

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування

МУЛЯР Катерина Володимирівна

Облік та оподаткування операцій з давальницькою сировиною/

Accounting and taxation of Tolling operations

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Міжнародний облік

Магістерська робота

Виконала студентка групи

ОМОм-21

К. В. Муляр

Науковий керівник:

к. е. н, доцент, С. М. Жукевич

Магістерську роботу допущено

до захисту:

«__» _____ 20__р.

Завідувач кафедри

_____ Н.В.Починок

ТЕРНОПІЛЬ – 2021

ВСТУП

Актуальність теми. Розвиток господарської діяльності стимулює підвищення ефективності використання наявних ресурсів і засобів виробництва. Це може досягатися шляхом оптимального поєднання усіх факторів виробництва, що в результаті супроводжується вирішенням не лише економічних питань, але й зняттям соціальної та екологічної напруги в суспільстві. Одним із поширених способів завантаження вільних виробничих потужностей та залучення оборотних засобів у сучасних умовах є переробка давальницької сировини. Це дозволяє розширити економічні зв'язки як вітчизняних підприємств, так і країни загалом, знизити рівень витрат на виробництво продукції, залучити наявні у нерезидентів сировину і матеріали для використання виробничих потужностей вітчизняних підприємств з поступовим залученням іноземних інвестицій на постійній основі.

Операції з давальницькою сировиною активно здійснюються в таких галузях, як металургія, енергетика, нафтопереробна, легка та харчова промисловості. Однак ефективне управління операціями з давальницькою сировиною у суб'єктів їх здійснення вимагає науково обґрунтованого підходу щодо інформаційного забезпечення управління такими операціями на основі даних бухгалтерського обліку, а також інструментарію господарського контролю.

Проведений аналіз наукової економічної літератури дає можливість стверджувати, що дослідженням питань, пов'язаних з операціями з давальницькою сировиною, займається значна кількість вітчизняних та зарубіжних вчених. Серед питань, які піднімалися дослідниками різних спеціальностей: види давальницьких контрактів, особливості їх укладання (І.В. Бабіч, О.Р. Кіляр, Л.О. Чорна), державного регулювання таких операцій (Т.С. Єдинак, Т. Лапенко). В частині бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною найбільше уваги приділено методичним підходам та галузевим особливостям бухгалтерського обліку у працях: С.Б. Авдашевої, І.В. Бабіч, М.М. Бенька, О.Н. Біліченко,

А.М. Ворони, В.Є. Житного, В.О. Іваненко, О.Р. Кіляр, І. Ковалевич, Н.О. Козіцької, В.М. Лемеш, І. Прибеги, В.О. Терновського, Ю. Утрупова, Ю.Н. Шабанової.

Не зважаючи на значну кількість досліджень, слід виділити ряд питань, що потребують вирішення: необхідність узгодження понятійно-термінологічного апарату операцій з давальницькою сировиною, відсутність єдиного підходу щодо договірної регулювання операцій з давальницькою сировиною та їх класифікації для облікового відображення та методичного забезпечення внутрішнього контролю, а також нечіткість порядку розкриття інформації про дані операції у бухгалтерському обліку. Необхідність розв'язання зазначених проблемних питань обумовлює актуальність теми дослідження, його мету і завдання.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є теоретичне обґрунтування методичних підходів до бухгалтерського обліку, оподаткування і контролю операцій з давальницькою сировиною. Відповідно до поставленої мети виділено такі завдання:

– визначити основні характеристики понять «давальницька сировина», «операції з давальницькою сировиною», «договір про операції з давальницькою сировиною», «продукт переробки давальницької сировини» з метою побудови єдиного термінологічного апарату;

– виявити пріоритетні класифікаційні ознаки операцій з давальницькою сировиною та визначити їх вплив на організацію синтетичного та аналітичного обліку;

– проаналізувати чинне законодавче регулювання облікового відображення операцій з давальницькою сировиною для уточнення нормативного регулювання процедур бухгалтерського обліку;

– окреслити чинну практику бухгалтерського обліку й оподаткування операцій з давальницькою сировиною;

– обґрунтувати напрями внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною в контексті формування ефективної системи управління такими операціями.

Об’єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку, оподаткування та внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною зокрема в Товаристві з обмеженою відповідальністю «СЕ Борднетце-Україна».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та методичних аспектів бухгалтерського обліку, оподаткування та внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною.

Методи дослідження. У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи і прийоми пізнання. Виходячи із завдань дослідження, застосовано наступні методи для дослідження теоретичних основ та економіко-правових аспектів здійснення операцій з давальницькою сировиною: теоретичного узагальнення, порівняння, групування та статистичного спостереження. Здійснення бібліографічного і бібліометричного аналізу дозволило виявити ступінь дослідження питань з бухгалтерського обліку, оподаткування та контролю операцій з давальницькою сировиною.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, нормативно-правові документи України та інших країн світу, офіційні матеріали Державної служби статистики України, монографічні дослідження, матеріали міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, періодичні видання, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна та практичне значення одержаних результатів дослідження полягає у теоретичному обґрунтуванні та удосконаленні методичних аспектів бухгалтерського обліку, оподаткування й внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною як основи

підвищення ефективності прийняття управлінських рішень в умовах обмеженості ресурсів або їх обмеженого використання.

Структура та обсяг роботи. Випускна кваліфікаційна робота викладена на 96 сторінках друкованого тексту, складається із вступу, трьох розділів, висновку, списку використаних джерел, 21 таблиці, 20 рисунків і додатків.

Апробація результатів роботи та публікації. Результат роботи визначається тим, що запропонована методика обліку та перелік аналітичних показників апробовані у господарській діяльності Товариства з обмеженою відповідальністю «СЕ Борднетце-Україна» у місті Тернополі, що свідчить про реальність і можливість застосування їх на інших об'єктах для підвищення ефективності їх діяльності. За результатами дослідження опубліковано статтю на тему: «Операції з давальницькою сировиною як об'єкт обліково-аналітичного дослідження» [75].

За результатами дослідження опубліковано тези доповіді на тему: «Теоретичні основи управління операцій з давальницькою сировиною» [74], які апробовані на Міжнародній науково-практичній конференції «Теорія та практика менеджменту» м. Луцьк, та тези на тему «Елементи облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною», що апробовані VI Міжнародній науково-практичній конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» [76].

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

1.1. Зміст та суть операцій з давальницькою сировиною як об'єкту економічного дослідження

Операції з давальницькою сировиною як один із видів господарських операцій вітчизняних підприємств виник в Україні в кінці ХХ ст. Незважаючи на ряд досліджень, нині існує ряд проблемних питань, пов'язаних із їх здійсненням. Одним із важливих теоретичних питань є відсутність єдиного підходу до визначення понять «операції з давальницькою сировиною» та «давальницька сировина» у нормативній і науковій літературі, що призводить до їх неузгодженого трактування та, як наслідок, виникнення суперечностей у практичній діяльності. Це негативно впливає на можливість організації бухгалтерського обліку і закріплення матеріальної відповідальності за рух отриманої від замовника давальницької сировини.

Дослідженням питань, пов'язаних з давальницькою сировиною займається значна кількість вітчизняних та іноземних вчених, зокрема: С. Авдашева, І.В. Бабіч, О.Н. Біліченко, О.П. Борисенко, А.М. Ворона, Т.С. Єдинак, В.Є. Житний, В.О. Іваненко, О.Р. Кіляр, І. Ковалевич, Е.О. Ковтун, Н.О. Козицька, Т. Лапенко, В.М. Лемеш, С. Михалевич, І. Нижній, Л. Пісьмаченко, І. Прибега, О.О. Саліхов, В.О. Терновський, Т.С. Тоцька, Ю. Утропов та ін.

З метою уточнення сутності поняття «операції з давальницькою сировиною» розглянемо підходи до визначення терміну «давальницька сировина», а також визначення елементів, що входять до її складу відповідно до законодавства, в довідковій, нормативно-правовій та науковій літературі.

Операції з давальницькою сировиною можуть здійснюватися як між нерезидентами так і резидентами України. До прийняття Податкового кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (на далі – ПКУ) у нормативно-правових документах не було, навіть, наведено визначення поняття «давальницька сировина» для операцій з давальницькою сировиною між резидентами України.

На сьогодні у ст. 14.1.41 ПКУ визначено, що давальницька сировина – це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передається іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції, з подальшим переданням або поверненням такої продукції або її частини їх власникові або за його дорученням – іншій особі [83]. Тобто ПКУ не обмежується зовнішньоекономічним аспектом давальницької сировини.

З метою узгодження трактування досліджуваного поняття нами розглянуто існуючі підходи щодо його визначення у довідковій літературі та електронних словниках (Табл. А1, А2, Додаток А), на підставі яких можна зробити висновок, що єдиного підходу до трактування поняття

«давальницька сировина» немає. Розглядають давальницьку сировину з точки зору зовнішньоекономічних відносин та відносин між резидентами.

Такими авторами, як А.Н. Азриліян [1], Вознюк Г.Л., Загородній А.Г., Партин Г.О. [42], Смовженко Т.С. давальницька сировина розглядається з точки зору зовнішньоекономічних відносин.

Ряд науковців [29,] розглядають дане поняття з точки зору відносин між резидентами.

Проте більшість авторів (Ф.Ф. Бутинець [42], Н.Н. Єрмошенко, Н.Н. Скворцов [34], Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. [42], Ю.С. Шемшученко [105] розглядають поняття «давальницька сировина» як з точки зору

зовнішньоекономічних відносин, так і з точки зору відносин між резидентами України.

Слід зазначати, що у довідковій літературі поряд з поняттям «давальницька сировина» зустрічаються такі поняття як «давальницький продукт» та «давальницький товар».

Так, наприклад, А.Н. Азріліян окрім давальницької сировини виділяє давальницький товар. Проте, товар як економічна категорія виступає активом, що придбається з метою подальшого перепродажу. Оскільки, в наведеному визначенні зазначається, що товар ввозиться із-за кордону на територію країни або тимчасово вивозиться з країни за кордон для переробки, то можемо стверджувати, що давальницький товар можна віднести до складу давальницької сировини, оскільки в процесі переробки він змінить свої якісні характеристики. Поняття «давальницький товар» зустрічається також і у юридичному словнику [1].

Цікавим є підхід С.В. Мочерного, О.А. Устенко, С.І. Юрія, С.Я. Єрмоленко, які ототожнюють поняття «давальницька сировина» з поняттям «давальницький продукт». Під продуктом дані автори розуміють результат праці людини в матеріально-речовій або нематеріальній формі (наукове відкриття, ноу-хау та ін.) [31, с. 190].

У зв'язку з неоднозначним трактуванням поняття «давальницька сировина» у довідковій літературі вважаємо за доцільне розглянути підходи до визначення його сутності в науковій (табл. 1.1) та навчальній літературі (табл. А2 Додаток А).

Проведений аналіз наукової літератури дозволяє зробити висновок, що серед вчених існує неоднозначне трактування поняття «давальницька сировина».

Таблиця 1.1.

Визначення терміну «давальницька сировина»

№ з/п	Автор	Визначення
1	Бабіч І.В. [2]	Давальницька сировина – вихідна сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, передані виконавцеві замовником у натурі без оплати їх вартості для безпосереднього використання у виробництві готової продукції, що належить та повертається замовнику, які визначають основні (ідентифікаційні) властивості готової продукції або характер процесу (процесів) її виробництва
2	Кіляр О.Р. [53]	Давальницька сировина – це частина матеріальних активів, що виготовлені, добуті або придбані замовником (власником) та передані виробнику (переробнику) і прийняті останнім для переробки (обробки, збагачення) без одержання права власності на неї, а також на продукти її переробки (основна, додаткова, супутня продукція та відходи виробництва) без оплати її вартості для переробки
3	Лемеш В.М. [65, с. 55]	Давальницький товар – матеріальне майно замовника, що є його власністю, передається на переробку для виконання оплачуваної замовником роботи, передбаченої давальницьким договором, для досягнення конкретної мети кожного з суб'єктів давальницького договору
4	Партин Г.О., Горбач О.А. [86, С. 244]	Давальницька сировина – сировина, передана її власниками без оплати, на договірній основі, підприємствам-переробникам для виробництва готової продукції шляхом перероблення, технологічної доробки, розливу підкацизних товарів тощо
5	Рабошук А.В. [92]	Давальницька сировина – сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, які є власністю одного суб'єкта підприємницької діяльності (замовника) і передаються іншому суб'єкту підприємницької діяльності (виробнику) для виготовлення продукції. Право власності на давальницьку сировину на кожному етапі її переробки, а також на вироблену з неї готову продукцію належить замовнику

Примітка: сформовано автором на основі [2; 53;65; 86;92]

Розглянемо характеристику кожного зі складових елементів, що включаються до поняття давальницька сировина (табл. 1.2).

Виходячи зі складових елементів давальницької сировини, можна зробити висновок, що підприємство-замовник може передавати виробникові не лише сировину, а й матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби та енергоносії.

Розглянемо детальніше, що розуміється під операціями з давальницькою сировиною.

Визначення операцій з давальницькою сировиною зараз міститься лише в пп. 14.1.134 ПКУ. Згідно із зазначеною нормою операція з давальницькою сировиною – 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 відсотків загальної вартості готової продукції.

Таблиця 1.2.

Визначення сутності складових елементів поняття «давальницька сировина»

Складові елементи поняття «давальницька сировина»	Визначення
1	2
Сировина	частина предметів праці, які зазнали попередньої обробки працею людини і підлягають наступній промисловій переробці
	видобуті корисні копалини та інші природні ресурси, виготовлені з них матеріали, що підлягають подальшій переробці
Матеріали	різноманітні речові елементи, що використовуються в якості предметів праці для виготовлення продукції
Напівфабрикат	готовий виріб, продукція одного з підрозділів, фірми або компанії, який використовується для виробництва складнішого виду продукції, а тому підлягає наступній переробці в підрозділах, цехах, філіях цих структур
	продукт праці, що має пройти подальшу обробку, аби стати готовим виробом
Енергоносії	1) органічне паливо, електроенергія, нетрадиційні та поновлювані види енергії, вторинні енергетичні ресурси; 2) кам'яне і буре вугілля, торф, інші види первинного твердого палива, буровугільні і торф'яні брикети, газ нафтопереробки,
	нафтопродукти, природний газ, природні енергетичні ресурси (ядерна, гідравлічна та геотермальна енергія, інші природні ресурси), електрична і теплова енергія
Комплектуючі вироби	відрізняються від матеріалів тим, що вони призначені для виробництва не будь-якого, а чітко визначеного конкретного продукту, і від напівфабрикатів тим, що заключним етапом виробництва продукції із комплектуючих виробів може бути тільки їх комплектування, а не будь-яка інша операція

Примітка: сформовано автором на основі [92]

Це визначення було запозичено із Закону № 327 «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах», який втратив чинність з 01.06.2012 року. Однак відповідні виправлення в ПКУ так внесено і не було, зокрема, щодо посилання на 20 %-ний критерій вартості готової продукції.

Однак у Законі № 327 на відміну від ПКУ наголошувалося на обов'язковій попередній поставці сировини для її наступної переробки, тобто операції, що не передбачають попередньої поставки сировини для отримання готової продукції не вважаються операціями з давальницькою сировиною, про що не зазначено у ПКУ.

Варто наголосити, що у Митному кодексі України визначення давальницької сировини, а також операцій з давальницькою сировиною взагалі не наведено.

У зв'язку з виявленими суперечностями щодо сутності операцій з давальницькою сировиною у нормативно-правових документах, вважаємо за необхідне розглянути підходи вчених та науковців до їх трактування (табл. 1.3).

За даними табл. 1.3 можна зробити висновок, що такі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей та бухгалтер-експерт Т.І. Войтенко розглядають операцію з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах і вважають, що для віднесення операцій до операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах необхідно, щоб готова продукція мала код товарної номенклатури, відмінний від коду сировини.

Операції з давальницькою сировиною доцільно розглядати у трьох аспектах, зокрема економічному, правовому та обліковому.

Так, з точки зору правового підходу операції з давальницькою сировиною – це цивільно-правові відносини між замовником та виконавцем при оформленні договорів про операції з давальницькою сировиною, спрямованих на отримання економічних вигод на основі

виконання робіт з переробки давальницької сировини; з точки зору економіки – форма організації процесу виробництва, що є поєднанням

Таблиця 1.3.

