

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ ТА КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

АНОТАЦІЯ. Стаття присвячена питанням облікового забезпечення операцій з давальницькою сировиною в частині оформлення лишків (залишків) від переробки та контролю за ними.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: давальницька сировина, надлишки, інвентаризація, контроль

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Процес переробка давальницької сировини на сьогодні є досить актуальною формою отримання доходу підприємствами. між підприємствами-резидентами характеризується досить високим рівнем в сучасних умовах. Підприємства-замовники, вступаючи у відносини з приводу переробки давальницької сировини хочуть отримати максимум прибутку від продажу готової продукції або, як правило, мінімізувати витрати. Адже в такому разі витрати на оплату праці, витрати на обслуговування основних засобів та їх ремонт дорівнюють нулю. Власники ж виробничих ресурсів, за рівних умов, намагаються отримати якомога більшу плату. Негативний наслідок переробки «чужої» сировини вони вбачають у збільшенні сум зносу необоротних активів при відсутності будь-яких вкладень у їх розвиток. Не дивлячись на багатий досвід роботи з давальницькою сировиною, в багатьох галузях промисловості, на практиці виникають численні питання, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку таких господарських операцій, а, відповідно, і контролю за ним, оскільки на законодавчому рівні не розроблено єдиної методики ведення бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням вивчення та аналізу методик ведення бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною присвячені Кузьмінського Ю.А., Авдашевої А., Каретнікової В.С., Ткача А., Небильцової В.М., Бутинця Ф.Ф., та ін.

Ці та інші публікації, у своїй більшості розкривають суть обліку та оподаткування операцій з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічній діяльності і зовсім мало уваги приділено питанням управління відходами в процесі переробки такої сировини. Окремі аспекти розкривалися в працях Берлінга Р.З., Горобця О.В., Самойліка М.С. та ін. Отже саме ці аргументи обумовлюють актуальність обраної теми і цільову спрямованість статті.

Формування мети і завдання дослідження. Метою статті є розгляд економічних взаємовідносин, притаманних підприємствам переробної галузі; удосконалення методик проведення контролю за відходами в процесі переробки давальницької сировини (у підприємства-виконавця).

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Згідно з ПКУ [1] операцією з давальницькою сировиною є операція з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною належать операції, у яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20 % загальної вартості готової продукції. При цьому давальницькою сировиною є 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 чи її частини їх власникові або за його дорученням іншій особі ПКУ [1].

Отже, суть давальницької операції полягає в передачі замовником виконавцеві (переробнику) давальницької сировини для подальшої її переробки на готову продукцію. Це означає, що право власності як на давальницьку сировину, так і на готову продукцію, вироблену з неї, належить замовнику. [2]

В першу чергу постає проблемне питання юридичного характеру: відображення взаємовідносин між суб'єктами давальництва на законодавчому рівні. Так, операції щодо переробки сировини здебільшого оформляють договором між виконавцем і замовником. Незважаючи на значне поширення давальницьких операцій між вітчизняними суб'єктами господарської діяльності в українському законодавстві не існує положень, які б регулювали організацію та здійснення такої діяльності. Поняття «давальницький договір» не розкрито ні в Господарському кодексі України, ні в Цивільному

кодексі України, ні в інших нормативно-правових актах, які використовуються для врегулювання даних взаємовідносин.

З набуттям чинності МКУ [3] Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» [4] поняття «договір давальництва» перестало існувати. В той же час, згідно ст. 6 ЦКУ [5], що сторони мають право укладати договір, що не передбачений актами цивільного законодавства, але відповідає його загальним засадам. Виходячи з цього, сторони, укладаючи договір на переробку давальницької сировини можуть включати в нього елементи різних договорів.

Операції з переробки давальницької сировини наближені до операцій підряду, тому деякі вчені не вбачають нагальної потреби у створенні законодавчо закріпленого давальницького договору.

Але незважаючи на близькість даних договорів, між ними існує ряд суттєвих розбіжностей. Так, наприклад, істотною ознакою договору на переробку давальницької сировини є попередня передача виконавцеві сировини, що належить замовнику, з метою її переробки. Водночас при підряді, за загальним правилом, роботи виконують з матеріалу підрядника, якщо інше не встановлене договором.

Тобто, операції підряду та операції з переробки давальницької сировини не є тотожними. Тому, найкращим рішенням даного питання було б внесення правових норм, які б регулювали саме операції з давальницькою сировиною у ЦКУ та ГКУ.

