УДК 339.18

Галещук С.

ПЕРЕРОБКА ДАВАЛЬНИЦЬКОЇ СИРОВИНИ ДЛЯ НЕРЕЗИДЕНТА: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ТА РОЗРАХУНКІВ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ

Розглянуто актуальні проблеми облікового забезпечення операцій із переробки давальницької сировини для нерезидента, методику відображення їх у фінансовій звітності та особливості здійснення й обліку розрахункових операцій із оплати виконаних робіт. Основний акцент зроблено на дослідженні можливостей удосконалення аналітичності обліку операцій із давальницькою сировиною.

Ключові слова: *давальницька сировина, замовник, виконавець, облік давальницьких операцій, розрахунки в іноземній валюті, курсові різниці.*

Роль операцій із давальницькою сировиною як для світової, так і вітчизняної економіки посилилася протягом останніх років. Така ситуація пов'язана передусім із глобальними інтеґраційними процесами, що підвищують мобільність факторів виробництва та сприяють використанню порівняльних переваг окремих країн у конкурентній боротьбі на зовнішніх ринках. З іншого боку, світова економічна криза останніх років змусила підприємства шукати джерела зниження витрат на виробництво продукції з метою одержання цінових преференцій у період сповільнення економічного зростання в глобальному масштабі й загалом зменшення попиту на певні види продукції. Внаслідок цього іноземні компанії намагаються використати можливості для виробництва товарів із мінімальними затратами у країнах з дешевою робочою силою та недовантаженістю виробничих потужностей. Іноземна компанія стає замовником робіт та постачальником сировини, а вітчизняне підприємство перетворюється де-факто у виробника готової продукції. При цьому основною перевагою для продуцента є запобігання простою виробництва, забезпечення збуту товарів, залучення обігового капіталу.

Хоча звертаємо увагу і на неґативні аспекти операцій із давальницькою сировиною, до яких належать: проблеми з установленням ціни за виконані роботи, які в українських умовах дуже часто майже дорівнюють

собівартості виробництва, експлуатація вітчизняних ресурсів, а також переорієнтація внутрішніх компаній на виготовлення продукції переважно на замовлення. Це спричиняє зниження внутрішнього потенціалу розвитку України і загостренню ризиків демодернізації господарства. Названі особливості здійснення міжнародних операцій із давальницькою сировиною «підштовхують» до вдосконалення обліку таких трансакцій із метою належного інформаційного забезпечення підприємств для аналізу цінових орієнтирів виконання робіт, визначення економічної ефективності діяльності та оцінки впливу курсових коливань на прибуток компанії та вибір оптимальної валюти розрахунків.

Дослідження питань відображення у фінансовій звітності операцій із давальницькою сировиною знаходимо у працях вітчизняних науковців-економістів, серед яких відзначимо Ю. Кузмінського, О. Небельцової, В. Матвєєвої, В. Житного, В. Сопка, Н. Білинської, В. Іваненка. Однак, незважаючи на широкий діапазон охоплених розробками проблем, чимало питань із організації обліку давальницьких операцій із нерезидентами залишаються невирішеними і потребують подальшого вдосконалення.

Метою статті є обґрунтування теоретико-методичних засад та розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення облікового забезпечення управління операціями з давальницькою сировиною. Для досягнення цієї мети окреслені такі завдання: проаналізувати поняття операцій із давальницькою сировиною, розкрити особливості методики їхнього обліку, розробити рекомендації з удосконалення аналітичності обліку розрахункових операцій в іноземній валюті, що опосередковують давальницькі схеми.

Для визначення поняття операцій із давальницькою сировиною звернемося до законодавства. Основними нормативними документами, що регулюють такі види операцій, є Цивільний та Митний кодекси України, Закон України «Про операції з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних відносинах» (далі – Закон) і Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», Положення про форму зовнішньоекономічних договір (контрактів), де зафіксовано особливості укладення договорів. Згідно зі Законом операція з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах – операція з перероблення (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини в результаті технологічного процесу зі зміною коду згідно з УКТ ЗЕД (2371а-14, 2371б-14, 2371в-14, 2371г-14) (незалежно від кількості виконавців), а також етапів (операцій із перероблення цієї сировини) з метою отримання готової продукції за відповідну плату.