Визначення терміну «операції з давальницькою сировиною» в науковій літературі

№ з/п	Автор	Визначення
1	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В. [17, с. 282], Т.І. Войтенко [20, с. 336]	Операції з давальницькою сировиною – операції з переробки (обробки, збагачення або використання) давальницької сировини в результаті технологічного процесу зі зміною коду за ТН ЗЕД (незалежно від кількості виконавців), а також етапів (операцій з переробки цієї сировини) з метою отримання готової продукції за відповідну плату
2	Гребельник О.П. [27]	Операції з давальницькою сировиною – перероблення (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників та виконавців, а також етапів операцій з перероблення цієї сировини), ввезеної на митну територію України (чи закупленої іноземним замовником за іноземну валюту в Україні), або вивезеної за її межі з метою отримання готової продукції за відповідну плату
3	Єдинак Т.С. [35]	Операції з давальницькою сировиною – це порядок організації виробництва з переробки давальницької сировини, умови та форми розрахунків за переробку, способи реалізації готової продукції, виготовленої з давальницької сировини
4	Житний В.Є. [36]	Операції з давальницькою сировиною – це складний економічний процес виробничих відносин господарюючих суб'єктів – замовника (власника давальницької сировини) і виконавця – виробника готової продукції, що базується на інститутах і принципах ринкової економіки, складовою частиною яких є внутрісистемні протиріччя та конкуренція
5	Кириченко О.А. [61, с. 139]	Операції з давальницькою сировиною – операції, що передбачають переробку закордонної сировини чи відходів із наступними розрахунками продуктами їхньої переробки і є виправданими тоді, коли є величезні запаси сировини, відходів, а потужностей для їх переробки немає або вони не достатні
6	Кіляр О.Р. [53]	Операції з давальницькою сировиною – специфічна форма організації правових, фінансово-розрахункових та виробничих відносин між господарюючими суб'єктами, за яких процеси постачання сировини, виробництва та реалізації готової продукції чітко розподілені між учасниками цих операцій – замовником та виконавцем з врахуванням специфічних особливостей їхньої діяльності
7	Кравець Н.І. [60, С. 199]	Операції з давальницькою сировиною – це надання виконавцем замовнику за відповідну плату послуг з переробки давальницької сировини, з метою виробництва готової продукції

Примітка: сформовано автором на основі [17; 20; 27; 35; 36; 53; 60]

виробничого процесу між замовником та виконавцем, в частині використання давальницької сировини, з метою отримання готової продукції; з точки зору бухгалтерського обліку – це операції щодо попередньої передачі виконавцю давальницької сировини для їх наступної переробки (обробки, комплектування чи збагачення) на готову продукцію (з можливим отриманням супутньої продукції та зворотних відходів) незалежно від кількості виконавців, а також етапів її переробки за умови, якщо вартість давальницької сировини на кожному з цих етапів становить не менш як 20 % загальної вартості готової продукції.

Відображення операцій з давальницькою сировиною у системі бухгалтерського обліку ґрунтується на основі принципів згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Участь в операціях з давальницькою сировиною беруть два суб'єкти господарювання – замовник і виконавець (переробник). Виконавець – суб'єкт господарської діяльності, який здійснює операції з давальницькою сировиною; замовник – суб'єкт господарської діяльності, який надає давальницьку сировину для вироблення готової продукції.

Варто теж відмітити підхід О.Р. Кіляр, яка визначає замовника і виконавця наступним чином:

замовник – суб'єкт господарської діяльності, який є власником давальницької сировини та надає її виконавцю для безпосереднього використання у виробництві готової продукції;

виконавець – суб'єкт господарської діяльності, який здійснює операції з переробки, обробки чи збагачення давальницької сировини та виробництво готової продукції, яка визначається з урахуванням її основних (ідентифікаційних) властивостей [53].

Загальну схему взаємовідносин між замовником та виконавцем з приводу переробки давальницької сировини представлено на рис. 1.1.

Таким чином, загальна схема операцій з давальницькою сировиною має наступний вигляд: замовник передає виконавцеві давальницьку сировину для подальшої її переробки на готову продукцію, а виконавець отримує плату за виконані роботи з їх переробки. При цьому право власності на давальницьку сировину та на готову продукцію, виробленої з неї, на всіх етапах їх переробки належить замовнику. Крім того, замовник повинен контролювати, щоб вартість давальницької сировини на всіх етапах її переробки становила не менше 20 % від загальної вартості готової продукції, тому що у випадку меншої вартості така операція не може бути класифікована для податкових цілей як операція з давальницькою сировиною. Основним завданням обліку при цьому є забезпечення відокремлених даних щодо власної та давальницької сировини, руху останньої, кількості та якості отриманої після обробки продукції.

Варто теж відмітити, що результатом здійснення операцій з давальницькою сировиною може бути не лише готова продукція, а й супутня продукція та зворотні відходи. Тому продуктами переробки давальницької сировини є готова продукція, супутня продукція та відходи, що одержуються в процесі здійснення операцій з давальницькою сировиною та передаються замовникові. Саме ці особливості операцій з давальницькою сировиною і впливають на бухгалтерський облік таких операцій.

Оплату виконавцю за виконані роботи з переробки давальницької сировини замовник може здійснювати у встановленій договором формі, визначеній відповідно до законодавства: – грошовими коштами; – частиною готової продукції; – частиною давальницької сировини; – з використанням усіх зазначених форм [56].

Якщо у договорі про операції з давальницькою сировиною замовник та виконавець узгодять оплату за виконані роботи у вигляді частини готової продукції або частини давальницької сировини, то такі операції будуть мати характер бартерних операцій, регулювання яких в Україні здійснюється відповідно до Закону України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності» [45].

Варто також узагальнити характерні ознаки операцій з давальницькою сировиною, що притаманні як операціям між резидентами, так і у зовнішньоекономічних відносинах та дозволять класифікувати дані операції для цілей бухгалтерського та податкового обліку. До таких ознак належать:

- попередня передача сировини, матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, енергоносіїв.

- наявність підприємства-замовника і підприємства-виконавця;

- вартість давальницької сировини та інших запасів в межах договору на кожному етапі її переробки становить не менше 20 %;

- роботи з переробки давальницьких запасів оплачуються замовником на основі договору про операції з давальницькою сировиною та інших запасів в межах договору;

- право власності на давальницьку сировину та інші запаси в межах договору і продукти їх переробки на всіх етапах переробки належать замовнику.

Визначення господарських операцій підприємства операціями з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах покладено на Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України, яке здійснюється на підставі акта експертизи торгово-промислової палати.

У процесі здійснення операцій з давальницькою сировиною можна виділити 5 етапів (рис. 1.2).

Вплив на рішення щодо здійснення операцій з давальницькою сировиною мають ряд об'єктивних причин, що роблять дані операції досить економічно вигідними для керівництва підприємства-замовника та підприємства-виконавця.

Отже, операції з давальницькою сировиною є взаємовигідною формою співпраці, як для замовника, так і для виконавця, що призводить до постійного збільшення

розширення кількості підприємств, що займаються досліджуваними операціями.

1.2. Класифікація операцій з давальницькою сировиною в контексті їх обліку та оподаткування

Операції з давальницькою сировиною є особливим видом операцій, що потребує чітко визначеної класифікації. Дана необхідність викликана дискусійним характером відображення операцій з давальницькою сировиною в бухгалтерському обліку, оскільки чинним законодавством не визначено єдиної методики бухгалтерського обліку даних операцій.

Питанню класифікації операцій з давальницькою сировиною вітчизняними та зарубіжними вченими недостатньо приділено уваги. Лише незначна кількість науковців досліджувала класифікацію даних операцій, серед яких можна виділити таких українських вчених як, О.О. Гончаренко, О.Р. Кіляр, Н.О. Козіцької, Ю.А. Кузьмінського, Т.С. Єдинак, а також зарубіжного – В.М. Лемеш.

Вітчизняні та зарубіжні вчені класифікують операції з давальницькою сировиною за різними ознаками. Так, наприклад, О.Р. Кіляр класифікує дані операції за сферою здійснення, видами здійснюваних перетворень та залежно від форми розрахунку (рис. 1.3).

Гончаренко О.О. класифікує операції з давальницькою сировиною за способом оплати та за територією належності [22, С. 34-35].

Кузьмінським Ю.А. запропонована класифікація операцій з давальницькою сировиною за наступними ознаками: ввезення (місцезнаходження) в Україну; разової переробки або кількох її стадій; способів реалізації готової продукції; способів розрахунку за переробку:

1. Іноземна давальницька сировина (щодо ввезення, місцезнаходження) може бути: ввезена в Україну з-за кордону; закуплена в Україні і бути теж іноземною господарською власністю; готовою продукцією або напівфабрикатом в результаті попередньо стадії переробки (обробки, збагачення) на території України тощо.

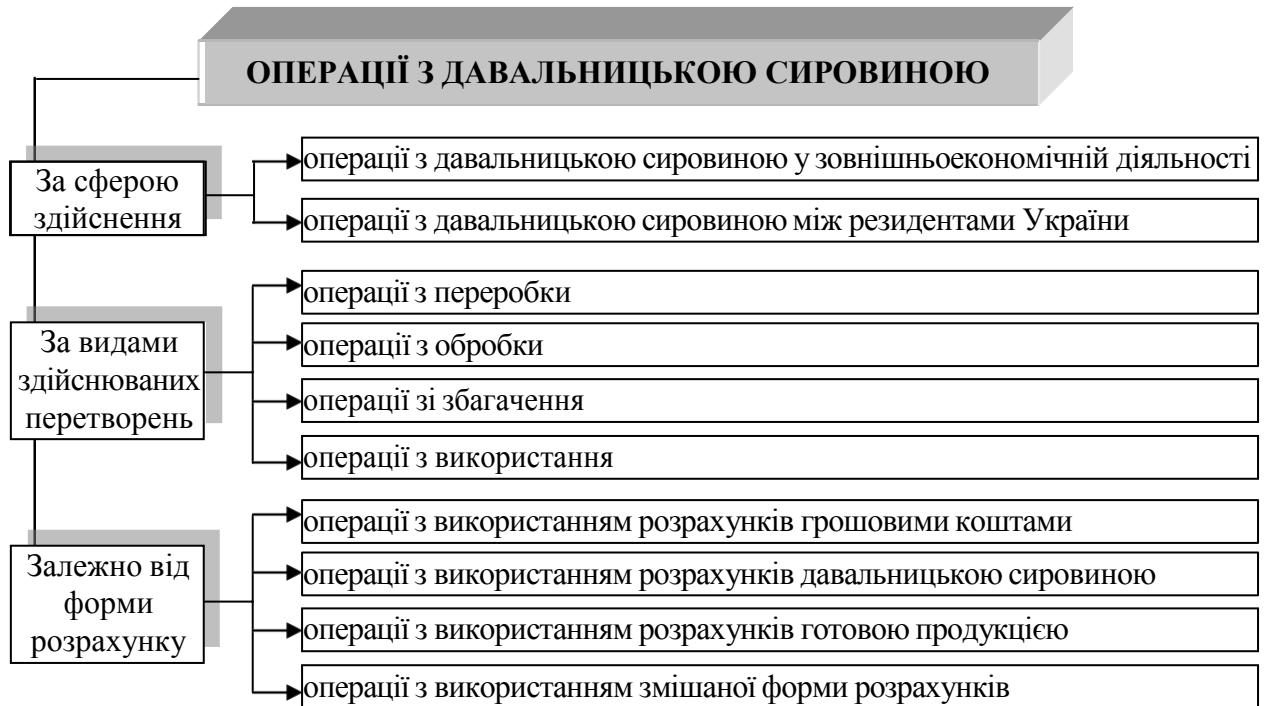


Рис. 1.3. Класифікація операцій з давальницькою сировиною
за О.Р. Кіляр

Примітка: сформовано автором на основі [54, с. 25]

2. Іноземна давальницька сировина може перероблюватися (оброблюватись, збагачуватись) один раз у закінчену готову продукцію і наприклад, вивозитись за кордон, а може проходити декілька стадій переробки.

3. Готова продукція, виготовлена з іноземної давальницької сировини, може: реалізуватись на території виготовлення (Україна); реалізуватись в третіх країнах; повернутись в країну замовника переробки давальницької сировини; бути давальницькою сировиною для подальшої обробки на території України; бути давальницькою сировиною для подальшої переробки

в інших (третіх) країнах; повертатись до країни виготовлення (добування); бути часткою у розрахунках за переробку на певній стадії тощо.

4. Розрахунок за переробку давальницької сировини може відбуватись кількома способами: грошовими коштами; частиною давальницької сировини; частиною готової продукції; комбіновано [63, с. 54-55].

Дана класифікація, на нашу думку, є більш розширеною, що має позитивне значення для бухгалтерського обліку даних операцій.

Єдинак Т.С. залежно від асортиментних груп давальницької сировини виділяє наступні види операцій з давальницькою сировиною:

- 1) переробка на давальницьких умовах підакцизних видів мінеральної сировини;
- 2) переробка на давальницьких умовах мінеральної, хімічної та фармацевтичної сировини;
- 3) виробництво на давальницьких умовах продукції легкої промисловості, насамперед, виробів швейної галузі;
- 4) виробництво харчової продукції шляхом переробки на давальницьких умовах сільськогосподарської сировини [35].

На нашу думку, запропонована класифікація має важливе значення для потреб бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною.

Дослідник Н.О. Козіцька наводить значно розширену класифікацію операцій з давальницькою сировиною та давальницької сировини (табл. 1.5).

Проте, запропонована класифікація є досить обтяжливою для бухгалтерського обліку, оскільки містить значну кількість класифікаційних ознак, які відображають різноманіття операцій з давальницькою сировиною на теоретичному рівні.

Варто виділити фактори, які впливають на побудову системи бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною (табл. 1.6).

Таблиця 1.6.

Фактори впливу на ведення бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною

<i>№ з/п</i>	<i>Група впливу</i>	<i>Фактор впливу</i>
1	Облік у замовника	Спосіб отримання економічних вигод від виготовлення готової продукції на давальницьких умовах, вибір митного режиму здійснення операцій з давальницькою сировиною, податковий статус замовника, форма оплати робіт з переробки (обробки) давальницької сировини
2	Облік у виконавця	Статус виконавця, податковий статус виконавця, митний режим здійснення операцій з давальницькою сировиною, термін виконання робіт з переробки (обробки) давальницької сировини, спосіб отримання економічної вигоди від виконання робіт з переробки (обробки) давальницької сировини

Примітки: сформовано автором на основі [56]

Враховуючи відсутність законодавчо визначених видів операцій з давальницькою сировиною та існування суперечностей серед думок науковців щодо виділення видів досліджуваних операцій, нами запропоновано їх удосконалену класифікацію для цілей бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю (рис. 1.4).

Важливо відмітити, що в умовах нечіткого нормативного регулювання та складного економічного механізму здійснення операцій з давальницькою сировиною бухгалтерський облік виступає важливим інструментом забезпечення повної інформації про взаємовідносини учасників договору.

Використання класифікації сприяє удосконаленню облікового відображення операцій з давальницькою сировиною за кожним з етапів виконання договору. Наявність інформації у вказаних розрізах є основою та своєрідним інструментом реалізації контролю за вказаними операціями з давальницькою сировиною.

З метою забезпечення змістовного навантаження класифікація операцій з давальницькою сировиною повинна відображати реальний вплив критеріїв на побудову системи бухгалтерського обліку, а також повну відповідність запитам користувачів.

