

Зоріна Олена Анатоліївна

*доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри обліку, аудиту та оподаткування
Національна академія статистики, обліку та аудиту*

Zorina Olena

*Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,
Professor of the Department of Accounting, Auditing and Taxation
National Academy of Statistics, Accounting and Auditing*

ORCID: 0000-0003-4327-8283

**НЮАНСИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА
ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ОПЕРАЦІЙ З ПЕРЕРОБКИ ДАВАЛЬНИЦЬКОЇ
СИРОВИНИ**

**NUANCES OF ACCOUNTING AND TAXATION WITH VALUE ADDED
TAX OF PROCESSING OPERATIONS RAW MATERIALS**

***Анотація.** Для вітчизняних підприємств операції з давальницькою сировиною можуть вирішити багато фінансових, виробничих, технологічних, ресурсних, кадрових проблем, найбільш суттєві з яких пов'язані зі скороченням виробничих процесів і загрозою банкрутства, одночасно виводячи їх на новий якісний рівень розвитку та успішно представляючи їх у міжнародній бізнес-спільноті. Стаття актуалізує питання обліку операцій з давальницькою сировиною у підприємства-виконавця послуг з переробки. Розглянуто різні варіанти оплати послуг з переробки давальницької сировини: у грошовій формі; шляхом надання у власність виконавця частини давальницької сировини; шляхом надання у власність виконавця готової продукції, а також комбіновані варіанти*

розрахунків. Запропоновано для деталізації руху та контролю на всіх етапах переробки давальницької сировини вести аналітичний облік застосуванням рекомендованих субрахунків до позабалансового рахунку 022 "Матеріали, прийняті для переробки": 022/1 «Давальницька сировина на складі»; 022/2 «Давальницька сировина, передана у виробництво»; 022/3 «Готова продукція з давальницької сировини»; 022/3 «Супутня продукція з давальницької сировини»; 022/5 «Відходи від переробки давальницької сировини». Представлено схему обліку давальницької сировини та готової продукції у виконавця за допомогою запропонованих субрахунків, а також показано відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з переробки давальницької сировини у виконавця на рахунках бухгалтерського обліку з використанням запропонованих субрахунків. Досліджено питання оподаткування податком на додану вартість зазначених операцій за умови, якщо замовник є резидентом, а давальницька сировина передається на переробку на території України, Встановлено, що, оскільки давальницька сировина є власністю замовника і при її передачі на переробку право власності на цю сировину до виконавця не переходить, то податкові зобов'язання з ПДВ за такою операцією не нараховуються, а об'єктом оподаткування в податковому обліку сторін будуть послуги з переробки. Також розглянуто оподаткування ПДВ, якщо замовник є нерезидентом, а давальницька сировина ввозиться на митну територію України в режимі митної переробки, потім же готова продукція вивозиться за межі митної території України в режимі митного реекспорту.

Ключові слова: переробка, давальницька сировина, готова продукція, замовник, виконавець, облік, оподаткування, зовнішньоекономічна діяльність, митний режим переробки.

Summary. For domestic enterprises, operations with raw materials can solve many financial, production, technological, resource, and personnel problems, the most significant of which are related to the reduction of production processes and the threat of bankruptcy, simultaneously bringing them to a new qualitative level of development and successfully representing them in the international business community. The article updates the issue of accounting for transactions with raw materials from a processing company. Various options for payment for services for the processing of customer raw materials were considered: in cash; by giving the executor the ownership of a part of the client's raw materials; by providing the contractor with finished products, as well as combined payment options. In order to detail the movement and control at all stages of the processing of customer raw materials, it is proposed to keep analytical records using the recommended sub-accounts to the off-balance sheet account 022 "Materials accepted for processing": 022/1 "Customer raw materials in stock"; 022/2 "Davalnytsia raw materials transferred to production"; 022/3 "Finished products from consumer raw materials"; 022/3 "Accompanied products from raw materials"; 022/5 "Waste from the processing of consumer raw materials". The scheme of accounting of raw materials and finished products from the contractor using the proposed sub-accounts is presented, as well as the reflection on the accounting accounts of operations for the processing of raw materials from the contractor on the accounting accounts using the proposed sub-accounts. The question of taxation with value added tax of the specified operations was investigated, provided that the customer is a resident, and the donor raw materials are transferred for processing on the territory of Ukraine. It was established that, since the donor raw materials are the property of the customer, and upon their transfer for processing, the ownership of these raw materials belongs to the executor does not transfer, then the VAT tax liability for such a transaction is not accrued, and the object of taxation in the tax accounting of the parties will be processing