Відповідно до чинного законодавства, до переліку видів давальницької сировини належать сировина, матеріали, напівфабрикати, комплекту-

ючі вироби, енергоносії. Готовою продукцією є продукція (товар), виготовлена з використанням давальницької сировини (крім частини, що використовують для розрахунків за її переробку) та визначена як кінцева в договорі (контракті) між замовником і виконавцем.

Суть операцій із перероблення давальницької сировини полягає у тому, що власник сировини – замовник – має намір виготовити продукцію зі своєї сировини. З цією метою він укладає договір з іншим підприємством-виробником, який має необхідну виробничу базу. Згідно з договором підприємство-виробник виготовляє з одержаної сировини продукцію і передає її замовникові, який зобов'язується оплатити послуги з перероблення. При цьому давальницька сировина є власністю замовника і при передачі її для перероблення виконавцеві право власності на неї до виконавця не переходить.

Відповідно до Закону, зовнішньоекономічна операція належить до операції з давальницькою сировиною за дотримання таких положень:

- ✓ на конкретному і завершальному етапах переробки давальницька сировина має бути основним матеріалом і її вартість має становити не менше 20% загальної вартості готової продукції або іншого відсотка, що встановив Кабінет Міністрів України;
- ✓ технологічний процес виготовлення готової продукції має передбачати зміну коду давальницької сировини за УКТ ЗЕД;
- ✓ попередня поставка виконавцеві давальницької сировини стосовно повернення виготовленої з неї готової продукції замовникові;
- ✓ готову продукцію необхідно виготовляти за відповідну плату;
- ✓ кількість виконавців та етапів переробки давальницької сировини не впливає на визнання такої операції.

Важливо, на нашу думку, акцентувати увагу на особливостях укладення договорів із переробки давальницької сировини, зважаючи на їхню роль у відображенні таких трансакцій у фінансовій звітності. В економічній літературі та у вітчизняному законодавстві ми не знайшли чіткого визначення і особливостей укладання контрактів із переробки давальницької сировини (табл. 1), тому в статті будемо керуватися нормами Цивільного кодексу, що регламентують особливості укладення договорів підряду та Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів).

У договорі вказують основні умови переробки сировини, терміни, ціну та способи оплати, вимоги до якості сировини і продукції, відповідальність сторін за невиконання умов контракту тощо. Відтак договір – одне з основних джерел інформаційного забезпечення процесу обліку операцій із давальницькою сировиною.

Таблиця 1

Визначення у науковій літературі поняття договору щодо операцій із давальницькою сировиною [2, 86]

№	Автор	Визначення
1	Бабіч І.	Договір переробки давальницької сировини – домовленість, згідно з якою одна сторона (замовник) зобов'язується надати давальницьку сировину другій стороні (виконавцеві), а виконавець зобов'язується переробити надану давальницьку сировину в готову продукцію та передати останню замовникові, який зобов'язується прийняти її та сплатити за її переробку
2	Дерев□янко Б.	Договір на виготовлення товару з давальницької сировини – договір, за яким одна сторона постачає товар іншій стороні для переробки і наступного ввезення назад
3	Кіляр О.	Договір із переробки давальницької сировини – це домовленість, згідно з якою одна сторона (замовник) зобов'язується надати давальницьку сировину другій стороні (виконавцеві), якій необхідно переробити надану давальницьку сировину в готову продукцію і передати останню замовникові, що має прийняти її та оплатити переробку
4	Лемеш В.	Давальницький договір – це особливий вид договору, який укладають замовник і виконавець на виконання роботи з давальницьким товаром
5	Самарченко О.	Договір переробки давальницької сировини – договір згідно з яким виконавець зобов'язаний виконати певну роботу за завданням замовника з його матеріалів, а замовник зобов'язаний прийняти та оплатити виконану роботу
6	Чухлей Т.	Давальницький договір – зобов'язання, за якими одна сторона – юридична особа або індивідуальний підприємець передає сировину (матеріали), що належить йому, іншій стороні – юридичній особі або індивідуальному підприємцеві для переробки, тобто перетворення цієї сировини або матеріалів у процесі виконання певної роботи в нову продукцію (товар). Договір давальницької переробки є таким, що підлягає відшкодуванню, але зустрічним наданням підрядникові за виконання своїх обов'язків у даному договорі служить не грошова сума, а певна частина готової продукції