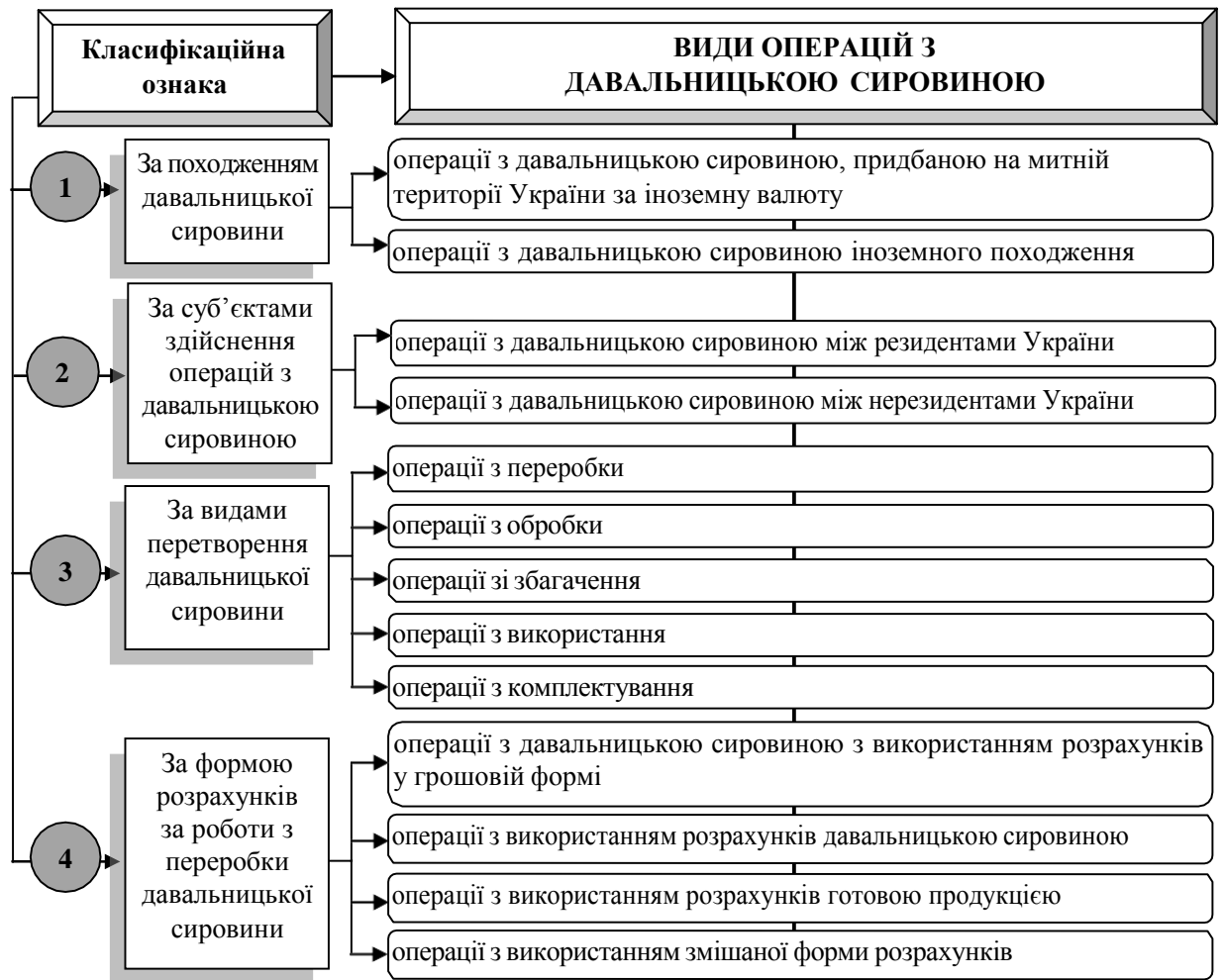


Рис. 1.4. Класифікація операцій з давальницькою сировиною

Примітки: сформовано автором на основі [53]

Відповідно до факторів впливу можемо визначити вплив запропонованої класифікації на організацію бухгалтерського обліку у замовника та виконавця (табл. 1.7).

Операції класифікуються як операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах, якщо вони відповідають наступним критеріям:

1) На конкретному та заключному етапах переробки давальницька сировина повинна бути основним матеріалом і її вартість має становити не менше 20 % загальної вартості готової продукції або іншого відсотка, встановленого КМУ;

Таблиця 1.7.

Характеристика впливу на організацію бухгалтерського обліку запропонованої класифікації операцій з давальницькою сировиною

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види операцій з давальницькою сировиною	Вплив на організацію бухгалтерського обліку
1	За митним режимом	операції з давальницькою сировиною на митній території України	Відображення в обліку операцій з давальницькою сировиною відповідно до обраних митних режимів з урахуванням встановлених особливостей його ведення чинним законодавством
		операції з давальницькою сировиною за межами митної території України	
2	За суб'єктами здійснення операцій з давальницькою сировиною	операції з давальницькою сировиною між резидентами України	Характер розрахунків з контрагентами (іноземними чи вітчизняними), вплив курсових різниць на розрахунок доходу від здійснення операцій з давальницькою сировиною, особливості оподаткування таких операцій у замовника та виконавця
		операції з давальницькою сировиною між нерезидентами України	
3	За видами перетворення давальницької сировини	операції з переробки	Характер процесу виробництва готової продукції з давальницької сировини замовника з використанням відповідних власних виробничих ресурсів та виробничих потужностей
		операції з обробки	
		операції зі збагачення	
		операції з використання	
4	За кількістю учасників здійснення операцій з давальницькою сировиною	операції з давальницькою сировиною між замовником і підрядником	Безпосереднє відображення в обліку виконання робіт з переробки (обробки) давальницької сировини між замовником та виконавцем чи залучення сторонніх осіб виконавцем для виконання певних робіт з переробки (обробки) давальницької сировини
		операції з давальницькою сировиною між замовником, підрядником і посередником	

Примітки: сформовано автором на основі [48]

2) Технологічний процес виготовлення готової продукції повинен передбачати зміну коду давальницької сировини за УКТ ЗЕД;

3) Попереднє здійснення поставки виконавцю давальницької сировини відносно повернення виготовленої з неї готової продукції замовнику;

4) Виготовлення готової продукції повинно здійснювати за відповідну плату;

5) Кількість виконавців та етапів переробки давальницької сировини е впливає на визнання такої операції [59].

При розрахунку вартості давальницької сировини у вартості готової продукції враховуються вартість всієї вивезеної (ввезеної) давальницької сировини та витрати по доставці цієї сировини до виконавця [53].

Повне уявлення про необхідну інформацію надають види операцій з давальницькою сировиною та іншими запасами, дослідження існуючих класифікацій яких надало можливість виділити оптимальну кількість класифікаційних ознак (за походженням давальницької сировини; суб'єктами здійснення операцій з давальницькою сировиною; видами перетворення давальницької сировини; формою розрахунків за роботи з переробки давальницької сировини), спрямованих на врахування особливостей відносин, які виникають між замовником та виконавцем.

Отже, класифікація враховує вплив можливих факторів на бухгалтерський облік та внутрішній контроль, одночасно є максимально уніфікованою, оскільки включає перелік найбільш важливих для бухгалтерського обліку класифікаційних ознак та відповідних видів операцій з давальницькою сировиною. Використання класифікації сприяє удосконаленню облікового відображення і контрольних дій досліджуваних операцій.

1.3. Законодавче регулювання операцій з давальницькою сировиною

Для ефективної діяльності підприємств, що здійснюють операції з давальницькою сировиною, в межах правового поля необхідна чітка законодавча база. На сьогодні нормативно-правові документи щодо операцій з давальницькою сировиною не здійснюють їх належного регулювання. При здійсненні зазначених операцій у суб'єктів господарювання виникає ряд

проблемних питань, невирішеність яких призводить до того, що операції з давальницькою сировиною стають основними податковими правопорушеннями.

Вивчення наукових праць вітчизняних і зарубіжних вчених дозволило дійти висновку, що проблемам нормативно-правового регулювання операцій з давальницькою сировиною приділяється значна увага, що підтверджує актуальність даного питання. Слід відмітити таких вчених, як О.А. Ганича, Т.С. Єдинак, О.В. Кіляр, Н.О. Козіцьку, В.М. Лемеш, Т.С. Тоцьку та ін.

Вітчизняні вчені, звертаючи увагу на недосконалість законодавчого регулювання операцій з давальницькою сировиною, відмічають їх як один із способів здійснення основних податкових порушень в сфері ЗЕД. Так, до податкових правопорушень, що вчиняються у сфері ЗЕД, належать: 1) ввезення готової продукції у вигляді давальницької сировини; 2) ввезення давальницької сировини й реалізація готової продукції на території України [72].

Ще один вчений Д.І. Минюк наводить наступний приклад правопорушення у сфері ЗЕД щодо операцій з давальницькою сировиною: імпортуючи сировину, український суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності домовляється з іноземним постачальником, що ця сировина немовби є давальницькою для виготовлення готової продукції. Фактично така продукція виготовляється з української сировини й вивозиться за кордон у вигляді експорту готової продукції, виготовленої з експортної сировини. Отже, фактично безплатно перетинається митний кордон і валюта осідає у правопорушника [70, с. 128].

Аналізуючи нормативне регулювання операцій з давальницькою сировиною в Україні, можна виділити три рівні (рис. 1.5).

Пропонуємо детальніше зупинитися на розгляді особливостей нормативних документів України, які регулюють операції з давальницькою сировиною (Табл. Б1, Додаток Б).

Таким чином, на основі більш детального аналізу нормативних документів, що регулюють операції з давальницькою сировиною в Україні, можна зробити висновок, що операції з давальницькою сировиною

регулюються ще рядом законодавчих постанов та положень, що в цілому забезпечують цілісну систему нормативного регулювання досліджуваних операцій в Україні.

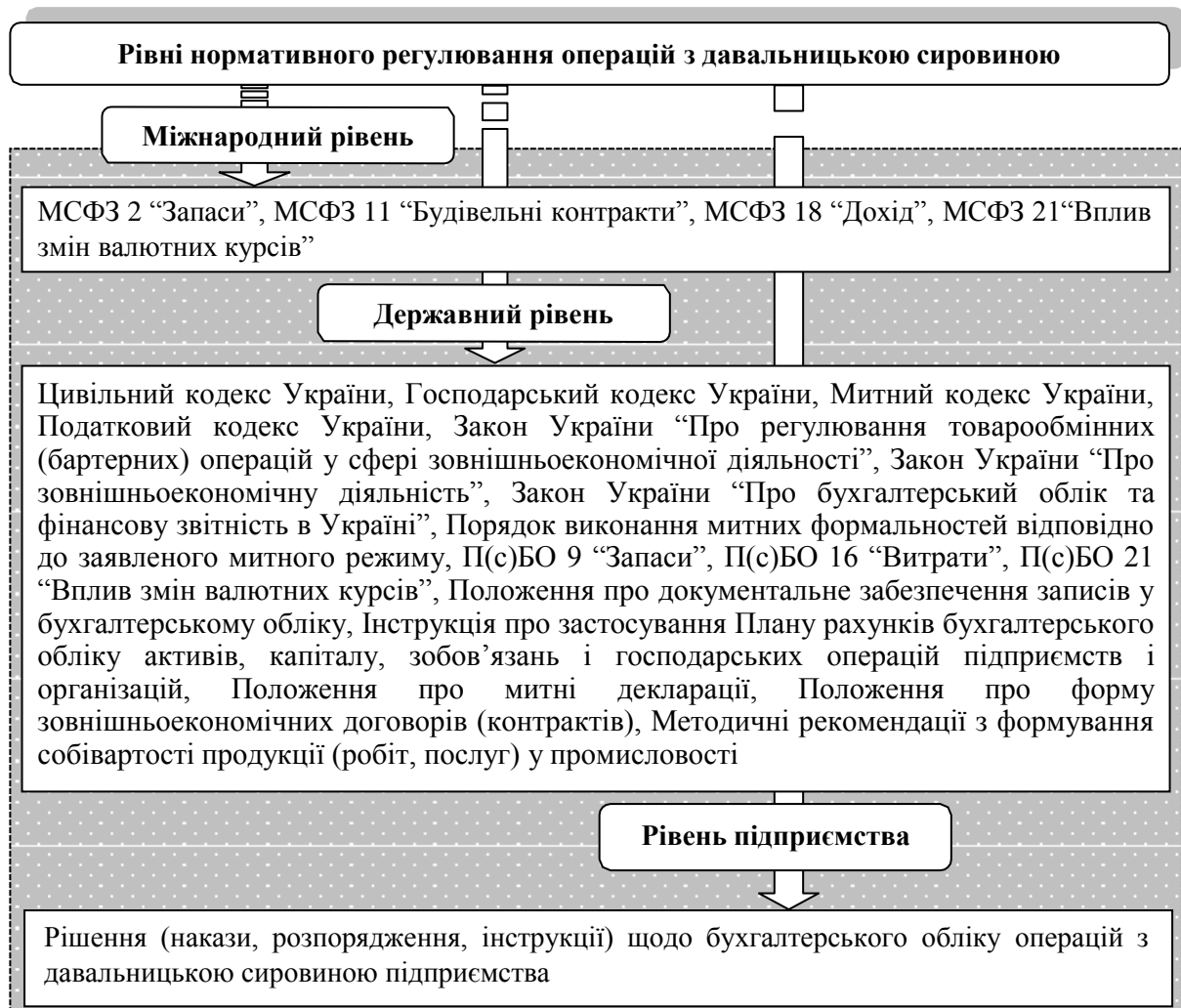


Рис. 1.5. Рівні нормативного регулювання операцій з давальницькою сировиною в Україні

Примітка: сформовано автором на основі [80]

Особливості регулювання операцій з давальницькою сировиною різними нормативними документами наведено у табл. 1.8.

Однак, як було підкреслено раніше нормативне регулювання стосується лише операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах. Бухгалтерський облік операцій з давальницькою сировиною в Україні регулюють такі основні нормативні документи, як Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Інструкція про

застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а також національні стандарти бухгалтерського обліку, що регулюють ведення бухгалтерського обліку запасів (табл. Б2, Додаток Б).

Таблиця 1.8.

Нормативні акти які регулюють питання операцій з давальницькою сировиною

Нормативне джерело	Стислий зміст
1	2
Податковий кодекс України від 02. грудня 2012 р.	Регулює порядок оподаткування операцій з давальницькою сировиною
Митний кодекс України від 13.03.2012 р.	Регулює питання переробки давальницької сировини на митній території України, а також її переробки за межами митної території України
Господарський кодекс України від 16.01.2003 р.	Регулюється договірне регулювання операцій з давальницькою сировиною
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р.	Регламентує загальні положення ведення зовнішньоекономічної діяльності
Цивільний кодекс України від 16.01.03 р.	Регулюють відносини підряду, за договором підряду одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу

Примітки: сформовано автором на основі [71; 87; 101]

Важливе значення у регулюванні операцій з давальницькою сировиною займають міжнародні стандарти фінансової звітності, оскільки майже всі підприємства, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність за МСФЗ. Тому вважаємо за доцільне розглянути детальніше які вимоги висувають МСФЗ щодо бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною (табл. 1.9).

Однак, як було підкреслено раніше нормативне регулювання стосується лише операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах. Бухгалтерський облік операцій з давальницькою сировиною в Україні регулюють такі основні нормативні документами, як Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а також національні стандарти бухгалтерського обліку, що регулюють ведення бухгалтерського обліку запасів (табл. Б2, Додаток Б).

Таблиця 1.9.

Характеристика МСФЗ щодо регулювання основних положень операцій з давальницькою сировиною

Назва МСФЗ	Основні положення
МСФЗ 2 «Запаси»	Визначає склад витрат, що формують собівартість виготовленої продукції, методи списання давальницької сировини при передачі у переробку, а також розкриття інформації про запаси, в т.ч. про давальницьку сировину у фінансовій звітності
МСФЗ 11 «Будівельні контракти»	Розкрито питання обліку договорів будівельного підряду, а також приділено увагу іншим більш загальним питанням обліку підрядної діяльності
МСФЗ 18 «Дохід»	Дохід від здійснення операцій з давальницькою сировиною визнається, якщо існує ймовірність надходження до підприємства майбутніх економічних вигод; якщо ці вигоди можна достовірно оцінити
ФМСЗ 21 «Вплив змін валютних курсів»	Визначає вплив змін валютних курсів на бухгалтерський облік операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах

Примітки: сформовано автором на основі [94]

Особливості регулювання операцій з давальницькою сировиною у бухгалтерському обліку наведено у таблиці 1.10.

Таблиця 1.10

Характеристика нормативних документів України, які регулюють бухгалтерський облік операцій з давальницькою сировиною

Нормативний документ	Питання які регулюються
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р.	визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20 жовтня 1999 р.	Визначає умови визнання запасів активами, порядок оцінки запасів при надходженні, вибутті та на дату складання балансу
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку від 30 листопада 1999 р.	Визначає, що давальницька сировина, прийнята на переробку обліковується на позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки». На субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» обліковується давальницька сировина, передана на переробку та яка

	надалі включається до складу собівартості отриманої з неї готової продукції
--	---

Примітки: сформовано автором на основі [43]

Таким дослідником, як О.В. Кіляр, запропоновано вирішити проблеми регулювання обліку операцій з давальницькою сировиною шляхом розробки та впровадження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 35 «Операції з давальницькою сировиною», де автор пропонує 5 розділів: загальні положення, визнання та оцінка давальницької сировини та продуктів її переробки, облік операцій з давальницькою сировиною у замовника, облік операцій з давальницькою сировиною у виконавця та відображення операцій з давальницькою сировиною у фінансовій звітності [53].