services. VAT taxation is also considered, if the customer is a non-resident, and the supplier's raw materials are imported into the customs territory of Ukraine under the customs processing regime, and then the finished products are exported outside the customs territory of Ukraine under the customs re-export regime.

***Key words:** processing, raw materials, finished products, customer, executor, accounting, taxation, foreign economic activity, customs regime of processing.*

Постановка проблеми. Зараз українська економіка переживає чергову кризу, багато підприємств відчувають фінансові проблеми та втрачають можливість фінансувати виробничий процес і виробляти власну продукцію. Але при цьому їм вдалося зберегти власні виробничі потужності, укомплектовані кваліфікованими кадрами, які досі не користувалися попитом через брак коштів. Водночас значна частина підприємств, маючи кошти, товарно-матеріальні цінності та бажання, не мають можливості займатися виробництвом через недостатній виробничий і кадровий потенціал. Саме в цьому контексті діяльність з обслуговування переробки сировини замовника набуває особливого значення, оскільки в цьому випадку обидві сторони досягають бажаних результатів шляхом продуктивної співпраці.

Зважаючи на сучасну потребу впровадження інноваційних підходів до здійснення виробничої діяльності, вирішення економічних завдань щодо забезпечення зростання в умовах обмеженості ресурсів, що, в свою чергу, обумовлює пошук нових підходів до організації процесів переробки давальницької сировини, актуалізується питання дослідження обліку операцій з давальницькою сировиною як форми економічної взаємодії суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Важливий внесок у розвиток методології й організації обліку операцій з давальницькою сировиною займалися багато вчених, зокрема: Бабенко Л. [1], Іваненко В. [2], Павленко О. [3], Сук Л. [4] та ін. Не применшуючи наукових досягнень вчених у розвиток теоретичних і організаційно-методичних положень обліку операцій з давальницькою сировиною, слід зазначити, що потребують подальших розробок питання, пов'язані з обґрунтуванням та удосконаленням існуючих методик обліку операцій з давальницькою сировиною, що актуалізує представлене дослідження.

Формулювання цілей статті. Метою статті є формування пропозицій з удосконалення організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною на підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Операції з давальницькою сировиною є специфічним об'єктом бухгалтерського обліку, здійснення яких потребує дотримання визначених законодавчих правил, що встановлені на всіх етапах її переробки. При цьому відображення в обліку даних операцій слід розглядати як у виконавця, так і у замовника, а також врахувати різні варіанти оплати послуг переробки, задля визначення облікових особливостей здійснення даної діяльності. В даній статті ми приділимо увагу обліку операцій з давальницькою сировиною у виконавця.

При цьому слід відмітити, що розраховуються за послуги з переробки сторони за домовленістю, і тут можливі декілька варіантів:

- безпосередньо грошовими коштами, при цьому вся вироблена готова продукція повертається замовнику;
- розрахунок з виконавцем частиною наданої давальницької сировини;
- розрахунок шляхом надання у власність виконавця частиною виробленої готової продукції;

- можливі різні комбінації зазначених розрахунків.

Також можливий варіант розрахунку із виконавцем супутньою продукцією або зворотніми відходами, якщо вони утворюється під час переробки давальницької сировини, самостійно або в комбінації із вищезазначеними формами оплати.