Стосовно часових рамок, то статтею 232 Митного кодексу України передбачено термін переробки товарів на митній території України встановлює митний орган із урахуванням тривалості процесу переробки товарів і розпорядження продукцією їх переробки, але, як правило, не може перевищувати 90 днів. Цей термін необхідно обчислювати від дня завершення митного оформлення товарів, що ввозять для переробки.

Основою для відображення в обліку одержаної давальницької сировини є виписана замовником накладна або товарно-транспортна накладна, акт передачі та додані документи, що підтверджують якість давальницької сировини. Досі нема затвердженої уніфікованої форми щодо надходження давальницької сировини, тому в накладній у графі «підстава» вказують «на давальницьких умовах згідно з договором №_». При оприбуткуванні на одержану давальницьку сировину оформляють прибутковий ордер, в якому також зазначають, що сировина надійшла на давальницьких умовах [1, 153].

На внутрішнє переміщення давальницької сировини підприємство-виконавець складає внутрішні документи, що передбачає його система документообігу (лімітно-забірна картка, акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів тощо).

Оскільки сировина, що використовують для переробки, не є власністю виробника готової продукції, то недоцільно обліковувати її на балансових рахунках – вона не належить до активів підприємства; тому звітність за сировиною ведуть на позабалансових рахунках. При передачі на переробку матеріалів їх відображають на позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки». Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій на цьому субрахунку ведуть облік руху надходження сировини і матеріалів від замовника, які прийняті для переробки (давальницька сировина) і не оплачуються одержувачем, та їх вибуття (у т. ч. в іншому матеріальному вигляді). Аналітичний облік давальницької сировини здійснюють за замовниками, видами сировини і матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки.

Відповідно до сучасної методики обліку, готову продукцію як результат переробки давальницької сировини не обліковують на позабалансових рахунках. Відображають лише витрати під час виконання робіт із переробки. Облік витрат на переробку або доробку сировини ведуть на рахунку 23 «Виробництво» (за замовленнями, видами сировини й матеріалами, місцями їхнього зберігання або переробки) з наступним списанням суми на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» у момент підписання акта

виконаних робіт. Реалізацію робіт відображають за дебетом субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» і за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», затвердженого наказом МФУ від 31. 12. 1999 р. № 318.

У економічній літературі є кілька варіантів удосконалення облікового забезпечення виготовлення готової продукції, з яких ми хочемо виокремити два найоптимальніші:

1) результати переробки давальницької сировини (в т. ч. відходи) варто обліковувати на рахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні», при цьому в договорі мають бути вказані термін зберігання та його особливості [3, 411];

2) необхідно ввести субрахунок 026 «Продукція, виготовлена з давальницької сировини» з деталізацією обліку продукції на рахунках 0261 «Готова продукція», 0262 «Супутня готова продукція», 0263 «Відходи» [4, 140].

Готова продукція з виробництва потрапляє на склад. Після цього обсяги виробленої продукції відвантажують замовникові. Отже, найкраще, вважаємо, обліковувати виготовлені товари на рахунку 023, що випливає з природи операції: продукція до моменту відвантаження перебуває на відповідальному зберіганні у виконавця. Надалі важливо ввести аналітичні рахунки 0231 «Результати операцій із давальницькою сировиною» з подальшою деталізацією на субрахунках готової продукції, супутної продукції та відходів.