Для здійсненні операцій з давальницькою сировиною між підприємством-замовником та підприємством-виконавцем укладається відповідний договір, який в умовах нечіткого законодавчого забезпечення виступає основним інструментом регулювання даних операцій.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» зовнішньоекономічний договір (контракт) – це матеріально оформлена угода двох чи більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, яка спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків [44].

Таким чином, можна зробити висновок, що договір (контракт) – це угода між суб'єктами господарювання щодо встановлення, зміни чи припинення прав і обов'язків.

Розглянемо детальніше підходи до трактування договору про операції з давальницькою сировиною вченими і науковцями у науковій літературі (табл. 1.11).

Отже, договором щодо операцій з давальницькою сировиною слід розуміти договір, згідно з яким одна сторона (переробник) зобов'язується

виконати роботу з переробки, обробки, збагачення, використання або комплектування давальницької сировини за завданням іншої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу.

Таблиця 1.11.

Визначення поняття «договір про операції з давальницькою сировиною» у науковій літературі

№	Автор	Визначення
1	Бабіч І.В. [2]	<i>Договір переробки давальницької сировини</i> – домовленість, згідно з якою одна сторона (замовник) зобов'язується надати давальницьку сировину другій стороні (виконавцю), а виконавець зобов'язується переробити надану давальницьку сировину в готову продукцію та передати останню замовнику, який зобов'язується прийняти її та сплатити за її переробку
2	Деревянко Б.В. [28]	<i>Договір на виготовлення товару з давальницької сировини</i> – договір, за яким одна сторона постачає товар іншій стороні для переробки і наступного ввезення назад
3	Кіляр О.Р. [53]	<i>Договір з переробки давальницької сировини</i> – це домовленість, згідно з якою одна сторона (замовник) зобов'язується надати давальницьку сировину другій стороні (виконавцю), якій необхідно переробити надану давальницьку сировину у готову продукцію і передати останню замовнику, який повинен прийняти її та оплатити переробку
4	Лемеш В.Н. [67]	<i>Давальницький договір</i> – це особливий вид договору, який укладається між замовником і виконавцем на виконання роботи з давальницьким товаром
5	Самарченко О.	<i>Договір переробки давальницької сировини</i> – договір згідно якого виконавець зобов'язаний виконати певну роботу за завданням замовника з його матеріалів, а замовник зобов'язаний прийняти та оплатити виконану роботу
6	Чухлей Т.	<i>Давальницький договір</i> – зобов'язання, за якими одна сторона – юридична особа або індивідуальний підприємець передає сировину (матеріали), що належить йому, іншій стороні – юридичній особі або індивідуальному підприємстві для переробки, тобто перетворення цієї сировини або матеріалів в процесі виконання певної роботи в нову продукцію (товар). Договір давальницької переробки є таким, що підлягає відшкодуванню, але в якості зустрічного надання підряднику за виконання своїх обов'язків в даному договорі виступає не грошова сума, а певна частина готової продукції

Примітки: сформовано автором на основі [2; 47; 62]

Враховуючи види договорів, які виділені законодавством, вітчизняні та зарубіжні науковці класифікують договір, що укладається для здійснення операцій з давальницькою сировиною, як договір поставки, договір міни

(бартеру), договір підряду (різновид підряду) або змішаний договір. Деякі науковці виділяють його як окремий вид цивільно-правових угод.

Договору про операції з давальницькою сировиною притаманні деякі ознаки розглянутих видів договорів, зокрема, при оплаті робіт з переробки давальницької сировини готовою продукцією або частиною давальницької сировини мають місце положення договору міни (бартеру). Однак, на нашу думку, досліджуваний договір слід вважати окремим видом цивільно-правових відносин, оскільки йому притаманний ряд вагомих особливостей, що відрізняють його від інших видів договорів.

Так, Кіляр О.Р. виділено наступні особливості договору про операції з давальницькою сировиною:

- можливість оплати за договором сировиною, готовою продукцією або грошовими коштами, або з поєднанням усіх вказаних форм;
- давальницька сировина на всіх етапах переробки, як і готова продукція, належить замовнику і не переходить у власність виконавця;
- обов'язком замовника є поставка сировини, а виконавця – готової продукції;
- давальницька сировина – це річ, визначена родовими ознаками, що є однією з особливостей договору поставки;
- роботи виконуються виконавцем з матеріалів (сировини), заздалегідь наданих замовником;
- особливість укладення договорів [53].

Під предметом договору про операції з давальницькою сировиною слід розуміти давальницьку сировину, яка передається замовником виконавцю для виконання ним робіт щодо виготовлення готової продукції.

Якщо сторонами договору про операції з давальницькою сировиною виступають резиденти України, то чинним законодавством особливі вимоги до укладання такого договору не встановлені. Основні положення визначаються ЦКУ та ГКУ.

При укладанні договору про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах слід дотримуватися норм таких нормативно-правових документів України, як Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та Положення про форму зовнішньоекономічного договору, затвердженого наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 201 від 06.09.2001 р.

При здійсненні операцій з давальницькою сировиною між замовником та виконавцем укладається договір, який в умовах нечіткого законодавчого забезпечення, є основним інструментом регулювання даних операцій

Серед основних положень, які повинен містити договір про операції з давальницькою сировиною, вчені виділяють предмет договору, обов'язки сторін, порядок розрахунку за переробку, відповідальність за порушення зобов'язань, технологічна схема переробки давальницької сировини, норми витрат давальницької сировини, застава вартість давальницької сировини.

Приклад запропонованого договору про операції з давальницькою сировиною, з врахуванням всіх необхідних положень, наведено в Додатку В.

Таким чином, розглянувши особливості договірної оформлення операцій з давальницькою сировиною, можна зробити висновок, що дані операції вимагають чіткого договірної оформлення їх здійснення, однак законодавче регулювання України щодо даного питання є недосконалим.

Висновки до розділу 1

Під давальницькою сировиною розуміють сировину, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби та енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника), та передані ним на договірній основі іншому суб'єкту господарювання (виконавцю) для переробки (обробки, збагачення чи комплектування) з метою виготовлення готової продукції, яка після завершення робіт передається замовнику.

Сутність операцій з давальницькою сировиною виражається в таких підходах – правовому, економічному та обліковому.

Класифікують досліджувані операції: за походженням давальницької сировини; суб'єктами здійснення операцій з давальницькою сировиною; видами перетворення давальницької сировини; формою розрахунків за роботи з переробки давальницької сировини.

На основі здійсненого дослідження договірного регулювання операцій з давальницькою сировиною, запропоновано виділити договір про операції з давальницькою сировиною, як окремий вид цивільно-правових відносин, предметом якого виступає давальницька сировина, що передається замовником виконавцю для виконання ним робіт щодо виробництва готової продукції. Витрати, що виникають під час підготовки до укладення договору, слід відносити до складу витрат підприємства залежно від результатів переддоговірного процесу. Зокрема, у результаті укладання договору – включати до вартості послуг з переробки (обробки) давальницької сировини, при не укладанні договору – списувати на витрати звітного періоду як представницькі.

РОЗДІЛ 2

ЧИННА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

2.1. Елементи облікової політики та документування операцій з давальницькою сировиною

Процес інформаційного забезпечення управлінських рішень при організації будь-яких бізнес-процесів ґрунтується на даних, сформованих в системі бухгалтерського обліку. Оперативність та доцільність підготовлених даних визначаються обліковою політикою. Від вдало сформованої облікової політики залежить ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства. Ключовим завданням облікової політики є забезпечення організації бухгалтерського обліку на підприємстві як цілісної системи з урахуванням всіх аспектів облікового процесу. Операції з давальницькою сировиною є особливим видом господарських операцій, за якими одне підприємство (замовник) передає іншому підприємству (виконавцю) сировину і матеріали для її переробки (обробки, комплектування, збагачення чи використання). Облікова політика в частині операцій з давальницькою сировиною повинна забезпечувати основні вимоги до ведення бухгалтерського обліку у замовника і виконавця.

Ключовими об'єктами регулювання в обліковій політиці при цьому виступають:

1) у замовника: методика оцінки запасів, що передаються в межах так званого давальницького договору; методика калькулювання вартості і готової продукції; порядок контролю передачі та отримання готової продукції в межах операцій з давальницькою сировиною (за кількістю та якістю);

2) документування операцій з руху давальницької сировини та інших запасів; складові собівартості послуг з обробки давальницької сировини та

інших запасів; забезпечення бухгалтерського обліку і контролю руху давальницької сировини та інших запасів.

На законодавчому рівні питання формування облікової політики підприємства регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та міжнародним законодавством, зокрема МСФЗ (IAS) 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки». В Положеннях стандартах бухгалтерського обліку відсутнє окреме положення, яке б регламентувало порядок формування та реалізації облікової політики, а також контроль за її здійсненням.

Розробка облікової політики та затвердження Наказу про облікову політику (документу, що засвідчує обрану облікову політику на підприємстві) відповідно до чинного законодавства є обов'язковою вимогою для підприємств.

Операції з давальницькою сировиною повинні обов'язково відображатися в бухгалтерському обліку відповідно до розробленої облікової політики на підприємстві, оскільки законодавством не визначено чіткої методики їх облікового відображення, не затверджено типових форм первинних документів для їх оформлення тощо.

Для замовника та виконавця основне завдання, яке повинна забезпечувати облікова політика полягає у збереженні давальницької сировини на всіх етапах здійснення операцій з нею.

При дослідженні облікової політики ключову позицію займають елементи, які повинні відображатися в Наказі про облікову політику.

Щирба М.Т. елементи облікової політики розглядає, як конкретно вибраний або самостійно розроблений підприємством відповідно до умов і характерних особливостей його функціонування спосіб (прийом) або процедура організації та ведення обліку щодо конкретного об'єкта облікової політики [102, с. 145].

Елементами облікової політики підприємства: обрані підприємством способи обліку, варіантність яких передбачена документами нормативної системи регулювання обліку; способи обліку, які розробляє підприємство; елементи облікової політики, які враховують специфіку підприємства; елементи облікової політики, що виникають у процесі діяльності у звітному періоді; обов'язкові елементи облікової політики.

Відтак, виділимо наступні елементи облікової політики, які повинні міститися в Наказі про облікову політику замовника та виконавця (рис. 2.2).

Таким чином, елементи облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною повинні містити ряд специфічних складових для їх ефективного відображення в системі бухгалтерського обліку та прийняття ефективних управлінських рішень.

Основним питанням є погодження із замовником ключових питань облікової політики: методики бухгалтерського обліку прийнятої на переробку давальницької сировини, процесу її переробки та продуктів переробки давальницької сировини; переліку та складу статей калькулювання виконаних робіт з переробки давальницької сировини; методів та норм списання власної сировини на виробництво готової продукції на давальницьких умовах; порядку розподілу змінних і постійних загальновиробничих витрат на готову продукцію, виготовлену з давальницької сировини тощо.

Базовим елементом облікового відображення господарських операцій є документування. Система первинних документів, облікових реєстрів, зовнішньої і внутрішньої звітності є одним із основних питань для бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною.

Дослідження практики діючих підприємств показало, що помилки та неточності в бухгалтерському обліку допускаються у випадку невідокремленого документування виробничого процесу, в межах якого відбувається власне виробництво та обробка давальницької сировини. Зокрема, у 67 % виявлених облікових відхилень, які призвели до необхідності відшкодування збитків у

зв'язку з невідповідності продукції, визначеним у договорі параметрам, допущених у зв'язку з плутаниною в документах.

Первинні документи підтверджують факт господарського життя, що відбувся, і є підставою для його відображення в бухгалтерському обліку.

Первинні документи дозволяють відображати динаміку господарювання, тобто рух цінностей і зобов'язань за певний період часу. Тільки за їхньою допомогою можна отримати дані про поточну господарську діяльність і управляти нею. Саме вони надають юридичну та економічну обґрунтованість всім твердженням, що виникають із даних бухгалтерського обліку [98, с. 472].

Операції з давальницькою сировиною мають ряд специфічних ознак, які відрізняють їх від інших видів господарських операцій підприємства, що, відповідно, вимагає формування особливої системи документування. Документальне оформлення таких операцій на сьогодні залишається недостатньо дослідженим питанням, оскільки чинним законодавством не визначено типових форм первинних документів, які б відображали їх специфіку. Дана проблема набуває актуальності, тому що більшість підприємств-виконавців поряд зі здійсненням операцій з давальницькою сировиною виготовляють продукцію власного виробництва, що ускладнює контроль за рухом давальницької сировини у процесі переробки.

Питання організації та порядку документального оформлення операцій з давальницькою сировиною розглянуті у працях О. Беяєвої, Н.С. Білінської, Н.В. Голячук, Л. Грінь, І. Заруби, В.О. Іваненко, О.Р. Кіляр, В.М. Лемеш, Л.С. Стецюка, Н.М. Табаки, В.О. Терновського, В.Ю. Федяєвої та ін. Однак, не применшуючи ролі проведених досліджень, невирішеними залишаються проблеми документального оформлення операцій з давальницькою сировиною, які потребують подальших досліджень та удосконалення.

Документальне оформлення господарських операцій на законодавчому рівні регулюється рядом нормативно-правових документів: Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Законом України

«Про електронні документи та електронний документообіг», Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» під первинним документом розуміють документ, що містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення [43, ст. 1].

Усі первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, то безпосередньо після її завершення. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці первинні документи.

На основі огляду чинного законодавства щодо питань документального регулювання операцій з давальницькою сировиною (Додаток Г) можна зробити висновок, що законодавчими документами визначаються лише загальні питання документального оформлення операцій у бухгалтерському обліку, проте, типових форм первинних документів для оформлення операцій з давальницькою сировиною не визначено.

Відповідно до п. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» первинні документи повинні містити такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

– особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [92].

Враховуючи особливості операцій з давальницькою сировиною, до обов'язкових реквізитів форм первинних документів, призначених для оформлення операцій з давальницькою сировиною, слід також віднести номер та дату складання договору про операції з давальницькою сировиною, найменування та місце знаходження підприємства-переробника та підприємства-замовника.

Оскільки перелік форм первинних документів, якими повинні оформлюватися операції з давальницькою сировиною, чинним законодавством не встановлено, тому підприємствам необхідно самостійно обирати та розробляти форми документів, які будуть задіяні у документуванні даних операцій. При цьому, обрані або самостійно розроблені форми первинних документів обов'язково повинні бути затверджені в обліковій політиці підприємства.

Документами, що підтверджують використання сировини, допоміжних матеріалів, виготовлення готової продукції, є такі первинні документи:

- Акт приймання-передачі сировини в переробку;
- Звіт переробника про використання сировини, що складається в натуральних одиницях і містить дані про:
 - кількість отриманої на переробку сировини;
 - кількість та асортимент отриманої в результаті переробки продукції;
 - кількість невикористаної сировини;
 - кількість відходів, у тому числі зворотних;
- Акт приймання-передачі виконаних робіт (містить вартісну оцінку витрат на виробництво за кожним видом отриманої продукції);
- Акт приймання-передачі готової продукції з переробки.

Суб'єкти господарювання можуть застосовувати бланки форм, затверджені відповідними нормативно-правовими актами. Наприклад, при передачі сировини зі складу у виробництво можна застосовувати бланки,

затверджені наказом № 193: лімітно-забірну карту, накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. Але також не буде порушенням застосування форм, самостійно розроблених підприємством, відповідно до діючої облікової політики.

Крім розглянутих первинних документів до документів, що є підставою для оприбуткування, зберігання та витрачання давальницької сировини належать супровідні документи. Такі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко [17], Н.І. Гордієнко, М.Ю. Карпущенко [25] та дослідник В.Ю. Федяєва [100, с. 69] до супровідних документів відносять:

- транспортні документи (морський коносамент, залізнична чи автомобільна накладна, поштова квитанція та ін.);
- сертифікат якості, специфікація, страховий поліс;
- технічна документація на продукцію технічного призначення (техпаспорт, креслення, інструкція по збиранню, монтажу, налагодженню та експлуатації);
- інші документи, передбачені контрактом (сертифікат ваги, походження товару, пакувальні листи тощо);
- технологічна схема.

Крім того, для підтвердження якості (сортності) давальницької сировини можуть додаватися висновки державної санітарно-гігієнічної експертизи, сертифікати відповідності тощо – вважає І. Заруба [46, с. 57] та Н.В. Голянчук [21].

Особливу увагу слід звернути на технологічну схему, яка є важливим документом при здійсненні операцій з давальницькою сировиною. Вона повинна містити відомості про всі етапи переробки й процесу перетворення товарів, розміщених у режимі переробки, у продукти переробки, кількісні показники товарів, розміщених у режимі переробки, та інших товарів, що витрачаються підприємством на здійснення операцій щодо переробки, з

обґрунтуванням виробничих втрат товарів на кожному етапі, а також відомості про найменування та кількість відходів переробки. Технологічна схема переробки давальницької сировини повинна бути обов'язковим додатком до договору про операції з давальницькою сировиною.