Замовник може здійснювати оплату за переробку давальницької сировини частиною готової продукції або ж сировиною, якщо на це дають згоду дві сторони. Таку форму оплати можна здійснювати, у разі коли у замовника бракує коштів або у виконавця немає вільного доступу до такої сировини. Якщо виникла така ситуація щодо розрахунків, то можна вважати, що дана операція вважається бартерною (п. 1 ст. 715 Цивільного кодексу) [5**Ошибка! Источник ссылки не найден.**]. При цьому кожна із сторін є як продавцем (замовник – сировини та/або готової продукції, виконавець – робіт), так і покупцем (замовник робіт, а виконавець – сировини та / або готової продукції).

Зважаючи на переваги здійснення операцій з переробки давальницької сировини для суб'єктів господарювання, враховуючи податкові особливості зазначених операцій, що безпосередньо відобразатимуться в бухгалтерському обліку, особливої актуальності набуває питання їх відображення в обліку як виконавця, так і замовника. Саме ця класифікаційна ознака є основною для поділу операцій з давальницькою сировиною та відображення їх в обліку.

Щодо обліку у виконавця, то отримані від замовника матеріали й належну йому готову продукцію переробник, згідно з Інструкцією № 291, відображає на позабалансовому рахунку 022 "Матеріали, прийняті для переробки" [6]. Окрім того, аналітичний облік з давальницькою сировиною ведеться у розрізі замовників, а також за видами сировини й матеріалами, та за місцями їх зберігання чи переробки. При цьому для полегшення контролю можна порадишити запровадити аналітику на цьому рахунку із застосуванням субрахунків:

- 022/1 «Давальницька сировина на складі»;
- 022/2 «Давальницька сировина, передана у виробництво»;
- 022/3 «Готова продукція з давальницької сировини»;
- 022/3 «Супутня продукція з давальницької сировини»;
- 022/5 «Відходи від переробки давальницької сировини».

Облік давальницької сировини та виготовленої із неї готової продукції у виконавця з використанням зазначених субрахунків зобразимо за допомогою схеми (Рис. 1).

Усі витрати, пов'язані з виконанням робіт та наданням послуг з переробки давальницької сировини, переробник відображає на рахунку 23 «Виробництво». На дату підписання акту чи іншого документа, що підтверджує виконання робіт, надання послуг, переробник визнає дохід від виконання робіт. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з переробки давальницької сировини наведено в таблиці 1.

При передачі давальницької сировини для переробки право власності на сировину не переходить від замовника до переробника, тому фактична операція передачі сировини від замовника та подальше повернення виготовленої з неї готової продукції жодним чином не впливає на облік сторін. Оскільки немає операції постачання (пп. 14.1.191 Податкового кодексу) — немає й реалізації сировини (готової продукції) [7]. Отже, об'єкт ПДВ відсутній. Так пояснюють і податківці: оскільки давальницька сировина, передана для переробки, є власністю замовника і при її передачі право власності до виконавця на цю сировину не переходить, то податкові зобов'язання з ПДВ на вартість давальницької сировини при її передаванні у переробку та подальшому поверненні у вигляді готової продукції замовнику не нараховуються.

