку.

**Ключові слова:** давальницька сировина, операція з давальницькою сировиною, договір з переробки давальницької сировини, замовник, виконавець, облік.

In the articles considered of question of application of operations with raw materials supplied by customer by domestic processing enterprises and order them book-keeping and tax account.

**Key words:** raw materials supplied by customer, operation with raw materials supplied by customer, agreement on working over the raw materials supplied by customer, customer, executor, accounting.

В статье рассмотрены вопросы применения давальческих операций отечественными перерабатывающими предприятиями и порядок их бухгалтерского и налогового учета.

**Ключевые слова:** давальческое сырье, операция с давальческим сырьем, договор по переработке давальческого сырья, заказчик, исполнитель, учет.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими й практичними завданнями.** У сучасних умовах економічного розвитку, багато вітчизняних підприємств опинились у кризовому становищі, у зв'язку з чим вимушені шукати альтернативні способи забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності. Поширеним, в світовій практиці, шляхом виходу із кризового стану є здійснення операцій з давальницькою сировиною. Переробка давальницької сировини дає змогу знизити рівень безробіття, більш повно використовувати виробничі потужності, залучати додаткові інвестиції для розвитку підприємства. Активне застосування таких операцій у галузях вітчизняної економіки в цілому, та для виробників сільськогосподарської продукції зокрема, дозволяє покращити фінансовий стан в умовах фінансової кризи.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано**

**вирішення проблеми.** Питанням виробництва продукції на давальницьких умовах приділяється певна увага у засобах інформації та наукових виданнях. Заслужують уваги праці учених-економістів Бутинця Ф.Ф., Кузьмінського Ю.А., Кужельного М.В., Житного В.Є., Кадуріної Л.О., Стрельникової М.С., Козака В.Г., Козик В.В., Панкової Л.А та інших. Серед зарубіжних авторів доцільно виокремити теоретичні розробки Белової І.А., Буркова А.Г. Макаревич Е., Кіпер І.Л., Тимчишиної Д.В. тощо, у яких достатньою мірою висвітлені питання виробництва на давальницьких умовах.

**Цілі статті.** Метою дослідження є вивчення особливостей проведення операцій з давальницькою сировиною вітчизняними підприємствами та відображення результатів таких операцій в обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** У ринкових умовах стабільність та розвиток підприємства залежать від ресурсного забезпечення. Одним з шляхів вирішення цієї проблеми для виробників сільськогосподарської продукції, є залучення до співпраці щодо переробки сировини на давальницьких умовах українських переробних підприємств.

У світовій практиці операції з давальницькою сировиною називаються толінгом. Поняття „толінг”] походить від англійського „toll” (мити) і уживається в економічній літературі для визначення операцій з переробки давальницької сировини, наданої іноземною фірмою, що ввозиться на територію держави-переробника без обкладання митом у режимі переробки під митним контролем [4].

Толінг, за Бурковим А.Г. - це вид взаємовідносин між господарюючими суб'єктами, при яких власник сировини (толінгер) передає його підприємству-переробнику, отримуючи у вигляді результату готову продукцію, відшкодовуючи підприємству-переробнику суму понесених ним витрат по переробці. При цьому договірні стосунки передачі сировини оформляються таким чином, щоб право власності як на сировину, так і на готову продукцію залишалось за власником сировини. Всі витрати, понесені при переробці, зокрема вартість використаних переробником інших матеріалів (що купуються ним самостійно),

включаються в ціну наданих послуг, за які переробник виставляє замовникові рахунок [5].

В українському законодавстві визначення поняття „давальницька сировина” регламентоване Законом України „Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах”.

Згідно зі статтею 1 даного закону **давальницька сировина** — це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, ввезені на митну територію України іноземним замовником (чи закуплені іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезені за її межі українським замовником для використання у виробленні готової продукції з подальшим поверненням усієї продукції або її частини до країни власника (чи реалізацією в країні виконавця замовником або за його дорученням виконавцем) або вивезенням до іншої країни.

Операції з давальницькою сировиною — це операції з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників та виконавців), а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини), ввезеної на митну територію України (чи закупленої іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезеної за її межі з метою отримання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менше 20 відсотків загальної вартості готової продукції [1].

Учасниками операцій з давальницькою сировиною є:

- замовник — суб'єкт господарської діяльності, який надає давальницьку сировину для вироблення готової продукції;
- виконавець — суб'єкт господарської діяльності, який здійснює переробку давальницької сировини.

Право власності на давальницьку сировину на кожному етапі її переробки, а також на вироблену з неї готову продукцію належить замовнику[1].