Варто відмітити, що при передачі давальницької сировини в переробку, а також відвантаженні продукті переробки замовнику податкова накладна не виписується, оскільки дані операції не є об'єктом обкладання ПДВ.

При оформленні операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах важливе значення займає вантажна митна декларація, яка є підставою для митного оформлення давальницької сировини, що ввозиться для переробки на митній території України, або давальницької сировини, що вивозиться для переробки поза митною територією України. Вантажна митна декларація оформлюється також при митному оформленні продуктів переробки давальницької сировини.

Оскільки митні органи не уповноважені законодавством України визначати зовнішньоекономічну операцію як операцію з переробки давальницької сировини, до митного органу необхідно подати висновок Торгово-промислової палати. Висновок приймається митними органами за умови, що аналіз даної операції ґрунтується на конкретних технологічних схемах переробки давальницької сировини і реальних витратах при виробництві готової продукції.

У разі необхідності, на запит митних органів або державних податкових адміністрацій, визначення операцій як таких, що належать до операцій з давальницькою сировиною, здійснює Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України на підставі акту експертизи, виданого Торгово-промисловою палатою України або регіональними торгово-промисловими палатами, які мають право зробити такий висновок.

Перелік документів, якими оформлюються операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах, представлено у Додатку Д відповідно до митних режимів.

Таким чином, встановивши відсутність уніфікованих форм первинних документів, необхідних для оформлення операцій з давальницькою сировиною, вважаємо за доцільне затвердити на законодавчому рівні типові форми первинних документів, які будуть відображати сутність операцій з давальницькою сировиною, що дасть змогу покращити організацію та процес ведення бухгалтерського обліку досліджуваних операцій.

2.2 Методика бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною та їх оподаткування у замовника

Бухгалтерський облік, виступаючи основним інформаційним джерелом на підприємстві, впливає на управлінські рішення, спрямовані на підвищення ефективності функціонування підприємства.

Невизначеність чинним законодавством єдиної методики щодо облікового відображення операцій з давальницькою сировиною та відсутність єдиного підходу серед вчених щодо даної проблеми зумовлюють актуальність розгляду даного питання дослідження. Крім того, важливим є питання особливостей облікового відображення операцій з давальницькою сировиною у розрізі галузей економічної діяльності підприємств, оскільки такі операції є досить поширеними серед вітчизняних підприємств.

Питання облікового відображення операцій з давальницькою сировиною розглядали у своїх дослідженнях такі вчені та науковців, як Н. Белова, Ф.Ф. Бутинець, В. Вишневецька, Н.І. Гордієнко, І.В. Жиглей, В.О. Іваненко, Є. Калюга, О.Р. Кіляр, Л.С. Стецюк та ін.

Операціям з давальницькою сировиною притаманний ряд характерних особливостей, що відрізняють їх від інших операцій, здійснюваних

підприємством. На практиці ці особливості впливають на порядок відображення таких операцій у бухгалтерському обліку (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Вплив особливостей операцій з давальницькою сировиною на методику їх бухгалтерського обліку

Примітки: сформовано автором на основі [98]

Таким чином, визначальною особливістю операцій з давальницькою сировиною є те, що право власності на давальницьку сировину на всіх етапах її переробки, а також на результати її переробки належить замовнику.

Оскільки, участь у здійсненні операцій з давальницькою сировиною беруть два суб'єкти – замовник та виконавець, – то розглянемо вплив особливостей досліджуваних операцій на їх відображення у бухгалтерському обліку замовника та виконавця.

Щодо бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною у підприємства-замовника, то Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі – Інструкція № 291) визначено, що давальницька сировина обліковується на субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» і надалі включається до складу собівартості отриманих з неї продуктів переробки.

Затрати на переробку давальницької сировини, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробничих витрат на виготовлення готової продукції, що отримана з переробки. Аналітичний облік давальницької сировини, переданої на переробку, ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про виконавців і контроль за операціями з переробки й відповідними витратами.

Організаційна модель бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною у замовника має наступний вигляд (рис. 2.4).

Операції з давальницькою сировиною є процесом виробництва у замовника і витрати на їх здійснення слід відображати у бухгалтерському обліку замовника на рахунку 23 «Виробництво».

Крім того, право власності на передані виконавцю запаси залишається саме у замовника, результати у вигляді готової продукції є витратами саме замовника і формують його фінансовий результат за підсумками продажу.



Рис. 2.4. Організаційна модель операцій з давальницькою сировиною у замовника

Примітки: сформовано автором на основі [98]

Таким чином, операції з давальницькою сировиною є виробничою діяльністю для замовника, котрий придбає сировину для виробництва, залучає виконавця до переробки сировини і отримує готову продукцію. Саме замовник калькулює готову продукцію, виготовлену з давальницької сировини, при цьому

роботи виконавця включаються до складу витрат замовника на виготовлення готової продукції.

Договором щодо операцій з давальницькою сировиною повинні бути передбачені вимоги щодо всіх продуктів переробки давальницької сировини. Зрозуміло, що готова продукція, виготовлена з давальницької сировини, повертається замовнику, оскільки вона є предметом договору про операції з давальницькою сировиною. Також можливий випадок коли частина готової продукції переходить у власність виконавця у рахунок оплати виконаних робіт. Крім того, в якості оплати виконаних робіт може використовуватися супутня продукція.

Оприбутковується готова продукція, виготовлену з давальницької сировини на рахунку 26 «Готова продукція».

Оскільки, готова продукція, виготовлена з давальницької сировини, є продукцією власного виробництва замовника, то дохід від її реалізації слід відображати по кредиту рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» з списанням її собівартості в дебет рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

У замовника вартість використаної під час переробки давальницької сировини (за мінусом зворотних відходів), вартість робіт з переробки поряд з іншими прямими витратами формуватимуть податкову собівартість готової продукції, виробленої із давальницької сировини (п. 138.8 ПКУ).

І лише коли замовник продаватиме виготовлену з давальницької сировини продукцію, він зможе віднести ці затрати до податкових витрат як складову її податкової собівартості (п. 138.4 ПКУ). Водночас дохід від реалізації готової продукції слід буде показати за датою переходу покупцеві права власності на неї (п. 137.1 ПКУ).

Оскільки право власності на передану сировину залишається у замовника, передача сировини не є постачанням товару з погляду Податкового кодексу (п. 14.1.193). Подальша передача готової продукції від підрядника замовникові також не вважається постачанням, оскільки виготовлена продукція належить замовником.

При здійсненні операцій з давальницькою сировиною між резидентами України об'єкт оподаткування не виникає, оскільки право власності на сировини залишається у замовника.

Відповідно до ПКУ передача давальницької сировини у переробку не визнається постачанням товарів, під яким згідно з п. 14.1.191 ПКУ розуміють будь-яку передачу права на розпорядження товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду, оскільки право власності на давальницьку сировину та продукти переробки залишається у замовника.

Відповідно, давальницька сировина не є об'єктом оподаткування, тому при її передачі на переробку та поверненні продуктів переробки від виконавця до замовника такі операції не оподатковуються ПДВ.

Таким чином, операції з давальницькою сировиною є досить вигідними для замовника, оскільки він за допомогою виконавця може мінімізувати оподаткування свого підприємства. Витрати на переробку давальницької сировини формують собівартість готової продукції, виготовленої з неї, а отже, відносяться до витрат операційної діяльності в тому звітному періоді, у якому отримано дохід від реалізації такої продукції.

2.3. Бухгалтерський облік операцій з давальницькою сировиною та їх податкові наслідки у виконавця

Особливість методики операцій з давальницькою сировиною у виконавця полягає у тому, що давальницька сировина не переходить у його власність і на всіх етапах її переробки разом з продуктами переробки належить замовнику. Саме ці особливості і визначають методику облікового відображення операцій з давальницькою сировиною у виконавця.

Аналіз наукової літератури дає можливість стверджувати, що розгляду питань, пов'язаних з методикою бухгалтерського обліку операцій з

давальницькою сировиною у виконавця присвячено праці таких вчених і науковців, як Н.Є. Білинська, В.О. Іваненко, О.Р. Кіляр, Н.О. Козіцька, В.О. Терновський та ін.

Проте, не применшуючи наукової цінності проведених досліджень, варто відмітити, що залишається невирішеними ряд проблемних питань щодо методики облікового відображення операцій з давальницькою сировиною у виконавця. Дана проблема набуває актуальності, оскільки чинним законодавством не затверджено належної методики, а серед вчених і науковців немає єдиного погляду щодо вирішення даного питання.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (надалі – Інструкція № 291), у виконавця давальницька сировина обліковується на позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки». Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки.

Крім того, у Інструкції № 291 зазначено, що облік затрати з переробки чи доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості давальницької сировини) [50].

Даний порядок відображення в обліку операцій з давальницькою сировиною у виконавця призначений при їх здійсненні як між резидентами України, так і у зовнішньоекономічних відносинах.

Загальна схема облікового відображення операцій з давальницькою сировиною у виконавця виглядає наступним чином (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Модель операцій з давальницькою сировиною у виконавця

Примітки: сформовано автором на основі [82]

Однак, даний підхід містить ряд неузгодженостей, зокрема на рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» крім давальницької сировини, отриманої в переробку обліковується і виготовлена з неї готова продукція, а також одержана супутня продукція та відходи, що суперечить назві рахунку.

Типові проводки щодо відображення операцій з давальницькою сировиною у виконавця представлено у табл. 2. 2.

Оцінка прийнятої у переробку давальницької сировини здійснюється за ціною, зазначеною у договорі про переробку давальницької сировини.

Таблиця 2.2.

Типові проводки щодо відображення операцій з давальницькою сировиною у виконавця

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Отримано давальницьку сировину та матеріали виконавцем у переробку (збільшення дебетового сальдо)	022 «Давальницька сировина та інші запаси, прийняті від замовника» —	
2	Надано послуги замовнику з переробки та відображено податкові зобов'язання з ПДВ	361	703
		703	641/ПДВ
3	Передано готову продукцію з переробки	022 «Давальницька сировина та інші запаси, прийняті від замовника»	

	замовнику (зменшення дебетового сальдо)	–	
4	Отримано оплату від замовника за послуги переробки	311	361
5	Віднесено на фінансовий результат вартість наданих послуг з переробки	703	791

Примітки: сформовано автором на основі [64]

Калькулювання, виступаючи одним із елементів методу бухгалтерського обліку, є важливим інструментом у системі управління виробництвом, оскільки дає можливість визначити фактичну собівартість виготовленої продукції та, відповідно, розмір фінансового результату діяльності підприємства.

У процесі калькулювання продукції, виготовленої з давальницької сировини, виникають суперечності, зумовлені тим, що право власності на таку сировину і результати її переробки залишається у замовника. Тому вважається, що підприємство, на якому безпосередньо здійснюється виробничий процес, є переробником давальницької сировини і виконує роботи з її переробки. Тобто, замовник передає давальницьку сировину підприємству-переробнику на договірній основі і оплачує виконані ним роботи.

Відповідно до ПсБО 16 “Витрати” до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [88].

Висновки до розділу 2

Наявність альтернативних варіантів облікового відображення операцій з давальницькою сировиною зумовлює потребу розробки облікової політики, яка повинна забезпечити формування єдиного інформаційного середовища відповідно до запитів системи управління. На основі дослідження

альтернативних варіантів та законодавчого регулювання облікового відображення та контролю операцій з давальницькою сировиною запропоновано елементи облікової політики в розрізі її організаційної, методичної та технічної складових.

Документами, що підтверджують використання сировини, допоміжних матеріалів, виготовлення готової продукції, є такі первинні документи: акт приймання-передачі сировини в переробку; звіт переробника про використання сировини, що складається в натуральних одиницях і містить дані про: кількість отриманої на переробку сировини, кількість та асортимент отриманої в результаті переробки продукції, кількість невикористаної сировини, кількість відходів, у тому числі зворотних; акт приймання-передачі виконаних робіт (містить вартісну оцінку витрат на виробництво за кожним видом отриманої продукції); акт приймання-передачі готової продукції з переробки.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ Й АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

3.1. Внутрішній контроль операцій з давальницькою сировиною

Для українських підприємств операції з давальницькою сировиною відіграють важливу роль, оскільки, дають можливість нової форми співпраці з вітчизняними та іноземними контрагентами. В умовах розширення зовнішньоекономічних зв'язків України все більша кількість підприємств здійснює операції з давальницькою сировиною.

В процесі здійснення операцій з давальницькою сировиною вагоме місце займає система внутрішнього контролю, як у підприємства-замовника, так і у

підприємства-виконавця, що забезпечує контроль руху давальницької сировини на всіх етапах здійснення операцій з нею.

Аналіз наукової літератури дає можливість стверджувати, що питання внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною досліджувала лише незначна частина науковців, зокрема Н.О. Козіцька, Ю.А. Кузьмінський, В.М. Лемеш. В більшій мірі вченими приділяється увага зовнішньому контролю, оскільки при здійсненні операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах він займає найбільш вагоме значення. Зовнішній контроль досліджуваних операцій у своїх дослідженнях розглянули О.П. Борисенко, Ю.А. Кузьмінський.

Значний внесок у розвиток теорії та удосконалення практики методики внутрішнього контролю належить таким вченим, як Ф.Ф. Бутинцю, Т.А. Бутинець, В.В. Бурцеву, Є.В. Калюзі, Н.Г. Виговській, Л.В. Нападовській, М.Д. Коріньку та ін.

Такі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга та Н.І. Петренко визначають трактують поняття «контроль», як систематичне спостереження і перевірку процесу функціонування певного об'єкту з метою виявлення відхилень від заданих параметрів [13, с. 9].

Подібної думки дотримуються і такі вчені, як В.П. Суйц, який ототожнює контроль з системою спостереження і перевірки чого-небудь [97, с. 3] та Л.В. Дікань, який трактує контроль як систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів [30, с. 34].

Цікавим є погляд Ю.А. Кузьмінського, на думку якого, контроль – це складова діяльності з управління економікою. Об'єктом контролю є в самому широкому розумінні цього слова поведінка (дії) людей – учасників економічного процесу. Вчений наголошує, що контроль, будучи самостійною функцією управління економікою, не поглинає інші функції, а проникає в них, активно

впливаючи на ефективність їх використання [62].

Таким чином, на основі розглянутих вище підходів вчених до визначення поняття контроль можна зробити висновок, що контроль розглядається як система відносин, як процес та як елемент управління.

Метою нашого дослідження є розгляд особливостей внутрішнього контролю в частині операцій з давальницькою сировиною у підприємства-замовника.

В науковій та навчально-методичній літературі залежно від характеру організаційних зв'язків контролюючого суб'єкта з підконтрольним об'єктом, контроль поділяють на зовнішній і внутрішній, хоча на практиці вони перетинаються. Для здійснення контролю, як зовнішнього так і внутрішнього, використовуються методи наукового дослідження, що, в свою чергу, складають методологію господарського контролю, зокрема: філософські або методи пізнання (діалектичний, метафізичний, феноменологічний, інтуїтивний тощо); загальнонаукові методи (спостереження, порівняння, групування, гіпотеза, аналогія, індукція, дедукція, синтез, аналіз тощо); методи, запозичені із інших наук (статистичні, математичні, економічні, історичні, кібернетичні тощо); спеціальні методи дослідження.

Спеціальні методи дослідження науки господарського контролю за операціями з давальницькою сировиною можна умовно поділити залежно від його видів. Так, при зовнішньому контролі використовуються такі методи як ревізія, перевірка, аудит та аудиторські послуги, при внутрішньому – інвентаризація, аналіз господарської діяльності, перевірка (рис. 3.1).