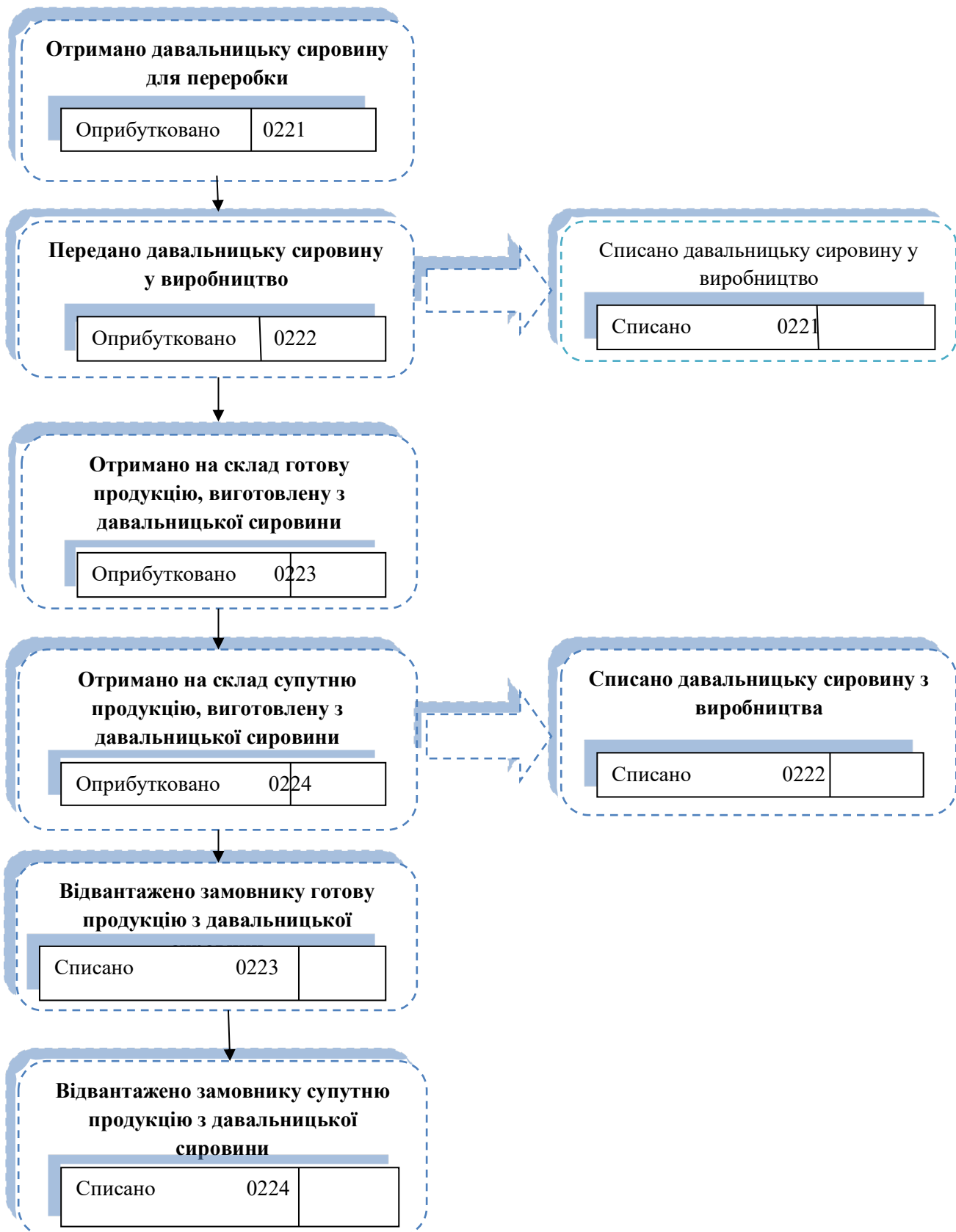


Рис. 1. Схема обліку давальницької сировини та готової продукції у виконавця

Джерело: розроблено автором із використанням запропонованих субрахунків

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з
переробки давальницької сировини у виконавця**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків (субрахунків)	
		Дебет	Кредит
1	надійшли матеріали від замовника на склад для переробки	022/1 «Давальницька сировина на складі»	-
2	передано матеріали в переробку	-	022/1 «Давальницька сировина на складі»
		022/2 «Давальницька сировина, передана у виробництво»	-
3	відображено витрати, пов'язані з переробкою	23	13 «Знос необоротних активів», 20 «Виробничі запаси», 91 «Загально виробничі витрати», 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування», 661 «Розрахунки за заробітною платою»
4	Списано витрачені матеріали	-	022/2 «Давальницька сировина, передана у виробництво»
5	Оприбутковано готову продукцію для передачі замовнику	022/3 «Готова продукція з давальницької сировини»	-
6	Передано готову продукцію замовнику	-	022/3 «Готова продукція з давальницької сировини»
7	Відображено дохід від виконання робіт, надання послуг	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
8	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ
9	Відображено собівартість робіт з переробки	903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг»	23 «Виробництво»
10	Отримано оплату від замовника	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»