В ролі замовника може виступати підприємство будь-якої форми власності, яке:

- здатне забезпечити фінансування поставок сировини і прагне отримати частину прибутку у вигляді різниці між вартістю готової

продукції, з одного боку та вартістю сировини і послуг переробки з іншого боку;

– виробляє низьколіквідну продукцію і зацікавлене в подальшій переробці надлишків цієї продукції для отримання більш ліквідної продукції (наприклад, продукція сільськогосподарських підприємств).

Використання давальницьких схем переробними підприємствами вимагає від них підвищення якості переробки, зменшення втрат при виробництві готової продукції і збільшення об'ємів виробництва. У зв'язку з тим, що норма виходу готової продукції з давальницької сировини, фіксується в договорі на переробку його понаднормова астина є чистим прибутком переробника [5].

Операції з давальницькою сировиною використовуються у різних галузях економіки України: легкій промисловості, чорній та кольоровій металургії, електроенергетиці, агропромислому комплексі.

Для сільськогосподарських виробників важливим моментом є можливість переробки своєї продукції як сировини на переробних підприємствах та отримання готової продукції для подальшого використання чи продажу, і, як наслідок, отримання прибутків від таких операцій.

До підприємств, які використовують сільськогосподарську сировину як давальницьку відносяться:

- цукрові заводи, які використовують цукрові буряки, термін зберігання яких обмежений і виробляють з них цукор, що необмежений терміном зберігання і є достатньо ліквідним товаром;
- хлібокомбінати, які переробляють зерно на борошно, різні крупи та інші продукти;
- комбікормові заводи, що виготовляють із різних видів зернових культур комбікорм для тварин та птиці;
- птахофабрики, які передають живу птицю та технологічні відходи для виробництва принципово нових видів продукції.

Операції з давальницькою сировиною класифікуються за наступними ознаками:

- за сферою здійснення: операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності; операції з давальницькою

сировиною між резидентами України;

- за видами здійснюваних перетворень: операції з переробки; операції з обробки; операції зі збагачення; операції з використання;
- залежно від форми розрахунку: монетарні; немонетарні; змішана форма [6].

Етапи здійснення операцій з давальницькою сировиною зображено на рис. 1.

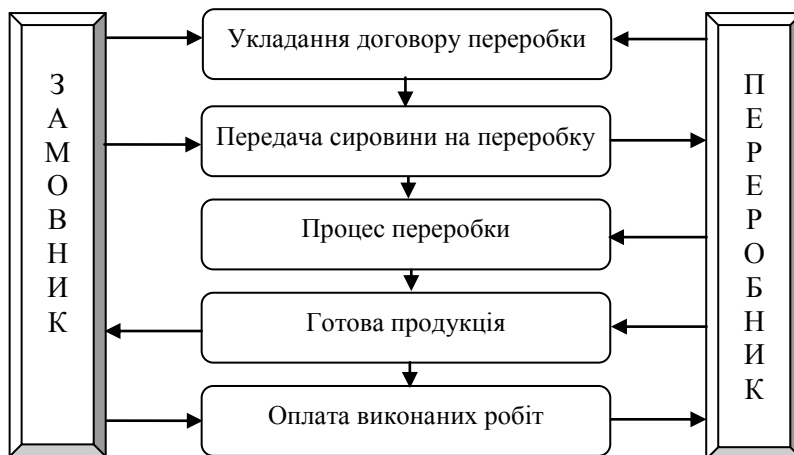


Рис. 1. Послідовність проведення операцій з давальницькою сировиною

Розрахунки за переробку, обробку, збагачення чи використання давальницької сировини згідно з [1] можуть здійснюватися: у грошовій формі; частиною давальницької сировини; частиною готової продукції; з використанням усіх вище зазначених форм.

При здійсненні операцій з давальницькою сировиною взаємовідносини між замовником та виконавцем оформляються шляхом укладення договору (контракту) на переробку давальницької сировини з дотриманням норм Цивільного Кодексу України. Під час укладання договору особливу увагу необхідно приділити таким його положенням: права виконавця та замовника; ціна робіт і порядок розрахунків; обов'язки виконавця, щодо належного виконання робіт та збереження майна; обов'язки

замовника, щодо прийняття готової продукції; відповідальність сторін і правові наслідки невиконання умов договору. Обов'язковим додатком до договору на переробку сировини є розрахунок сировини, необхідної для виготовлення готової продукції, підписаний сторонами договору. Зміни ціни робіт, порядку розрахунків, якості продукції та інших умов договору вносяться лише за погодженням двох сторін договору.