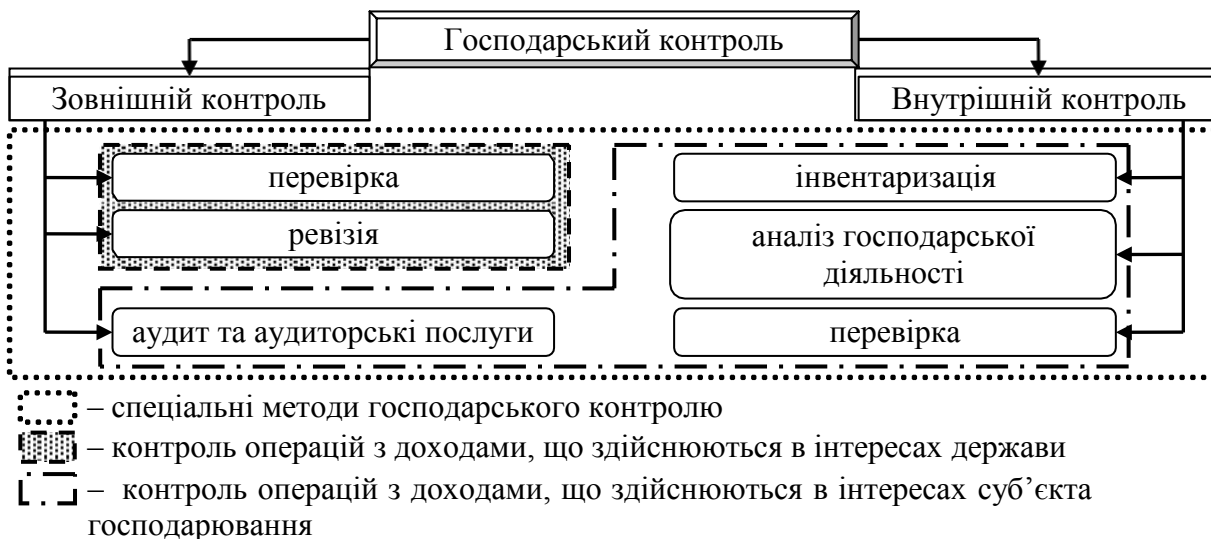


Рис. 3.1. Спеціальні методи дослідження доходів в системі науки господарського контролю

Примітка: сформовано автором на основі [32]

Внутрішній контроль може бути організований в формі інституційного (створення окремої служби, в обов'язки якої входить здійснення контролю) та функціонального (покладення функцій контролю на конкретних працівників, що закріплено в їх посадових обов'язках) [32].

Метою внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у замовника є перевірка стану виконання робіт з переробки давальницької сировини, а також якості робіт, що виконуються.

Під об'єктом внутрішнього контролю в замовника слід розуміти процес виготовлення готової продукції з давальницької сировини.

Таким чином, суб'єктів внутрішнього контролю щодо операцій з давальницькою сировиною у замовника у розрізі функціонального та інституційного форм контролю можна представити наступним чином (рис. 3.2).

Варто відмітити, що організація системи внутрішнього контролю у замовника буде залежати від обсягів здійснення операцій з давальницькою сировиною. Так, якщо підприємством є малим і має незначну кількість виконавців операцій з давальницькою сировиною, то достатньо буде декількох посадових осіб, що здійснюватимуть контроль. Однак, коли підприємство відповідно до класифікації є великим і обсяги виготовлення готової продукції з використанням

давальницької сировини є значними, то доцільною є розробка служби внутрішнього контролю, на яку будуть покладені наступні функції:

- контроль за виконанням положень щодо здійснення операцій з давальницькою сировиною, визначених у договорі;
- розробка форм звітів, що надсилаються виконавцю для забезпечення контролю за кількісним та якісним станом давальницької сировини;
- контроль за станом здійснення операцій з давальницькою сировиною у виконавця на основі одержаних від нього звітів.

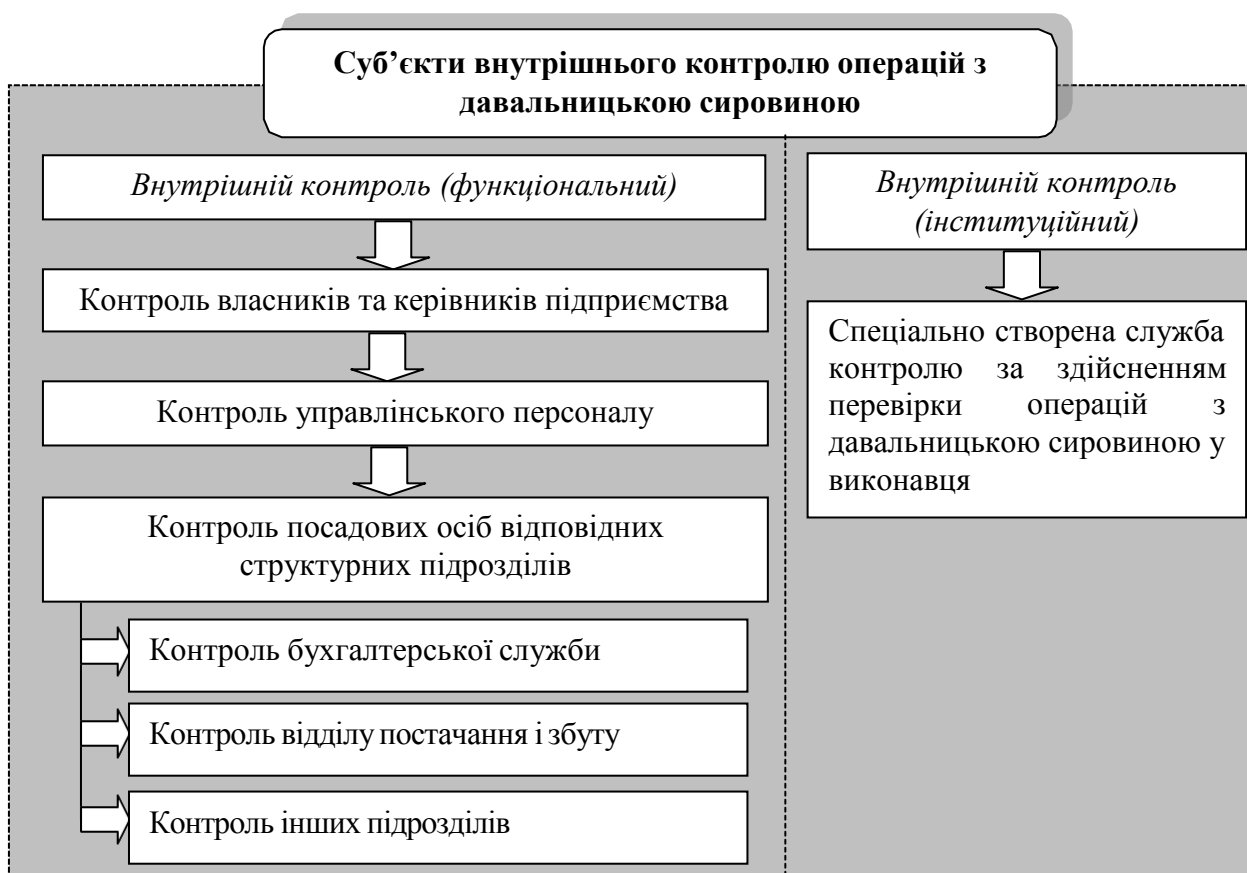


Рис. 3.2. Суб'єкти внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у замовника

Примітки: сформовано автором на основі [81]

Таблиця 3.2.

Завдання організації внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною за часом проведення

<i>Вид контролю</i>	<i>Завдання внутрішнього контролю</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Попередній	Контроль налагодження відносин «замовник-виконавець» та встановлення двосторонніх зв'язків шляхом укладання договору про операції з давальницькою сировиною
	Попередження здійснення економічно-недоцільних та ризикових операцій з давальницькою сировиною
	Розробка плану та програми здійснення внутрішнього контролю за операціями з давальницькою сировиною
Поточний	Контроль за станом виконання робіт з переробки давальницької сировини у виконавця
	Перевірка витрачання норм давальницької сировини у виробництво
	Перевірка наявності супутньої продукції та зворотні їх відходів, отриманих в процесі переробки давальницької сировини
	Контроль за виконанням умов договору про операції з давальницькою сировиною
	Контроль вартості давальницької сировини у готовій продукції
Наступний	Оцінка стану бухгалтерського контролю операцій з давальницькою сировиною, оплати робіт, пов'язаних з переробкою давальницької сировини на основі використання різних способів, реалізації готової продукції, виготовленої з давальницької сировини
	Контроль виконання договірних зобов'язань перед виконавцем в частині оплати за переробку давальницької сировини
	Обґрунтування стратегії розвитку контролю, вдосконалення форм і методів здійснення контрольних дій та підвищення їх ефективності й результативності

Примітки: сформовано автором на основі [57]

Здійснення поточного контролю за операціями з давальницькою сировиною у замовника вважаємо за доцільне реалізовувати через функцію документування, оскільки фактично процес переробки здійснює інше підприємство, тому здійснення фактичного контролю буде можливим лише за відповідних умов, визначених у договорі про операції з давальницькою сировиною.

З огляду на вищесказане, на досліджуваному підприємстві використовується пакет внутрішніх звітів, призначеної для контролю замовника за процесом здійснення операцій з давальницькою сировиною у виконавця (Додаток Е).

Використання замовником форм внутрішньої звітності дозволить отримати від виконавця найбільш детальну інформацію щодо стану використання давальницької сировини в процесі виготовлення готової продукції з неї, а також етапів виконання робіт з переробки.

Наступний контроль здійснюється після здійснення господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у бухгалтерських документах. Метою такого контролю є встановлення правильності і законності господарських операцій, виконаних за контрольований період, виявлення недоліків у роботі, порушень і зловживань, якщо вони мали місце.

Методичні прийоми контролю поділяються на прийоми документального та прийоми фактичного контролю. Прийоми документального контролю, які застосовуються до бухгалтерських документів, записів в облікових регістрах, даних звітів і статистичних та оперативних матеріалів, зображено на рис. 3.4.



Рис. 3.4. Прийоми документального контролю

Примітки: сформовано автором на основі [55]

Правильність здійснення багатьох господарських операцій не завжди можна перевірити за допомогою прийомів документального контролю. Часто виникає необхідність провести перевірку фактичної наявності об'єктів контролю. З цією метою разом з прийомами документального контролю застосовуються прийоми фактичного контролю, наведені на рис. 3.5.

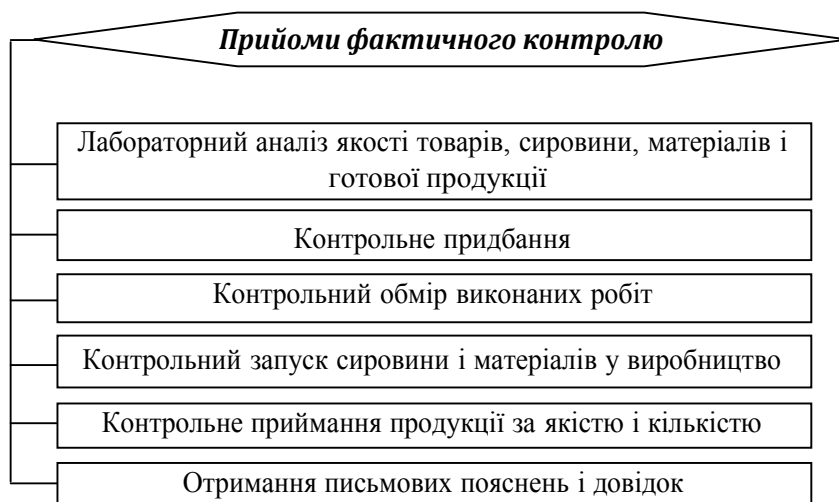


Рис. 3.5. Прийоми фактичного контролю

Примітки: сформовано автором на основі [55]

У процесі здійснення наступного контролю замовник може використовувати наступні прийоми документального та фактичного контролю, представлені на рис. 3.6.

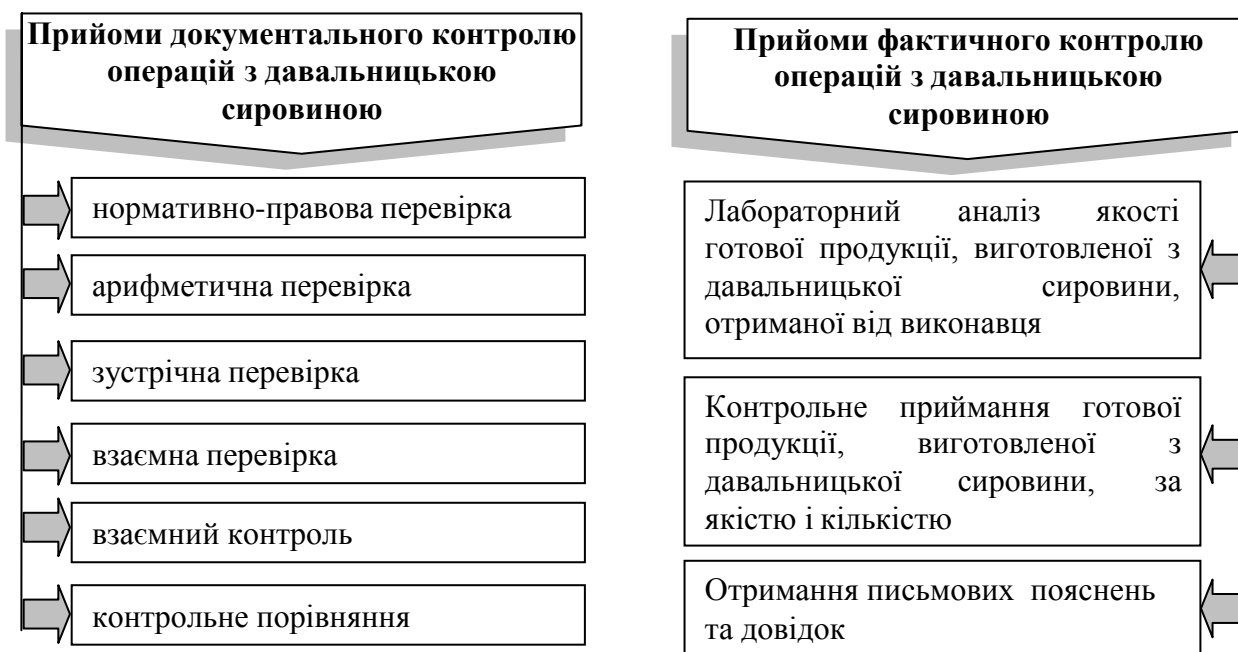


Рис. 3.6. Прийоми документального та фактичного контролю в частині перевірки операцій з давальницькою сировиною

Примітки: сформовано автором на основі [81]

Такий метод фактичного контролю, як контрольне приймання готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, за якістю і кількістю доцільно використовувати для перевірки інформації про розкрадання давальницької сировини, виготовленої з неї готової продукції, отриманої супутньої продукції та зворотніх відходів, правильного нарахування заробітної плати працівникам тощо.

3.2. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства, що здійснює операції з давальницькою сировиною

Економічний аналіз в умовах ринкового механізму господарювання повинен не лише давати об'єктивну оцінку фінансово-господарської діяльності підприємства, але й виявляти та мобілізувати резерви підвищення ефективності використання економічного потенціалу, розробляти і приймати оптимальні управлінські рішення. Зокрема це стосується і аналізу здійснення експортно-імпортних операцій.

Значення такого аналізу полягає в тому, що він є інструментом забезпечення ефективності здійснення розрахунків за експортними та імпортними операціями, а також прийняття рішень щодо управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства.

Основними завданнями аналізу операцій з давальницькою сировиною є наступні:

- 1) оцінка рівня і якості виконання підприємствами зобов'язань за контрактами з іноземними партнерами;
- 2) оцінка раціональності використання коштів, залучених для виконання зобов'язань по контрактах;
- 3) характеристика динаміки (розвитку) зовнішньоекономічної діяльності підприємства;
- 4) оцінка фінансових результатів за експортно-імпортними операціями;

5) виявлення резервів і розробка заходів з покращання комерційної і фінансової діяльності підприємства.

Успішне проведення аналітичної роботи на підприємстві прямо залежить від її ефективної організації. Під організацією слід розуміти ділення суцільного аналізу на основні етапи та розробку його організаційно-інформаційної моделі.

Аналіз експортно-імпортних операцій доцільно починати з розподілу обов'язків між структурними підрозділами та спеціалістами, а саме: враховується кількість і територіальна цілісність підрозділів і систем управління; структура виробництва; структура та технічна оснащеність управлінського апарату; організація планування та облік.

Аналіз господарської діяльності підприємства, в тому числі за експортно-імпортними операціями, доцільно поділяти на окремі складові (стадії):

1) Планування аналітичної роботи, тобто складання комплексного плану аналізу. На цій стадії обговорюється тема аналізу та напрямок використання його результату. Потім складається програма, календарний план, розподіляється робота між виконавцями. Після цього готується перелік джерел інформації та знаходяться способи поповнення інформації, якщо її недостатньо. Також розробляються макети аналітичних таблиць за певною методикою.

2) Підготовка матеріалів для аналізу, тобто підбирається інформація, яку ми вже маємо, та створюються додаткові джерела інформації. Відразу оцінюється достовірність цієї інформації.