Контроль за фактичною наявністю давальницької сировини у виробника здійснюють за допомогою її інвентаризації. Активи, отримані для перероблення, інвентаризують у порядку та в терміни, передбачені для власних цінностей. На основі даних про фактичну наявність давальницької сировини виконавець складає інвентаризаційний опис, на підставі якого заповнюють порівняльну відомість [1, 153]. Під час заповнення первинних документів про результати інвентаризації необхідно обов'язково зазначити, що давальницька сировина є власністю замовника.

Один із основних аспектів обліку операцій із давальницькою сировиною – відображення у фінансовій звітності розрахунків із оплати виконаних робіт. Важливим при цьому є те, що операції з давальницькою сировиною, пов'язані з нерезидентом-замовником, належать до зовнішньоекономічних відносин і здебільшого опосередковуються трансакціями в іноземній валюті або бартерними операціями (табл. 2).

Розрахунки між замовником-нерезидентом та виконавцем у іноземній валюті містять певний валютний ризик для вітчизняного підприємства, спричинений волатильністю як вітчизняного, так і зарубіжних фінансових ринків. У цьому зв□язку важливого значення набуває необхідність правильного відображення курсових різниць у фінансовій звітності резидентів.

Таблиця 2

Порядок розрахунків за виконані роботи з переробки давальницької сировини

Форми розрахунків	Особливості здійснення
Розрахунки сировиною	бартерні розрахунки у формі частини сировини, переданої для виготовлення продукції
Розрахунки готовою продукцією	бартерні розрахунками у формі частини виготовленої продукції
Оплата грошовими коштами	грошові розрахунки як у іноземній, так і в національній валюті. При цьому замовник може використовувати авансові платежі або здійснювати оплату в повному обсязі після виконання робіт згідно з укладеним договором
Змішана	поєднання грошових розрахунків з негрошовими формами

Згідно з П(С)БО 21 «Про вплив змін валютних курсів», курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображають у складі інших операційних доходів (витрат), тобто на рахунках 714 «Дохід від операційної курсової різниці» та 945 «Втрати від операційної курсової різниці». На субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» узагальнюють інформацію про доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями підприємства, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства. На субрахунку 945 «Витрати від операційної курсової різниці» обліковують втрати за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

При цьому слід враховувати і можливість здійснення авансових платежів при обліку розрахунків за операціями в іноземній валюті. Для потреб управлінської діяльності доцільно, на нашу думку, вводити додаткові субрахунки до рахунків обліку операційної курсової різниці: 7141 «Дохід від операційної курсової різниці за операціями з нерезидентами», 9451 «Витрати від операційної курсової різниці за операціями з нерезидентами». Надалі аналітичний облік треба вести за поточними неторговельними і торговельними операціями з деталізацією на експортні, імпортні, операції з давальницькою сировиною та інші операції залежно від напрямів зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Необхідно також враховувати можливість використання авансових платежів для оплати робіт. Процес обліку курсових різниць за операціями з давальницькою сировиною відображено в табл. 3.

Таблиця 3

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за переробку давальницької сировини

Назва операції	Кореспонденція рахунків
Отримано грошові кошти за результатами виконання договору з переробки давальницької сировини	Дт 312 Кт 362
Відображено позитивну операційну курсову різницю	Дт 714 Кт 362
Відображено неґативну операційну курсову різницю	Дт 362 Кт 941
Віднесено на фінансовий результат суму курсових різниць	Дт 791 Кт 714 Дт 941 Кт 791

