Острійчук О.О.,
пошукувач кафедри обліку та аналізу,
Національний університет "Львівська політехніка".
Науковий керівник – Височан О.С.,
к.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

Останніми роками в Україні продовжується перехід підприємств до роботи на давальницькій сировині. Дані Державного комітету статистики свідчать про те, що у 2011 році в Україну ввезено давальницької сировини для переробки на суму 4,7 млрд. доларів США, що на 49,2 % більше, ніж у 2010 році [3]. Існує низка об'єктивних передумов широкого застосування такого роду операцій. Насамперед, це розвиток ринкових умов господарювання, що спонукав вітчизняні підприємства до пошуку нових джерел отримання прибутку. Для багатьох суб'єктів господарювання актуальною стала проблема нестачі обігових коштів, наявності зайвих виробничих потужностей та незайнятих кваліфікованих робітників. Масштабність та повсюдність застосування операцій з давальницькою сировиною зумовлює необхідність детального вивчення їх особливостей в аспекті облікового відображення.

Ввезення та перероблення на митній території України товарів, що походять з інших країн, здійснюються з дозволу митного органу. Оскільки митні органи не уповноважені законодавством України визначати зовнішньоекономічну операцію як операцію з перероблення давальницької сировини, перед постановкою на контроль зовнішньоекономічної операції підприємство повинно подати до митного органу висновок Торгово-промислової палати. За наявності дозволу митного органу на розміщення товарів у режим переробки їх митне оформлення на вітчизняних підприємствах здійснюється із застосуванням ввізної вантажної митної декларації.

Що стосується оподаткування, то підпунктом 14.1.41 статті 14 ПКУ зазначено, що операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах здійснюються у порядку, встановленому Законом України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" від 15.09.1995 р. № 327. Зокрема, статтею 2 Закону № 327 передбачено, що сплата ввізного мита, податків та зборів провадиться українським виконавцем шляхом видачі органу державної податкової служби за місцезнаходженням виконавця простого авальованого векселя із строком платежу, що дорівнює строку здійснення операції з давальницькою сировиною, але не більш як 90 календарних днів з моменту оформлення вантажної митної декларації [4].

Основою для відображення в обліку одержаної давальницької сировини є виписаний замовником рахунок-проформа (Proforma invoice), товарно-транспортна накладна міжнародного зразка (CMR), акт передачі та додані документи, які підтверджують якість давальницької сировини (наприклад, специфікація).

Передача замовнику виготовленої з давальницької сировини оформляється актом здачі-прийняття робіт (надання послуг) та рахунком-проформа. До акту додається експертний висновок Торгово-промислової палати про вихід готової продукції з давальницької сировини.

Підставою для митного оформлення готової продукції, що вироблена з використанням давальницької сировини, ввезеної на митну територію України, і тієї, що вивозиться з цієї території, є подання органові митного контролю копії векселя та копії ввізної ВМД. Підставою для погашення векселя є подання Державній податковій інспекції копії вивізної ВМД.

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

Основною особливістю операцій з давальницькою сировиною, що здійснює визначальний вплив на методику їх обліку є те, що давальницька сировина на всіх етапах перероблення і готова продукція, виготовлена з неї, є власністю замовника. Ця особливість зумовлює відображення господарських операцій з давальницькою сировиною на позабалансових рахунках підприємств за допомогою простого (уніграфічного) запису.

Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р. для обліку руху надходження сировини та матеріалів від замовника, які прийняті для перероблення і не оплачуються одержувачем, та їх вибуття (в тому числі в іншому матеріальному вигляді) призначений позабалансовий субрахунок 022 "Матеріали, прийняті для переробки". Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місцями їх зберігання чи перероблення [1].

Виходячи із технологічних особливостей перероблення давальницької сировини на підприємствах вважаємо доцільним ведення обліку в розрізі таких аналітичних рахунків: 022.1 – "Основні матеріали, прийняті для переробки"; 022.2 – "Допоміжні матеріали, прийняті для переробки"; 022.3 – "Виробничі відходи"; 022.4 – "Готова продукція, виготовлена з давальницької сировини". Впровадження в практику обліку та подальше використання таких аналітичних рахунків сприятиме підвищенню якості отримуваної облікової інформації та контролю за збереженням майна замовника.

Ще однією істотною особливістю реалізації давальницьких схем є варіативність форм розрахунку за послуги з перероблення давальницької сировини. Замовник може розраховуватися з виконавцем грошовими коштами, частиною сировини, частиною виготовленої продукції чи із застосуванням змішаної форми розрахунку, яка передбачає поєднання попередніх.

В якості узагальнюючого документу для бухгалтерського обліку давальницької сировини пропонуємо застосовувати Звіт про рух і залишки давальницької сировини, який міститиме дані про наявність, надходження та відпуск давальницької сировини на складах і у виробництві, а також інформацію про ціну кожного найменування давальницької сировини та номер і дату рахунку-проформи (інвойсу), на підставі якого цю сировину було оприбутковано та видаткової накладної, по якій її списали.

У звітності підприємств інформація про залишки давальницької сировини, будучи об'єктом позабалансового обліку, не наводиться. Зважаючи на те, що фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій науковцями пропонується її відображати у Примітках до фінансових звітів [2].

Реалізація давальницьких схем для багатьох вітчизняних підприємств на сьогодні стала єдино можливим інструментом накопичення обігових коштів для подальшого переходу до виробництва продукції під власним брендом.

Література

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. 2. Кіляр О.Р. Облік і аналіз операцій з давальницькою сировиною: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / О.Р. Кіляр. Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана". – К., 2008. – 18 с. 3. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу до ст.: http://www.ukrstat.gov.ua/ 4. Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: Закон України від 15.09.1995 р. № 327/95.

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua