

М.В. Корягін, д.е.н., проф.
М.Ю. Чік, к.е.н., доц.

Львівський торговельно-економічний університет

Особливості визнання та документального оформлення операцій з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічній діяльності

Досліджено сутність та правові основи операцій з давальницькою сировиною у нормативно-правових актах. Здійснено вивчення термінів проведення розрахунків за операціями з переробки давальницької сировини, ввезеної нерезидентом на митну територію України та вивезеної резидентом за межі митної території України. Визначено особливості розпорядження товарами, що поміщені в митний режим переробки на митній території та поміщеними в митний режим переробки за межами митної території, у разі відкликання дозволу на переробку. Виокремлено істотні умови зовнішньоекономічного контракту з переробки давальницької сировини. Досліджено документальне оформлення операцій з переробки давальницької сировини, ввезеної нерезидентом на митну територію України та вивезеної резидентом за межі митної території України. Здійснено особливості отримання дозволу на переробку товарів та ідентифікації товарів. Визначено підстави для відмови у видачі дозволу на переробку товарів.

Ключові слова: бухгалтерський облік; підприємство; давальницька сировина; толінгові операції.

Актуальність теми. Операції з давальницькою сировиною поширені в економіці України, зокрема, вони часто здійснюються під час провадження зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Суть таких операцій у тому, що власник сировини, який не має потужностей для її переробки, передає сировину переробному підприємству в обсязі, що забезпечує одержання необхідної кількості готової продукції, оплати витрат переробника та отримання переробником прибутку як капітал, вкладений ним у процес переробки. Докладніше про операції з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічній діяльності та їх документальне оформлення – далі.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Питання визнання та документального оформлення операцій з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічній діяльності досліджені у вітчизняній обліковій науці і практиці недостатньо. Певною мірою дослідженням визнання та документального оформлення операцій з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічній діяльності займалися такі вчені як Беляєва О.С., Грицишен Д.О., Євдокимов В.В., Жиглей І.В., Кловська Ю.Т., Куцик П.О., Лисица С.В., Лучко М.Р., Олійник О.В. та інші.

Беляєва О.С., Жиглей І.В. у своїх дослідженнях вважали, що при здійсненні документального оформлення операцій з давальницькою сировиною необхідно використовувати первинні документи, призначені для документування оборотних активів (виробничих запасів, матеріалів та ін.).

Кловська Ю.Т., Лучко М.Р. у своїх дослідженнях розкрили особливості визнання та використання окремих форм первинних документів для оформлення операцій з давальницькою сировиною. Проте, необхідність розробки науково обґрунтованих рекомендацій щодо визнання та документального оформлення операцій з давальницькою сировиною визначає актуальність обраної теми дослідження.

Метою статті є визначення особливостей визнання та документального оформлення операцій з давальницькою сировиною з узагальненням одержаних результатів в обґрунтованих авторських висновках.

Викладення основного матеріалу. Одним з видів зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД) є операції з давальницькою сировиною. Взаємовідносини, що виникають при операціях з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності, регулюються Митним кодексом України (далі – МКУ) та Податковим кодексом України (далі – ПКУ).

Сторонами в операціях з давальницькою сировиною є замовник, що надає сировину, і виконавець, який здійснює її переробку, обробку, збагачення і використання. Поняття операції з давальницькою сировиною визначено у пп. 14.1.134 п. 14.1 ст. 14 ПКУ. Так, операція з давальницькою сировиною – це 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, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20 % загальної вартості готової продукції [1].

Відповідно до МКУ операції з переробки давальницької сировини, ввезеної нерезидентом на митну територію України визначено як 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.

Згідно з МКУ операції з переробки давальницької сировини, вивезеної резидентом за межі митної території України визначено як переробка за межами митної території – це митний режим, відповідно до якого українські товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці за межами митної території України без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови повернення цих товарів або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту.

Операції з переробки товарів на митній території, так і за її межами можуть включати:

1) власне переробку товарів, у тому числі: обробку, монтаж, демонтаж, використання окремих товарів, які сприяють чи полегшують процес виготовлення продуктів переробки;

2) ремонт товарів, у тому числі модернізацію, відновлення та регулювання, калібрування [2].

Окремі операції з переробки товарів або повний цикл переробки за дорученням підприємства, якому видано дозвіл на переробку товарів на митній території України, та з дозволу фіскальних органів можуть здійснюватися іншими підприємствами. При цьому відповідальність перед фіскальними органами за порушення визначеного порядку переробки товарів несе підприємство, якому видано дозвіл на проведення операцій з переробки товарів на митній території України. Дозволи на виконання окремих операцій з переробки або повного циклу переробки надаються одночасно з дозволом на переробку товарів на митній території України або, за необхідності, – на підставі заяви відповідної особи після надання цього дозволу та відображаються у ньому.

Строк переробки товарів на митній території України встановлюється фіскальними органами у кожному випадку під час видачі дозволу підприємству, виходячи з тривалості процесу переробки товарів та розпорядження продуктами їх переробки. Зазначений строк обчислюється, починаючи з дня завершення митного оформлення фіскальними органами іноземних товарів для переробки. За заявою підприємства, якому видано дозвіл на переробку товарів, з причин, підтверджених документально, строк переробки товарів на митній території України продовжується зазначеним органом, але загальний строк переробки не може перевищувати 365 днів. Законами України може визначатися більший строк переробки [3].

Протягом 20 днів від дати відкликання дозволу на переробку товарів на митній території України підприємство повинно завершити розпочаті операції з переробки, а товари, поміщені в митний режим переробки на митній території, у строк до 30 днів з дати відкликання дозволу на переробку товарів повинні бути вивезені за межі митної території України або заявлені в інший митний режим в порядку, визначеному МКУ. Якщо завершення розпочатих операцій з переробки протягом 20 днів є неможливим без спричинення безповоротної шкоди товарам або технологічному обладнанню, переробка зазначених товарів завершується відповідно до технологічної схеми переробки. У такому разі товари протягом 10 днів з дати фактичного завершення їх переробки підлягають вивезенню за межі митної території України або поміщенню в інший митний режим.

У разі невиконання підприємством зазначених вимог зобов'язання, забезпечені фінансовою гарантією (якщо така гарантія надавалася відповідно до МКУ), підлягають виконанню.

Строк переробки товарів за межами митної території України встановлюється фіскальними органами у кожному випадку під час надання дозволу підприємству-резиденту, виходячи з тривалості процесу переробки товарів та розпорядження продуктами їх переробки. Зазначений строк обчислюється, починаючи з дня завершення митного оформлення фіскальними органами українських товарів для переробки. За заявою підприємства, якому видано дозвіл на переробку товарів, з причин, підтверджених документально, строк переробки товарів за межами митної території України продовжується зазначеним органом, але загальний строк переробки не може перевищувати 365 днів. Законодавством України може визначатися інший строк переробки.

Протягом 20 днів від дати відкликання дозволу на переробку товарів за межами митної території України товари, поміщені в митний режим переробки за межами митної території, повинні бути заявлені до іншого митного режиму в порядку, визначеному МКУ. У разі невиконання підприємством вимог частини першої цієї статті зобов'язання, забезпечені гарантією (якщо така гарантія надавалася), підлягають виконанню.

Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» встановлює, що виручка резидентів у іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках у строки виплати заборгованостей, зазначених в контрактах, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення.

Взаємовідносини між замовником та виконавцем під час здійснення операцій з давальницькою сировиною оформлюються шляхом укладення договору. Оскільки однією із сторін договору є нерезидент,

то його необхідно оформлювати з урахуванням вимог положення «Про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» [4].

Обов'язкові елементи зовнішньоекономічного договору (контракту) про переробку давальницької сировини:

- назву, номер договору (контракту), дату і місце його складання;
- преамбулу;
- предмет договору (контракту);
- кількість та якість товару (обсяги виконання робіт, надання послуг);
- базисні умови поставки товарів (приймання-здавання виконаних робіт або послуг);
- ціну та загальну вартість договору (контракту);
- умови платежів;
- умови приймання-здавання товару (робіт, послуг);
- умови про упаковку та маркування товарів;
- відомості про форс-мажорні обставини;
- відомості про санкції та рекламації;
- умови врегулювання спорів у судовому порядку;
- дані про місцезнаходження (місце проживання), поштові та платіжні реквізити сторін.

У додатку до договору (контракту) про переробку давальницької сировини зазначається відповідна технологічна схема такої переробки. Технологічна схема переробки давальницької сировини повинна відображати:

- усі основні етапи переробки сировини та процес перетворення сировини в готову продукцію;
- кількісні показники сировини на кожному етапі переробки з обґрунтуванням технологічних втрат сировини;
- втрати виконавця переробки на кожному етапі переробки [5].

При цьому реєструвати договори із переробки давальницької сировини в Міністерстві економічного розвитку і торгівлі України не потрібно.

Виняток становлять договори (контракти), що передбачають вивезення українським замовником давальницької сировини, на яку поширюється спеціальний режим експорту. Реєстрація зовнішньоекономічного договору (контракту) потрібна також у разі вивезення давальницької сировини, ввезеної як товари, на які поширюється режим квотування і ліцензування.

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території допускається з письмового дозволу фіскальними органами за заявою власника цих товарів або уповноваженої ним особи. Отримання дозволу, а також митне оформлення сировини, розміщеної в режим переробки, здійснюється відповідно до МКУ та Порядку виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму № 657.

Разом із заявою власник товарів або уповноважена ним особа подає фіскальним органам такі документи:

- зовнішньоекономічні договори або документи, що їх замінюють, на підставі яких здійснюватиметься переробка товарів, і які повинні містити, зокрема, відомості про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки, конкретний обсяг робіт і строк їх виконання. Якщо зовнішньоекономічний договір або документ, що його замінює, не містить зазначених відомостей, такі відомості подаються окремим документом;
- технологічні схеми переробки (крім випадків ввезення товарів з метою ремонту, у тому числі модернізації, відновлення та регулювання), в яких повинні бути зазначені відомості про всі етапи переробки та процесу перетворення товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, на продукти переробки, кількісні показники товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, та інших товарів, що витрачаються підприємством на здійснення операцій з переробки, з обґрунтуванням виробничих втрат товарів на кожному етапі, а також відомості про найменування та кількість відходів переробки;
- договори на переробку товарів з іншими підприємствами, якщо окремі операції (або повний цикл) з переробки товарів здійснюватимуться такими іншими підприємствами;
- інші документи за бажанням власника товарів або уповноваженої ним особи – висновки державних органів, експертних установ, організацій, державні стандарти й стандарти підприємства, технічні умови, описи чи креслення зразків, відповідно до яких здійснюватиметься переробка, тощо.

Дозвіл на переробку товарів на митній території України видається фіскальними органами підприємству безоплатно протягом п'яти робочих днів від дати реєстрації відповідної заяви [6].

Поміщення товарів у митний режим переробки за межами митної території допускається з письмового дозволу фіскальних органів за заявою власника цих товарів або уповноваженої ним особи. Разом із заявою власник товарів або уповноважена ним особа подає фіскальним органам такі документи:

- зовнішньоекономічні договори або документи, що їх замінюють, на підставі яких здійснюватиметься переробка товарів і які повинні містити, зокрема, відомості про обов'язковий

обсяг виходу продуктів переробки, конкретний обсяг робіт і строк їх виконання. Якщо зовнішньоекономічний договір або документ, що його замінює, не містить зазначених відомостей, такі відомості подаються окремим документом;

- технологічні схеми переробки (крім випадків вивезення товарів з метою ремонту, у тому числі модернізації, відновлення та регулювання), в яких повинні бути зазначені відомості про всі етапи переробки і процесу перетворення товарів, поміщених у митний режим переробки за межами митної території, на продукти переробки, кількісні показники товарів, поміщених у митний режим переробки за межами митної території, та інших товарів, що витрачаються на здійснення операцій з переробки, з обґрунтуванням виробничих втрат товарів на кожному етапі, а також відомості про найменування та кількість відходів переробки;
- інші документи за бажанням власника товарів або уповноваженої ним особи, такі як висновки державних органів, експертних установ, організацій, державні стандарти і стандарти підприємства, технічні умови, описи чи креслення зразків, відповідно до яких здійснюватиметься переробка, тощо [7].