Таким чином, при виборі валюти платежу необхідно враховувати чинники коливання конвертованих валют у короткотермінові періоди, зважаючи на законодавче регламентування 90-денного терміну зарахування іноземної валюти на рахунок українського виконавця за здійснену переробку, обробку, збагачення чи використання давальницької сировини іноземного замовника з моменту митного оформлення готової продукції або погашення векселя (письмового зобов'язання) залежно від того, яка з цих операцій була проведена раніше. Вибір оптимальної методики прогнозування волатильності іноземних валют дасть змогу отримувати додатковий дохід у вигляді позитивних курсових різниць. Крім того, українські підприємства мають вдосконалювати підходи до формування ціни на здійснення операцій із давальницькою сировиною, а надалі поступово переорієнтуватися на самостійне виробництво конкурентоспроможної на міжнародному ринку продукції [5, 248].

Проведені дослідження дали змогу сформувати низку науково-прикладних висновків:

1. Операції з переробки давальницької сировини є однією з форм інтеграції світового господарства. Основний мотив для використання давальницьких схем – можливість зменшити собівартість виготовленої продукції та отримати таким чином конкурентні переваги на ринках за рахунок нижчих цін на товари. Натомість підприємство-виробник отримує можливість для використання наявних потужностей та збільшення доходів. При цьому важливо, щоб роботи з переробки давальницької сировини залишалися не основним джерелом прибутку компанії, тобто фінансова стійкість виробника не має залежати від терміновості контрактних відносин із замовником.

2. Оскільки сировина, передана для переробки, та готова продукція не належать підприємству-виробникові, то їх необхідно облікувати на по-

забалансових рахунках. Звертаємо увагу на потребу вдосконалення аналітичного обліку результатів переробки давальницької сировини з метою вжиття належних управлінських рішень та контролю за рухом виготовленої продукції на замовлення.

У практиці відносин із нерезидентами щодо забезпечення виконання робіт із переробки давальницької сировини можуть діяти різні форми розрахунків, у т. ч. негрошова, грошова, змішана. Перспективним є поліпшення управлінського обліку розрахункових операцій в іноземній валюті та курсових різниць, які виникають за відповідними монетарними статтями балансу, що визначає перспективи подальших досліджень.

Paper is devoted to actual problems of the accounting operations to ensure processing of goods made on commission for non-resident, reporting in the financial statements, as well as the peculiarities of foreign currency payment transactions which ensure such operations accounting. The main emphasis is done on research opportunities for improvement of analytical accounting operations with goods made on commission.

Keywords: *goods made on commission, indentor, executor, operations with goods made on commission accounting, foreign currency transactions, exchange difference.*

Рассмотрены актуальные проблемы учетного обеспечения операций с переработки давальческого сырья для нерезидента, методики отображения их в финансовой отчетности, а также особенности осуществления и учета расчетных операций по оплате выполненных работ. Основной акцент сделан на исследовании возможностей совершенствования аналитического учета операций с давальческим сырьем.

Ключевые слова: *давальческое сырьё, заказчик, исполнитель, учет давальческих операций, расчёты в иностранной валюте, курсовые разницы.*

Література

1. Білинська Н. Позабалансовий облік операцій із давальницькою сировиною у виробника / Н. Білинська // Науковий вісник НЛТУ. – 2011. – № 21.7. – С. 151–157.
2. Осницька Н. Особливості договірного оформлення операцій із давальницькою сировиною / Н. Осницька // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 4 (58). – С. 85–88.
3. Іваненко В. Особливості обліку операцій із давальницькою сировиною на промислових підприємствах / В. Іваненко // Економічний аналіз. – 2010. – № 7. – С. 411–413.
4. Козіцька Н. Методика бухгалтерського обліку операцій із давальницькою сировиною між підприємствами резидентами при оплаті послуг грошовими коштами / Н. Козіцька // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2009. – № 2. – С. 131–140.
5. Партин Г. Толінг як форма залучення обігового капіталу / Г. Партин, О. Горбач // Науковий вісник НЛТУ. – 2011. – № 21.7. – С. 243–248.