Замовник передає сировину на переробку виконавцю за актом передачі. До акту додаються документи, що підтверджують якість переданої сировини (сертифікати якості; висновок державної санітарно-гігієнічної експертизи; карантинний дозвіл та ін.).

Після виконання договору виконавець виставляє рахунок за виконані роботи, за яким замовник здійснює оплату вартості роботи, визначеної виконавцем і погодженої із замовником. Передача готової продукції здійснюється за актом передачі, що засвідчується підписами сторін і печатками підприємств.

Сировина, прийнята на переробку, обліковується на забалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті в переробку». Облік здійснюється за цінами, зазначеним в акті приймання. Облік витрат на переробку або доробку сировини ведеться на рахунку 23 «Виробництво» (за замовленнями, видами сировини та матеріалами, місцями їхнього зберігання або переробки) з наступним списанням суми на субрахунок 903 «Собівартість наданих послуг» у момент підписання акту виконаних робіт. Реалізація послуг відображається по дебету субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» і по кредиту субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Замовник відображає вартість переданої в переробку сировини по дебету субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку». Під час підписання акту виконаних робіт всі витрати, понесені замовником у зв'язку з переробкою сировини, з огляду на послуги виконавця, збираються на рахунку 23 «Виробництво». Отриману в результаті переробки сировини готову продукцію замовник обліковує на рахунку 26 «Готова продукція». У випадку якщо розрахунки з виконавцем замовник здійснює частиною сировини або готової продукції, то дохід від реалізації сировини або готової продукції відображається на субрахунку 702 «Дохід від

реалізації товарів» з одночасним списанням вартості переданої сировини на субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів».

У замовника при передачі сировини в переробку не виникає ні об'єкт оподаткування ПДВ, ні валовий дохід. Податкові наслідки в обох сторін договору виникають на етапі надання послуг з переробки давальницької сировини та розрахунків за ці послуги. При виконанні послуг з переробки у виконавця виникають валові доходи і податкові зобов'язання з ПДВ (якщо він є платником ПДВ) за першою подією [3]. Замовник відповідно на суму оплати (або підписаного акту виконаних робіт) збільшує свої валові витрати [2], а суму ПДВ включає до складу податкового кредиту (за наявності податкової накладної від виконавця). Датою збільшення податкового кредиту також є перша подія [3]. Якщо виконавець - не платник податку на прибуток на загальних підставах, то свої валові витрати замовник збільшує тільки під час підписання акту виконаних робіт [2].

При розрахунку за надані послуги з переробки давальницької сировини не коштами, а сировиною або готовою продукцією, така операція буде бартерною. У виконавця валові доходи збільшуються на дату підписання акту наданих послуг. Ця дата є датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ, якщо виконавець зареєстрований як платник ПДВ. Вартість сировини або готової продукції, отриманої від замовника як оплата за надані послуги, виконавець включає до складу своїх валових витрат. Суму ПДВ на підставі отриманої податкової накладної виконавець відносить до податкового кредиту. Замовник під час підписання акту виконаних робіт включає вартість послуги до своїх валових витрат. Сума ПДВ у складі вартості робіт за наявності податкової накладної виконавця включається до податкового кредиту на дату підписання акту виконаних робіт. Валові доходи збільшуються на дату відвантаження частини сировини або готової продукції в рахунок оплати за надані послуги. На цю саму дату замовник збільшує свої податкові зобов'язання з ПДВ, якщо він є платником ПДВ [7].

**Висновки.** Отже, використання операцій з давальницькою сировиною дозволяє підприємствам-замовникам перетворювати низьколіквідну сировину в високоліквідну готову продукцію та розширювати ринки збуту такої продукції, а підприємствам-

переробникам заповнювати виробничі потужності, забезпечувати працівників роботою.

**Список використаних джерел:**

1. Закон України «Про операції з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних відносинах» від 15.09.95 р. № 327/95-ВР (зі змінами та доповненнями)
2. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" в редакції від 22.05.1997 р. № 283 зі змінами та доповненнями
3. Закон України «Про ПДВ» від 03.04.97 р. № 168/97-ВР зі змінами та доповненнями
4. Белова И.А. Толлинг как экономическое явление// Экономика XXI века. – 2001. - №1.- С.21-23.
5. Бурков А.Г. Толлинг: экономический анализ // Проблемы прогнозирования.- 2001.- №2. - С.110-121.
6. Кіляр О.Р. Облік і аналіз операцій з давальницькою сировиною. // Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». — Київ, 2008. — 20 с.
7. Тарасова М. Переробка давальницької сировини та звичайні ціни// Бухгалтерський тижневик „Дебет-Кредит”.- 2006. - №15.