Дозвіл на переробку товарів за межами митної території України видається підприємству фіскальним органом безоплатно протягом п'яти робочих днів з дати реєстрації відповідної заяви.

Якщо зовнішньоекономічний договір, на підставі якого здійснюватиметься переробка, передбачає вивезення товарів з метою переробки окремими партіями протягом певного періоду часу на однакових умовах, дозвіл видається на обсяг товарів і строк, визначені зовнішньоекономічним договором, але не більш як на рік [8].

Виникнення або виявлення фіскальними органами обставин, які не відображені у документах підприємства, але які впливають на найменування та обсяг виходу продуктів переробки, а також встановлення законодавством України заборон чи обмежень щодо переробки відповідних товарів за межами митної території України є підставою для надання відмови у митному оформленні наступних партій товарів, що вивозяться за межі митної території України з метою переробки. Якщо такі обставини не мають впливу на найменування та обсяг виходу продуктів переробки, відомості про них вносяться до раніше виданого дозволу.

У дозволі на переробку товарів за межами митної території України зазначається перелік операцій з переробки та спосіб їх здійснення. У видачі дозволу на переробку товарів за межами митної території України не може бути відмовлено тільки на тій підставі, що переробка цих товарів здійснюватиметься у певній країні [9].

Рішення про відмову у видачі дозволу на переробку товарів за межами митної території України приймається, якщо:

- відомостей, зазначених у поданих заявником документах, недостатньо для визначення обов'язкового обсягу виходу продуктів переробки, що утворюються в результаті переробки товарів;
- фіскальні органи виявили невідповідність у відомостях, що містяться у поданих заявником документах, або недостовірність цих відомостей;
- підприємством не дотримано встановлених законодавством України заборон чи обмежень щодо переробки товарів за межами митної території України.

Дозвіл на переробку товарів за межами митної території України може бути змінено або відкликано фіскальними органами, якщо його видано на підставі недостовірних даних, що мали істотне значення для прийняття рішення про його видачу, або якщо підприємство, якому видано такий дозвіл, не дотримується положень МКУ та інших законодавчих актів України [10].

За письмовою заявою власника товарів або уповноваженої ним особи фіскальними органами може бути винесено попереднє рішення щодо можливості поміщення товарів у митний режим переробки товарів за межами митної території.

Вимоги до ідентифікації окремих товарів, що вивозяться за межі митної території України з метою переробки, можуть встановлюватися центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, з урахуванням характеру операцій з переробки та особливостей технологічного процесу.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, операції з давальницькою сировиною у міжнародній практиці називаються толінгом і являють собою вид зустрічної торгівлі, яка характеризується переробкою сировини, еквівалентним об'ємом товарів та оформленням поставки готової продукції контрактним способом, тобто основним документом для оформлення операцій із давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності є зовнішньоекономічний договір (контракт).

Список використаної літератури:

1. *Беляєва О.* Особливості документального оформлення руху давальницької сировини / *О.Беляєва* // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки : матеріали