Іншим проблемним питанням є підтвердження наявності надлишків (залишків) давальницької сировини та контроль за нею. Відповідно до Плану рахунків [6] прийнята для переробки давальницька сировина відображається на позабалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки». Інструкцією до Плану рахунків №291 [6] передбачено ведення аналітичного обліку давальницької сировини здійснювати окремо за кожним найменуванням сировини та цінами, зазначеними у супровідних документах.

Давальницька сировина, що йде на переробку зі складу відпускається накладними-вимогами на відпуск (внутрішнє переміщення) та лімітно-забірними картками. В процесі переробки утворюється брак (відходи), надлишки (залишки) сировини, які мають господарську цінність або можуть бути утилізовані. Як правило факт таких відходів, залишків сировини можна встановити лише проведенням інвентаризації, результаті якого брак, залишки давальницької сировини підтверджується відповідним актом, який підписують члени спеціально створеної комісії. Дані документи є основою для оприбуткування залишків давальницької сировини та поверненню їх замовникові. В той же час інвентаризацію не про-

водять одразу із закінченням операційного циклу з переробки, а лише в строки — визначені Обліковою політикою (найчастіше — напередодні складання фінансової звітності). Це означає, що без належним чином оформлених документів щодо наявності таких лишків важко буде підтвердити їх факт на митниці в момент «замитнення» для реалізації їх замовникові-нерезидентів.

Відповідно до норм МКУ [3], такі відходи підлягають поміщенню у відповідний митний режим (реекспорт — якщо вивозяться, імпорт — якщо залишаються) до закінчення строків переробки. За бажанням декларанта такі залишки або відходи можуть декларуватися за одним класифікаційним кодом згідно з УКТ ЗЕД за умови, що цьому коду відповідає найбільша ставка мита.

З метою контролю за використанням ввезених в режимі переробки товарів, митним органом здійснюється контроль за обов'язковим обсягом виходу продуктів переробки, що утворюються в результаті переробки товарів на митній території України. Дані про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки зазначаються в зовнішньоекономічному договорі (контракті) на переробку товарів або в окремому документі, що подається органу доходів і зборів підприємством для отримання дозволу на переробку товарів на митній території України. [7]. З метою уникнення подвійного трактування повергнення переробником лишків, а, відповідно, і «завищеними» ставками мита, рекомендуємо складати Звіт про рух давальницької сировини в переробника (одержання давальницької сировини, її передання у виробництво, надходження на склад виготовленої з неї готової продукції, залишки давальницької сировини та її зворотних відходів). Відомість обліку давальницької сировини (де б відображалась інформація про отриману від замовника давальницьку сировину і відпуск її в переробку (виробництво)), а також Відомість результатів переробки давальницької сировини (де б відображалась інформація про отриману готову продукцію). Методику та періодичність їх складання варто розписати Наказом про облікову політику. В них же варто вказати (як і в обліку переробки власної сировини) витрати давальницької сировини на виробництво з урахуванням природного вбутку, втрат, відходів, передбачених технічними умовами процесу переробки.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку. Аналіз чинних нормативних актів дає змогу стверджувати, що відсутність чітких юридичних норм щодо визначення сутності цивільно-правових відносин між переробником давальницької сировини і замовником. Таке удосконалення можливе шляхом вне-

сення правових норм, які б регулювали саме операції з давальницькою сировиною. Крім того, відсутність чіткого механізму щодо документування залишків давальницької сировини спричиняє широке коло порушень законодавства та зловживань як з боку підприємства-переробника, так і з боку контролюючих органів (митниці)

Бібліографічний список

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/
2. Боровенко Д. Документування операцій з давальницькою сировиною [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ008828
3. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. № 92-IV — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/
4. Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» №327/95-ВР від 15.09.1995 р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/
5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/
6. План рахунків бухгалтерського обліку бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом МФУ від 30.11.1999 р. №291 [Електронний ресурс] — Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>
7. Операции с давальческим сырьем: нюансы таможенного оформления и налогообложения [Електронний ресурс] — Режим доступу <http://www.ambu.org.ua/node/2503>

УДК 633/635+637]:330.111.4:332

Дем'яненко С.І., доктор економічних наук,
професор, завідувач кафедри
економіки і менеджменту агробізнесу
(ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»)

АНАЛІЗ КРИТЕРІЇВ ВИГІДНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ) ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ АГРАРНОГО ВИРОБНИЦТВА

АНОТАЦІЯ. В статті розглянуті питання вигідності (ефективності) господарської діяльності суб'єктів аграрного виробництва за їх категоріями — аграрних підприємств, фермерських та особистих селянських