Джерело: сформовано автором із використанням запропонованих субрахунків

Окрім того, варто відмітити, що безпосередньо п. 189.4 Податкового кодексу вимагає нарахування ПДВ при постачанні товарів, яке здійснюється через посередництво. Але в цьому випадку, як ми виявили, поставка не відбувається. Значить, оскільки немає переходу права власності на давальницьку сировину та опісля на виготовлену із неї готову продукцію, така операція ніяк не вплине на облік ПДВ у обидвох сторін. Об'єктом оподаткування в такій ситуації буде лише вартість наданих послуг з переробки давальницької сировини (відповідно до п. 189.4 Податкового кодексу, а саме загальних правил, що застосовуються до посередництва) [7].

ПДВ на послуги з переробки сировини нараховується виконавцем за основною ставкою податку. Замовники таких операцій мають право суму сплаченого ПДВ включити до податкового кредиту у тому випадку, якщо в майбутньому вироблена готова продукція використовуватиметься для здійснення оподатковуваних ПДВ операцій для здійснення їх господарської діяльності.

Розглянемо тепер ситуацію, коли давальницька сировина ввозиться на митну територію України від нерезидентів в митному режимі переробки, а виготовлена з неї готова продукція в режимі реекспорту вивозиться з митної території України.

Згідно зі ст. 147 Митного кодексу України, «переробка на митній території - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки» [8].

Відповідно до п. 185.1 ст. 185 Податкового Кодексу України «об'єктом оподаткування є операції платників податку з: постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України,

відповідно до статті 186 Кодексу; ... постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу; ввезення товарів на митну територію України; вивезення товарів за межі митної території України» [7].

Розглянемо, за якими ставками ПДВ оподатковуються зазначені операції за умови, якщо замовник є нерезидентом:

- операції з ввезення на митну територію України для переробки давальницької сировини та вивезення як реекспорт виробленої із неї готової продукції, не оподатковуються ПДВ;
- вартість надання послуг з переробки ввезеної нерезидентом на митну територію України давальницької сировини, оподатковуються ПДВ за ставкою нуль відсотків;
- якщо для переробки іноземної давальницької сировини на митній території України були придбані та використані сировина та матеріали, то, згідно зі ст. 154 Митного кодексу [8], виконавець має право задекларувати їх як експорт на митниці, а отже, застосувати ставку ПДВ нуль відсотків (ст. 195 Податкового кодексу [7]).

Таким чином, згідно із митним та податковим законодавством, надання резидентом нерезиденту послуг з переробки давальницької сировини прирівнюється до експорту послуг та, аналогічно як і експорт товарів, оподатковується ПДВ за ставкою нуль відсотків.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, для полегшення обліку та контролю давальницької сировини у виконавця доцільно вести аналітику на субрахунку 022 «Матеріали на відповідальному зберіганні» із застосуванням запропонованих субрахунків: 022/1 «Давальницька сировина на складі»; 022/2 «Давальницька сировина, передана у виробництво»; 022/3 «Готова продукція з давальницької сировини»; 022/3 «Супутня продукція з давальницької сировини»; 022/5 «Відходи від переробки давальницької

сировини». Щодо питання оподаткування ПДВ, то, оскільки давальницька сировина є власністю замовника і при її передачі на переробку право власності на цю сировину до виконавця не переходить, то податкові зобов'язання з ПДВ за такою операцією не нараховуються, а об'єктом оподаткування в податковому обліку сторін будуть послуги з переробки, причому ПДВ нараховується за основною ставкою податку, якщо обидві сторони є резидентами України. У тому ж випадку, якщо замовник є нерезидентом, надання послуг з переробки прирівнюється до експорту та оподатковується за нульовою ставкою ПДВ.