- міжнар. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів (3 грудня 2010 р.). – Луцьк : РВВ Луцького національного технічного університету, 2010. – С. 48–49.
2. Кловська Ю. Давальницька сировина: оподаткування – 2015 / Ю.Кловська // Дебет-Кредит. – 2015. – № 27. – С. 17–20.
 3. Лисица С. Операции с давальческим сырьем: нюансы таможенного оформления и налогообложения / С.Лисица // Бухгалтер 911. – 2015 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=169565>.
 4. Омельницька З. Переробка іноземної сировини в Україні: облік / З.Омельницька // Баланс. – 2014. – № 61 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://balance.ua/ua/products/all/post/balans-prakticheskiy-gurnal-dlya-buhgaltera/arhiv/9646>.
 5. Павленко О. Відходи від переробки давальницької сировини нерезидента / О.Павленко // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 43 (1479). – С. 26–31.
 6. Печерський Л. Переробка української сировини за кордоном: облік / Л.Печерський // Баланс. – 2014. – № 61 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://balance.ua/ua/products/all/post/balans-prakticheskiy-gurnal-dlya-buhgaltera/arhiv/9646>.
 7. Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою : постанова Правління Національного банку України : від 10 серпня 2005 року : № 281 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0950-05>.
 8. Порядок виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму : наказ Міністерства фінансів України : станом на 31.05.2012 р. : N 657 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1669-12>.
 9. Рижикова О. Переробка давальницької сировини нерезидента в Україні: особливості укладання договору / О.Рижикова // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 100. – С. 8–11.
 10. Чудіна С. Митні вимоги до давальницьких контрактів / С.Чудіна // Інтерактивна бухгалтерія. – 2014. – № 54 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/ib/3371/18001>.

References:

1. Bjelajeva, O. (2010), «Osoblyvosti dokumental'nogo oformlennja ruhu daval'nyc'koi' syrovyny», *Suchasni problemy i perspektivy rozvytku obliku, analizu ta kontrolju v umovah globalizacii' ekonomiky*, materialy mizhnar. nauk.-prakt. konf. molodyh naukovciv, aspirantiv, zdobuvachiv i studentiv, vid 3 grudnja, RVV Luc'kogo nacional'nogo tehničnogo universytetu, Luc'k, pp. 48–49.
2. Klovs'ka, Ju. (2015), *Daval'nyc'ka syrovyna: opodatkuvannja – 2015, Debet-Kredyt*, No. 27, pp. 17–20.
3. Lisica, S. (2015), «Operacii s daval'cheskim syr'em: njuansy tamozhennogo oformlennja i nalogooblozhenija», *Buhgalter 911*, available at: <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=169565>
4. Omel'nyc'ka, Z. (2014), «Pererobka inozemnoi' syrovyny v Ukraini: oblik», *Balans*, No. 61, [On-line], available at: <http://balance.ua/ua/products/all/post/balans-prakticheskiy-gurnal-dlya-buhgaltera/arhiv/9646>
5. Pavlenko, O. (2014), «Vidhody vid pererobky daval'nyc'koi' syrovyny nerezidenta», *Podatky ta buhgalters'kyj oblik*, No. 43 (1479), pp. 26–31.
6. Pechers'kyj, L. (2014), «Pererobka ukrai'ns'koi' syrovyny za kordonom: oblik», *Balans*, No. 61, [On-line], available at: <http://balance.ua/ua/products/all/post/balans-prakticheskiy-gurnal-dlya-buhgaltera/arhiv/9646>
7. Nacional'nyj bank Ukrainy (2005), «Polozhennja pro porjadok ta umovy torgivli inozemnoju valjutoju», postanova Pravlinnja, vid 10 serpnja, No. 281, [On-line], available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0950-05.rnal-dlya-buhgaltera/arhiv/9646>
8. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2012), «Porjadok vykonannja mytnyh formal'nostej vidpovidno do zajavlenogo mytnogo rezhymu», nakaz, stanom na 31 travnja, N 657, [On-line], available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1669-12>
9. Ryzhykova, O. (2013), «Pererobka daval'nyc'koi' syrovyny nerezidenta v Ukraini: osoblyvosti ukladannja dogovoru», *Vse pro buhgalters'kyj oblik*, No. 100, pp. 8–11.
10. Chudina, S. (2014), «Mytni vymogy do daval'nyc'kyh kontraktiv», *Interaktyvna buhgalterija*, No. 54, [On-line], available at: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/ib/3371/18001>

Корягін Максим Вікторович – доктор економічних наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку Львівського торговельно-економічного університету.

Наукові інтереси:

– оцінка вартості підприємства.

E-mail: maxuza@rambler.ru.

Чік Марія Юрївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Львівського торговельно-економічного університету.

Наукові інтереси:

– питання методики та організації lean обліку на підприємстві.

E-mail: marija_chik@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 10.05.2018.