3) Попередні оцінки – на цьому етапі аналізується виконання планових чи нормативних показників, їх динаміка, ступінь використання ресурсів та інше.

4) Аналіз динамічних змін та відхилень від плану або нормативу. Визначаються фактори, що мають вплив на дані показники, проводиться їх групування; розкриваються зв'язки між факторами і показником та залежність показника від факторів. Також визначається напрямок (негативний чи позитивний) та ступінь впливу факторів; оцінюються збитки, понесені негативними факторами, або ж виявляються невикористані можливості.

5) Результативна оцінка – зведений підрахунок резервів; прогноз показників та контроль за виконанням результатів аналізу. При цьому робляться висновки за результатами аналізу. Підраховуються резерви та оформлюються результати. Проводиться обґрунтування управлінських рішень.

Аналіз оперує різноманітними економічними показниками, які складаються з числової основи (тобто величини наданої інформації) та ознак, що визначають економічну суть та приналежність інформації. Кожний окремих показник відбиває певну сторону діяльності підприємства. Всі показники взаємопов'язані і складають єдину систему, що відображає всю комерційну та фінансову діяльність господарюючих суб'єктів, їх фінансовий стан.

Кількісні показники відображають обсяги експортно-імпортних операцій, кількісні зміни у зовнішній торгівлі. До кількісних показників відносяться, наприклад, показники обсягів експорту чи імпорту товарів (продукції, робіт, послуг) за окремими країнами, товарними групами, окремими одиницями.

Якісні показники характеризують доцільність використання коштів, зайнятих в експортно-імпортних операціях. Вони також відбивають фінансову діяльність та фінансовий стан підприємства. До якісних показників відносять: швидкість обороту коштів у зовнішньоекономічних операціях, їх ефективність; рентабельність оборотних коштів при експортних та імпортних операціях; забезпеченість банківських кредитів.

Виконання договірних зобов'язань за експортно-імпортними операціями і його фінансово-економічна результативність залежить від багатьох факторів:

- чіткої узгодженості за строками, обсягом, якістю, асортиментом продукції, стан матеріально-технічного забезпечення виробництва, його організація та можливості транспортування продукції (товарів);
- відсутності корекцій завдань з випуску та реалізації продукції та узгодженої роботи внутрішньовиробничих підрозділів;
- чіткий облік, контроль і аналіз експортно-імпортних операцій;
- налагоджена система економічного стимулювання та санкціонування.

На рис. 3.8 наведена загальна модель економічного аналізу результатів виконання експортних договорів поставки продукції.



Рис. 3.8. Модель економічного аналізу результатів виконання експортних договорів поставки продукції (товарів)

Примітки: сформовано автором на основі [36]

Розкрити механізм досягнення максимальної вигоди та високої результативності в процесі діяльності господарюючого суб'єкта допомагає економічний аналіз. Основою ефективної діяльності підприємства є багатокритеріальний аналіз операційного циклу – від постачання ресурсів до збутової діяльності. Саме тому на особливу увагу заслуговує аналіз ділового партнерства підприємств, який в свою чергу є невід'ємною складовою загальної методики комплексного економічного аналізу.

Як свідчить практика, суб'єкти господарювання починають займатися здійсненням експортних та імпорتنих операцій, не маючи об'єктивного уявлення про перспективи та перешкоди. Відтак, підприємства, що не опанували передові методи стратегічного планування зовнішньої торгівлі, приречені на невдачі в конкурентній боротьбі на зовнішньому ринку. Адже зовнішня торгівля буде найбільш успішною лише в тому випадку, якщо вихід підприємства на міжнародні ринки буде не тільки добре продуманий, всебічно обґрунтований,

але й впливатиме з довгострокових цілей.

В умовах ринкової економіки багато чого в роботі підприємства залежить від його контрагентів (постачальників, покупців, банків), яких воно повинно обирати самостійно. В першу чергу будь-яка діяльність залежить від того, наскільки швидко і правильно керівники підприємства орієнтуються в системі ринкових відносин, наскільки точно і безпомилково вибиратимуть собі ділових партнерів. Саме партнерські відносини мають помітний вплив на фінансово-господарську діяльність підприємств (особливо в сфері зовнішньоекономічної діяльності).

Як відомо, під партнерством розуміється організація бізнесу, за якої дві чи більше окремих, самостійних і незалежних одна від одної юридичних або фізичних осіб (чи їх об'єднань) вступають в ділові відносини. Потенційними партнерами є підприємства, які можуть мати спільні інтереси з певним суб'єктом підприємницької діяльності України.

Процес попереднього пошуку можливих партнерів умовно можна поділяти на декілька етапів, а саме:

1) визначити структуру галузі чи ринку, виявити виробників, експортерів, імпортерів певного виду продукції (товарів). Тобто, з множини компаній, що діють на ринку, виділяється та їх частина, яка за своєю діяльністю може становити певний інтерес для цього підприємства;

2) вибір партнера серед значно зменшеної кількості претендентів, тобто виявлення найавторитетніших фірм на ринку;

3) виявлення окремих суб'єктів господарювання, які б могли стати потенційними партнерами підприємства;

4) вибір ділового партнера, тобто визначення характеру відносин відібраних компаній з даним підприємством.

Серед головних завдань економічного аналізу вибору потенційного партнера слід виділяти наступні:

1) об'єктивна оцінка виробничого потенціалу підприємства та його стану на внутрішньому і зовнішньому ринках;

- 2) аналіз ризику партнерських відносин;
- 3) аналіз діяльності контрагентів, який охоплює оцінку характеру діяльності та можливої інтеграції;
- 4) об'єктивний аналіз діяльності ділового партнера;
- 5) багатокритеріальний аналіз ефективності виробництва потенційного партнера;
- б) оцінка іміджу ділового співробітництва потенційного партнера в різних аспектах виробничо-господарської, фінансової та інших видів діяльності.

Будь-яка аналітична робота не може здійснюватись без інформаційного забезпечення. Інформаційною базою для аналізу та оцінки партнерських відносин при здійсненні експортно-імпортних операцій є: фірмові довідники, публікації підприємств (річні звіти, каталоги, проспекти, рекламні видання), матеріали спеціалізованих інформаційних компаній та організацій, довідки банків та інша інформація, яка може бути корисною для аналітичного дослідження діяльності потенційного партнера. Але основною інформацією про фінансово-господарську діяльність підприємств (фірм) є документи фінансової звітності.

Одним з основних напрямків аналітичної роботи із дослідження іноземних потенційних партнерів є аналіз та оцінка фінансового стану, яку слід проводити за допомогою системи спеціальних коефіцієнтів.

Серед основних етапів фінансового аналізу потенційних іноземних підприємств-партнерів слід виділяти наступні:

- 1) аналіз структури активів підприємства та їх джерел за статтями бухгалтерського балансу. При цьому визначається питома вага кожної балансової статті в загальному підсумку;
- 2) вертикальний аналіз виручки від реалізації продукції – проводиться за даними звіту про прибутки (збитки) шляхом розрахунку питомої ваги кожного економічно змістовного компонента в загальній вартості продаж;
- 3) аналіз фінансових коефіцієнтів: рентабельності, ліквідності, платоспроможності, ринкових індикаторів.

На прикладі Товариства з обмеженою відповідальністю “СЕ Борднетце-Україна” здійснено аналіз фінансового стану, основні дані звітності якого наведено в додатках Ж.

Оптимальним є аналіз фінансових коефіцієнтів (R-аналіз), який базується на розрахунку співвідношення різних абсолютних показників господарської діяльності закладів між собою.

Для цього використаємо метод експрес-аналізу, який передбачає попереднє загальне ознайомлення з результатами роботи підприємства та його фінансовим станом безпосередньо за бухгалтерським балансом, а також розрахунок коефіцієнтів, що характеризують фінансовий стан підприємства. Під час читання балансу з’ясовують: характер зміни підсумків балансу та його окремих розділів і статей; доцільність розміщення майна підприємства; поточну платоспроможність та ліквідність підприємства.

Попередня оцінка фінансового стану підприємства дає змогу виявити: недоліки в роботі підприємства, що можуть бути виявлені за даними аналітичного обліку в примітках до бухгалтерської звітності: «Довготермінові кредити банку», «Короткотермінові кредити банку» не погашені в термін, протермінована дебіторська і кредиторська заборгованості, «Векселі видані» (одержані) протерміновані; незадовільну роботу підприємства протягом звітного періоду і сформованому в результаті цього поганому фінансовому стані: «Непокритий збиток» (ряд. 1420, ф. 1).

Збільшення суми балансу – явище позитивне, зменшення – негативне. Збільшення валюти балансу свідчить, як правило, про зростання виробничих можливостей підприємства. Але при цьому слід враховувати фактор інфляції. Зменшення валюти балансу означає спад у господарській діяльності підприємства (зниження попиту на продукцію, нестача сировини, матеріалів, тощо).

Із табл. 3.4 видно, що на ТзОВ “СЕ Борднетце-Україна” сума фінансових ресурсів, що перебуває в його розпорядженні, збільшилася за рік на 69916 тис. грн. (447958 – 378042), або на 18,5% ($69916/378042 \times 100\%$).

Однак, підприємство має непокритий збиток, який збільшився на кінець року на 199443 тис. грн.

Також негативним є те, що заборгованість за товари, роботи і послуги збільшилася $143714 - 111532 = 32182$ тис.грн

Разом із тим на підприємстві є зростаюча дебіторська заборгованість за розрахунками, та збільшення суми за статтею «Інші оборотні активи».

Збільшення валюти балансу свідчить про зростання виробничих можливостей підприємства і заслуговує на позитивну оцінку.

Доцільно порівняти аналізований баланс із плановим, із балансами минулих років, даними підприємств конкурентів, із кращими господарствами району. Для отримання загальної оцінки динаміки фінансового стану можна зіставити зміни підсумку валюти балансу зі змінами фінансових результатів діяльності підприємства (виручкою) від реалізації продукції (робіт, послуг), прибутком від реалізації, загальним балансовим прибутком.

Для одержання загальної оцінки динаміки фінансового стану можна порівняти зміну підсумку балансу зі змінами фінансових результатів у господарській діяльності (чистий дохід від реалізації продукції, прибутку від реалізації, прибутку від фінансово-господарської діяльності) використавши Звіт про фінансові результати (про сукупний дохід).

Випередження темпів зростання чистого доходу від реалізації (прибутку реалізації, прибутку від фінансово-господарської діяльності) свідчить про поліпшення використання коштів на підприємстві порівняно з попереднім періодом, і навпаки – відставання характеризує погіршення використання коштів підприємства.

Порівняльний аналітичний баланс дає змогу оцінити фінансовий стан підприємства у найбільш узагальненому вигляді за допомогою ряду характеристик оцінки активів, власного капіталу та зобов'язань. Схемою аналітичного балансу охоплена велика множина показників, які характеризують

статистику і динаміку фінансового стану підприємства. Цей баланс містить показники як горизонтального, так і вертикального аналізу. Групування статей балансу для складання аналітичного балансу наведено в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Групування статей балансу для складання аналітичного балансу підприємства

Статті балансу	Код рядка балансу
Майно разом	1300
Необоротні активи	1095 + 1170 понад 1 рік
Оборотні активи	1195 + 1170 до 1 року
Запаси	1100
Дебіторська заборгованість	1120 + 1125 + 1130 + 1135 + 1140 + 1145 + 1155+1190
Грошові кошти та їх еквіваленти	1160 + 1165
Капітал разом	1190
Власний капітал	1495
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400
Капітал у дооцінках	1405
Додатковий капітал	1410
Неоплачений капітал	1425
Позиковий капітал	1595+ 1695
Довгострокові зобов'язання	1595 + 1665 понад 1 рік
Короткострокові кредити та позики	1600 + 1610
Поточні зобов'язання за рахунками	1605 + 1615 + 1620 + 1621 + 1625 + 1630 + 1635 + 1640 ± 1645 ± 1690 + 1660 до 1 року +1665 до 1 року
Власний оборотній капітал	1195 ± 1170 до 1 року – 1695

Примітки: сформовано автором на основі даних ТОВ "СЕ Борднетце-Україна"

При побудові аналітичного балансу обов'язково слід врахувати вплив витрат і доходів майбутніх періодів та забезпечень наступних витрат і платежів на обсяг оборотних активів та довгострокових і поточних зобов'язань.

Запропоновані коригувальні дії вартості поточних активів та поточних зобов'язань можуть бути зроблені за умов доступу до облікової інформації підприємства та при проведенні переважно внутрішнього фінансового аналізу.

Горизонтальний і вертикальний аналіз доповнюють один одного, і на їх основі будують порівняльний аналітичний баланс (табл. 3.8). В порівняльному

аналітичному балансі можна відобразити лише основні розділи активу і пасиву балансу.

Він систематизує її попередні розрахунки. Всі показники порівняльного аналітичного балансу можна розбити на три групи: показники структури балансу; показники динаміки балансу; показники структурної динаміки балансу.

На основі порівняльного балансу аналізуємо структуру майна. Це дає загальне уявлення про фінансовий стан підприємства. Вона показує питому вагу кожного елемента в активах та співвідношення залучених і власних коштів, що їх покривають, у пасивах. У структурі вартості майна відображають специфіку діяльності кожного підприємства.

Порівнюючи структури змін в активі й пасиві, можна зробити висновки про те, через які джерела здебільшого надходили нові кошти, переважно в які активи кошти вкладені.

У цьому випадку підвищення мобільності майна – нестабільне.

Якщо головним джерелом приросту стали власні кошти підприємства, то висока мобільність майна не випадково, її слід розглядати як постійний фінансовий показник підприємства. Сама собою структура майна і навіть її динаміка не дає відповіді на запитання, наскільки вигідно для інвестора вкладати гроші у підприємство, а лише оцінює стан активів і наявність коштів для погашення боргів.

Порівняльний аналітичний баланс, що поєднує дані для горизонтального і вертикального аналізів (табл. 3.8).

Порівнюючи структурні зміни в активі й пасиві, можна визначити, через які джерела здебільшого були надходження нових засобів, і в які активи засоби вкладені в минулому.

Потрібно звернути увагу на те, що спосіб групування статей у порівняльному аналітичному балансі вибирають індивідуально, залежно від значимості тієї чи іншої статті для конкретного підприємства.

Із табл. 3.8 видно, що ТзОВ “СЕ Борднетце-Україна” значно поліпшило своє становище, валюта балансу зросла на 69916 тис. грн., тобто на 18,5%

збільшилася сума фінансових ресурсів, що перебуває в її розпорядженні. Таке збільшення загального капіталу свідчить про збільшення виробничих потужностей господарства і заслуговує високої оцінки його діяльності.

Позитивним є збільшення власного капіталу на 347 тис. грн., але у питомій вазі в нас – зменшення на 6,56%. За звітний рік спостерігається також збільшення вартості як необоротних, так і оборотних активів – на +14670 тис. грн. (2,2%) і +55246 (2,4%) відповідно. Це свідчить про те, що фірма працює.

Негативним аспектом є збільшення поточних зобов'язань на 1540,00 тис.грн. (6,56%).

Як видно з табл. 3.8, структура активів фірми майже не змінилась. Якщо на початок року необоротні активи становили 34,68% від загальної суми балансу, то на кінець року вони дорівнювали 32,4%, тобто їх питома вага зменшилася на 2,21%. Оборотні активи збільшилися – на величину 2,31% на 55248 тис.грн. Збільшилося запасів – на 21861 тис. грн., тобто на 3,83 %, та дебіторська заборгованість – на 32182 тис.грн., що вилучає тимчасово обігові кошти. Необхідно дослідити причини, що призвели до такого різкого збільшення запасів.

Аналізуючи структуру пасиву балансу, слід відзначити зменшення частки власного капіталу на 6,56%, зростання поточних зобов'язань із 3884 тис. грн. на початок періоду до 5424 тис. грн., тобто 6,56%. Зменшилися короткотермінові кредити банків – на 5750 тис. грн. Зменшення за цією статтею – 1,83 %. Також дещо збільшилася кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги – на 2654 тис.грн, або 0,31%.

Можна зробити висновок, що у цьому звітному періоді підприємство збільшило свої оборотні активи (запаси) за рахунок зростання кредиторської заборгованості. Крім того, підприємство активно користувалося короткотерміновими кредитами банків, що свідчить про активну діяльність та неспроможність підприємства задовольняти свої потреби в грошових коштах, що в сучасних ринкових умовах цілком прийнятно.