Як показують дослідження, недоліки чинного законодавства України та відсутність системного регулювання заходів контролю за здійсненням операцій з переробки сировини на митній території України дозволяють суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності незаконно ухилятися від сплати податків до бюджету. Слабкість державного контролю за такими операціями полягає в тому, що ввезення сировини на митну територію України та експорт готової продукції підлягає митному контролю, але фактично сам процес руху сировини на підприємстві та готова продукція з неї не підлягає жодному державному контролю. Відсутність контролю створює певні передумови для реалізації ввезеної під виглядом переробних операцій сировини на митній території України та отримання підприємствами прибутку шляхом ухилення від сплати податків і зборів на імпорتنу продукцію.

Подальші дослідження в цьому напрямку можуть бути спрямовані на розробку пропозицій щодо методики контролю за операціями з переробки на митній території України та за її межами, здійснення оперативного реагування на порушення митного та податкового законодавства, контролю за переробними підприємствами та накладення штрафів за порушення законодавства.

Література

1. Бабенко Л.В. Методичні підходи до митно-податкового аудиту операцій з переробки сировини на митній території України. *Вісник Академії митної служби України*. 2014. № 2. С. 22-30.
2. Іваненко В.О. Облікове відображення виготовлення промислової продукції на давальницьких умовах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. 2010. № 4. С. 89–93.
3. Павленко О. Відходи від переробки давальницької сировини нерезидента. *Податки та бухгалтерський облік*. 2014. № 43(1479). С. 26-31.
4. Сук Л.П. Облік переробки давальницької сировини. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2013. № 22. С. 17-19
5. Цивільний кодекс України № 435-IV, в редакції від 01.08.2022 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № z0893-99, в редакції від 27.05.2022 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
7. Податковий кодекс України № 2755-VI, в редакції від 19.07.2022 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
8. Митний кодекс України № 4495-VI, в редакції від 19.07.2022 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>

References

1. Babenko L.V. Metodychni pidkhody do mytno-podatkovogho audytu operacij z pererobky syrovyny na mytnij terytoriji Ukrainy. Visnyk Akademiji mytnoji sluzhby Ukrainy. 2014. # 2. S. 22-30.
2. Ivanenko V.O. Oblikove vidobrazhennja vyghotovlennja promyslovoji produkciji na davaljnyckjykh umovakh. Visnyk Zhytomyrskogho derzhavnogho tekhnologhichnogho universytetu. Ekonomichni nauky. 2010. # 4. S. 89-93.
3. Pavlenko O. Vidkhody vid pererobky davaljnyckjoi syrovyny nerezydenta. Podatky ta bukhghaltersjkyj oblik. 2014. # 43(1479). S. 26-31.
4. Suk L.P. Oblik pererobky davaljnyckjoi syrovyny. Bukhghalterija v siljsjkomu ghospodarstvi. 2013. # 22. S. 17-19.
5. Cyviljnyj kodeks Ukrainy # 435-IV, v redakciji vid 01.08.2022 [Elektronnyj resurs]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>
6. Instrukcija pro zastosuvannja Planu rakhunkiv bukhghaltersjkogho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'jazanj i ghospodarsjkykh operacij pidpryjemstv i orghanizacij # z0893-99, v redakciji vid 27.05.2022 [Elektronnyj resurs]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
7. Podatkovyj kodeks Ukrainy # 2755-VI, v redakciji vid 19.07.2022 [Elektronnyj resurs]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
8. Mytnyj kodeks Ukrainy # 4495-VI, v redakciji vid 19.07.2022 [Elektronnyj resurs]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>