Отже, результати аналітичних досліджень, отриманих за допомогою взаємопов'язаних показників оцінки експортно-імпортних операцій служитимуть підприємствам вихідною базою для формування загальної стратегії їх розвитку в сфері зовнішньоекономічної діяльності, а також дозволятимуть на тактичному рівні визначати конкретні цілі та ефективно використовувати ресурси.

Висновки до розділу 3

Таким чином, на основі розгляду організації внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у замовника визначено об'єкти, суб'єкти, завдання та складові організації внутрішнього контролю. Виходячи із особливостей операцій з давальницькою сировиною запропоновано поточний контроль за здійснюваною переробкою давальницької сировини у виконавця здійснювати за допомогою внутрішньої звітності.

Запропоновані форми внутрішньої звітності забезпечать контроль за термінами здійснення операцій з давальницькою сировиною, нормами її витрачання на кожному з етапів здійснення переробки, кількістю та якістю отриманої готової продукції, відходів та супутньої продукції, допущеним браком у процесі виробництва, а також контроль за виконанням виконавцем договірних зобов'язань відповідно до укладеного договору.

З метою формування теоретично-методичних основ внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною виділено стадії здійснення контролю та проаналізовано контрольні дії виконавця на кожній із стадій.

Між попереднім, поточним та наступним контролем існує зворотний зв'язок, при ефективному функціонуванні якого на підприємстві формується система внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною, що забезпечує достовірність, повноту та зрозумілість даних про господарську діяльність виконавця.

Метою наведеної методики контролю операцій з давальницькою сировиною є здійснення своєчасної, достовірної та повної перевірки господарських операцій задля попередження виникнення відхилень та порушень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азрилиян А.Н. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 1999. 574 с.
2. Бабіч І.В. Договір переробки давальницької сировини: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец.12.00.03. Київ, 2006. 26 с.
3. Бакурова О.А. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. К.: КНТЕУ, 2005. 314 с.
4. Бенько М.М. Новітні інформаційні технології в бухгалтерському обліку. *Вісник Львівської комерційної академії. Збірник наукових праць. Серія економічна.* Львів, ЛВК. 2011. Вип. 35. С. 29-33.
5. Беляєва О. Особливості документального оформлення руху давальницької сировини. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали міжнар. наук.-практ. конфер. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів (3 грудня 2010 р.).* – Луцьк: РВВ ЛНТУ, 2010. 608 с., С. 48-49.
6. Білінська Н.Є. Позабалансовий облік операцій з давальницькою сировиною у виробника. *Науковий вісник НЛТУ України.* 2011. Вип. 21.7. С. 151-158.
7. Білова Н. Операції з давальницькою сировиною в Україні: облік і оподаткування. *Податки та бухгалтерський облік.* 2009. № 13. С. 8-17.
8. Большой юридический словарь URL: <http://www.urka.ru>
9. Борисейко Ю.В. Бухгалтерський облік і контроль доходів: податковий аспект: дис. к.е.н.наук : 08.00.09. Житомир, 2012 р. 353 с.
10. Борисенко О.П. Державне регулювання та фінансовий контроль операцій з давальницькою сировиною. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/dtr/du/2009_4/files/DU_04_09_Borisenko
11. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 2001. 895 с.

12. Бровко Л.І. Облікові аспекти переробки давальницької сировини в олієжировому виробництві. *Економіка: проблеми теорії та практики: збірник наукових праць*. Випуск 57. Дніпропетровськ: ДНУ, 2000. 103 с., С. 11-16.
13. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: монографія. Житомир : ЖДТУ, 2011. 772 с.
14. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч. для студ. спец. “Облік і аудит” вищ. навч. закл./ За ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ПП “Рута”, 2002. 592 с.
15. Бутинець Т.А. Об’єкти господарського контролю: проблеми визначення. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць*. Житомир: ЖДТУ, 2010 . С. 25-36.
16. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого: монографія. Житомир: Рута, 2001. 100 с.
17. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Пархоменко В.М. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: підручник для студентів. Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 391 с.
18. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП “Рута”, 2001. 224 с.
19. Вишневецька В. Переробка зерна на давальницьких умовах. *Все про бухгалтерський облік*. 2011. № 78.С. 46-51.
20. Войтенко Т. ЗЕД: бухгалтерський та податковий облік у подробицях. Х.: Фактор, 2010. 448 с.
21. Голячук Н.В. Порядок здійснення давальницьких операцій сільськогосподарськими підприємствами URL: http://www.rusnauka.com/13_NPN_2010/Economics/65361.doc.htm
22. Гончаренко О.О. Особливості обліку операцій з давальницькою сировиною. *Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка*.

- Економіка*. Випуск 54. К.: Видавничо-поліграфічний центр “Київський університет”, 2001. 78 с. С. 34-37.
23. Гончаров С.М., Н.Б. Кушнір Тлумачний словник економіста. Рівне: НУВГП, 2008. 264 с.
24. Гончаров Ю.В., А.О. Дворецький Вплив толінгу на конкурентоспроможність легкої промисловості України. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 4, Т. 1. С. 99-101.
25. Гордієнко Н.І., М.Ю. Карпушенко Облік зовнішньоекономічної діяльності: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей. Харків: ХНАМГ, 2006. 235 с.
26. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436 -IV URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
27. Гребельник О.Б. Основи зовнішньоекономічної діяльності: підручник К.: Центр учбової літератури, 2008. 432 с.
28. Деревянко Б.В. Відмежування договору міжнародної купівлі-продажу від інших договорів. *Вісник ІЕПД НАН України*. 2010. № 1. С. 53-57.
29. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, “Економічна думка”, 2009. 272 с.
30. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 246 с.
31. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т./за ред. С.В. Мочерного. [Т. 1]. Львів: Світ, 2005. 616 с.
32. Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика / Під заг. ред. М.І. Молдаванова. К.: Техніка, 1993. 856 с.
33. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / За ред. Р. Дяківа. К.: “Міжнародна економічна фундація”, 2002. 704 с.
34. Ермошенко Н.Н., Н.Н. Скворцов Словарь-справочник предпринимателя. К.: УкрИНТЭИ, 1993. 168 с.

35. Єдинак Т.С. Зовнішньоекономічні операції з давальницькою сировиною в контексті забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємств. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vzuk/2008_18/tom_4/43_49.pdf.
36. Житний В.Є. Удосконалення аналізу операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.04. Харків, 2001. 19 с.
37. Жукевич С.М. Діагностика фінансово-економічної стійкості суб'єкта господарювання: концептуальний підхід / *Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка»*. №5-6 [63], Тернопіль, 2016, С.206-211
38. Жукевич С.М., Жук Н.Т. Діагностика ділової активності в інформаційній системі управління підприємством / *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні/ матеріали IV міжнар.наук.-практ.конф.*, 10-11 травня 2016 р. Тернопіль: ТНЕУ. С. 333-335
39. Жукевич. С.М., Карпишин Н.І. Аналіз й оцінка фінансових ризиків в системі управління суб'єктів господарювання / *Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка»*. №5-6 [63], Тернопіль, 2017 [69], С.180 – 185
40. Жукевич С.М. Бухгалтерський облік як інформаційна база аналізу фінансового стану підприємств в умовах інтеграції України в ЄС / *Науковий Вісник Донбаської державної машинобудівної академії*. № (17Е), 2015, С. 225-234
41. Жукевич С.М., Бурденюк Т.Г. Аналітична складова в управлінні діловою активністю підприємства / *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції*. Тернопіль, 30.06.2017 р. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. С. 228-231
42. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. К.: Знання, 2007. 1072 с.

43. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
44. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959-XII URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.
45. Закон України “Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності” від 23.12.1998 № 351 - XIV URL: <http://www.uapravo.net/data/base52/ukr52575.htm>.
46. Заруба І. Облік отриманої давальницької сировини. *Все про бухгалтерський облік*. 2009. № 47. С. 57-58.
47. Іваненко В.О. Операції з давальницькою сировиною: обліковий аспект. *Матеріали та тези виступів IX-ї міжнар. наук. конф.* Житомир: ЖДТУ, 2010. С. 323-325
48. Іваненко В.О. Облікове відображення виготовлення промислової продукції на давальницьких умовах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки*. 2010. № 4 (54). С. 89-93.
49. Іваненко В.О. Облікове забезпечення формування та аналізу статистичної звітності з виробництва продукції промислових підприємств: дисертація на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09. Житомир, 2011. 290 с.
50. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 09.12.2011 р. № 1591 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.
51. Калюга Є. Контроль за правильністю відображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій з давальницькою сировиною. *Вісник податкової служби України*. 2000. 31. URL:http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DG001139.html.

52. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія. К.: Ельга Ніка-Центр, 2002. 356 с.
53. Кіляр О.Р. Концептуальні передумови побудови бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною URL: http://www.nbuu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/11.htm.
54. Кіляр О.Р. Облік і аналіз операцій з давальницькою сировиною: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. Київ, 2008. 20 с.
55. Кіляр О.Р. Теоретико-методичні основи оцінки запасів. *Галицький економічний вісник*. 2009. № 1. С. 145-152.
56. Клим Н. М., Плекан М. В., Мужевич Н. В. Диджиталізація обліку в динамічному глобальному середовищі / Н .М. Клим, М. В. Плекан, Н. В. Мужевич // Бізнес Інформ. 2020. №11. С. 269–274. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-11-269-274>
57. Козіцька Н.О. Методика бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною між підприємствами резидентами, при оплаті послуг грошовими коштами. URL: www.nbuu.gov.ua/portal/Chem.../v46ek18.pdf.
58. Козіцька Н.О. Облік і контроль операцій з давальницькою сировиною (на прикладі олійно-жирових підприємств): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09. Київ, 2011. 20 с.
59. Контроль і ревізія: підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності “Облік і аудит” / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП “Рута”, 2006. 560 с.
60. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб’єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: монографія. К.: ДП “Ін форм.-аналіт. агентство”, 2007. 429 с.

61. Кравець Н.І. Толлінг та давальницька сировина – тотожні економічні явища. *Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю: матеріали I Всеукраїнської наук.-практ. конф. молодих науковців (18 грудня 2009 р.)* Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. 428 с., С. 199-200.
62. Кузьмінський Ю.А. Автоматизація оперативного обліку та контролю міжнародних економічних операцій: монографія К.: КНЕУ, 2001. 268 с.
63. Кузьмінський Ю.А. Зовнішньоекономічний контракт – джерело інформації оперативного обліку (переробка іноземної давальницької сировини). *Регіональні перспективи*. 2001. № 2-3. С. 54-58.
64. Куцміда Н. Давальницька сировина у ЗЕД-2. *Дебет-Кредит*. 2009.– № 39. С. 20-24.
65. Лапенко Т. Операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах. *Вісник податкової служби України*. 2012. № 9-10 с. 30-31.
66. Лемеш В.Н. Методологические аспекты учета давальческих операций: монография. Гродно: ГрГУ, 2005. 251 с.
67. Мельничук І. В. Мужевич Н. В. Проблемні аспекти оцінки й обліку інвестиційно-інноваційних проектів та програм / І. В. Мельничук, Н. В. Мужевич // Галицький економічний вісник. – Тернопіль, 2018. – № 2. – С. 129-139, URL : http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/27924/2/GEB_2019v56n1_Melnychuk_I-Problems_of_evaluation_123-130.pdf.
68. Мужевич Н. В. Організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства / Н. В. Мужевич // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали VI міжнар. наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 22 травня 2020 р Том 1.). – 234 с. – С. 64-66
69. Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності: підручник / За ред. О.А. Кириченка. К.: Знання, 2005. 493 с.

70. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента. М.: Дело, 1998. 800 с.
71. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. – № 2. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66826&cat_id=50097
72. Методичні рекомендації з обліку матеріально-виробничих запасів, наказ Міністерства фінансів Російської Федерації від 28 грудня 2001 р. № 119н.
73. Минюк Д.І. Класифікація адміністративних порушень, що вчиняються у сфері ЗЕД. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2010. № 10. С. 126-129.
74. Митний кодекс України від 11.07.2002 № 92-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/92-15>.
75. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки. URL: <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO8.pdf>.
76. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2004 року / О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Кульков. К.: ТОВ “ТАМАЦУ “СТАТУС”. 1028 с.
77. Муляр К.В. Теоретичні основи управління операцій з давальницькою сировиною/*Теорія та практика менеджменту: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф.* (13 травня 2020 р.). Луцьк, 2020. С. 132-134
78. Муляр К.В. Операції з давальницькою сировиною як об’єкт обліково-аналітичного дослідження
79. Муляр К.В., Жукевич С.М. Елементи облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною/*Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф.*, 22 травня 2020 рТом 1. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. С.21-23.

80. Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів” від 21.06.1996 р. № 193 URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.2329.0>.
81. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.95 р. № 88 URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.
82. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 224 с.
83. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: [підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”] / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП “Рута”, 2001. 544 с.
84. Осницька Н.А. Внутрішній контроль за здійсненням операцій з давальницькою сировиною у замовника. *Проблеми бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в Україні: зб. тез і матеріалів наук.-практ. конф., присвячених Дню бухгалтера (16 липня 2012 р., м. Житомир)* / Житомир: ЖДТУ, 2012. С. 85-87.
85. Осницька Н.А. Елементи облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною / *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки.* 2012. № 1 (59). с. 272. С. 136-139.
86. Панасюк В.М., Бурденюк Т. Г. Методика портфельного аналізу конкурентоспроможності підприємства /*Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф., 22 травня 2020 р.* С. 164-166
87. Панасюк В. М., Бурденюк Т. Г., Мужевич Н. В. Особливості цифрової трансформації обліку / В. М. Панасюк, Т. Г. Бурденюк, Н. В. Мужевич // *Галицький економічний вісник. – Тернопіль, 2021. – № 1 (68). – С. 70-76, URL : http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/34842/2/GEB_2021v68n1_Panasyuk_V-Peculiarities_of_digital_70-76.pdf*

88. Панасюк В. М., Вінярчик Г. І. Поняття виробничих запасів та проблеми їх трактування в системі обліку. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів VIII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. м. Тернопіль, 23 груд. 2020 р.* Тернопіль : ЗУНУ, 2021. С. 17-19.
89. Панасюк В.М., Бойчак М. В. [Визначення сутності фінансового стану та фінансової звітності підприємства в системі обліку/](#) *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції* м. Тернопіль, 23 грудня 2020 р. Тернопіль: ЗУНУ, 2021. 172 с.
90. Панасюк В. М. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ. 2020. 330 с.
91. Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік: від знань до компетентностей: навчальний посібник для дистанційного навчання. – Тернопіль : [б. в.], 2020. – 363 с.
92. Партин Г.О. Толінг як форма залучення обігового капіталу. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.7. С. 243-248.
93. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 -VI Редакція від 25.11.2018 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
94. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” від 20.10.1999 р. № 246 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
95. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів” від 10.08.2000 р. № 193 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.
96. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
97. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) від 06.09.2001 р. № 201. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>.
98. Починок Н.В. [Структура інтелектуального капіталу в системі обліку підприємства](#), Тернопіль, ТНЕУ, 2019. URL: <https://scholar.google.com.ua/citations?user=IkghvFQAAAAAJ&hl=uk>

99. Рабошук А.В. Давальницька сировина в економічній літературі: трактування понять і сутність операцій. *Вісник ЖІТІ*. 2002. № 22. С. 158-165.
100. Рожелюк В.М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств: монографія. К.: ННЦ, 2013. 488 с.
101. Сапсай В.П. Особливості ведення обліку зовнішньоекономічних операцій з давальницькою сировиною. URL: www.sworld.com.ua/konfer26/91.pdf.
102. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
103. Стецюк Л.С. Актуальні питання оподаткування та обліку операцій з давальницькою сировиною. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 3. С. 84-88.
104. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль. М.: Финансы и статистика, 1987 р. 127 с.
105. Табака Н.М. Особливості бухгалтерського обліку переробним підприємством операцій з давальницькою сировиною. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/5650/1/81.pdf>
106. Терновський В.О. Підвищення аналітичності обліку переробки давальницької сировини. *Управління розвитком*. 2011. № 5(102). С. 169-170.
107. Федяєва В.Ю. Документальне оформлення операцій з давальницькою сировиною. *Управління розвитком*. 2010. № 110(86). С. 68-70.
108. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435 - IV Редакція від 04.11.2018. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
109. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія. Тернопіль: ВПЦ “Економічна думка ТНЕУ”, 2011. 340 с.
110. Юридична енциклопедія: [в 6 т.] / за ред. Ю.С. Шемшученко. К.: “Укр. енцикл.”, 1998. 768 с.