

УДК 657.1: 336.2

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2022-2-22>**Чернецька О.В.**

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, оподаткування
та управління фінансово-економічною безпекою
Дніпровського державного аграрно-економічного університету*

Саванчук Т.М.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, оподаткування
та управління фінансово-економічною безпекою
Дніпровського державного аграрно-економічного університету*

Губарик О.М.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, оподаткування
та управління фінансово-економічною безпекою
Дніпровського державного аграрно-економічного університету*

Chernetska Olga

*Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting,
Taxation and Management of Financial and Economic Security
Dnipro State Agrarian and Economic University*

Savanchuk Tetiana

*Candidate of Sciences (Economics),
Associate Professor of the Department of accounting,
Taxation and Management of Financial and Economic Security
Dnipro State Agrarian and Economic University*

Gubarik Olga

*Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor,
Associate Professor of the Department of accounting,
Taxation and Management of Financial and Economic Security
Dnipro State Agrarian and Economic University*

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

ACCOUNTING AND TAXATION OF TRANSACTIONS WITH TOLLING RAW MATERIALS IN AGRICULTURAL ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто сутність операцій з давальницькою сировиною, що можуть здійснювати аграрні підприємства. Встановлено, що операції з давальницькою сировиною є специфічним видом господарських операцій, які передбачають передачу аграрному підприємству сировини на переробку без переходу права власності на неї. Визначено, що зазначені операції здійснюються на основі договорів та виокремлено основні складові елементи таких договорів, що дозволило представити варіанти документального оформлення досліджуваних операцій на кожному етапі їх здійснення. Враховуючи документальне оформлення, визначено кореспонденцію рахунків з обліку переробки сільськогосподарської продукції на давальницьких умовах у замовника та виконавця вказаних послуг. Спираючись на вимоги Податкового кодексу України, виділено особливості нарахування податків при здійсненні досліджуваних операцій за умов застосування різних систем оподаткування.

Ключові слова: облік, оподаткування, витрати, переробка, давальницька сировина, аграрне підприємство.

ANNOTATION

The article determines that a large number of agricultural enterprises have sufficient capacities for the processing of agricultural products. The essence of transactions with raw materials from Davanytsia that can be carried out by agricultural enterprises is con-

sidered. It has been established that operations with raw materials from Davanytsia are a specific type of economic operations, which involve the transfer of raw materials to an agricultural enterprise for processing without the transfer of ownership. It was determined that the specified operations are carried out on the basis of contracts between the customer (provider of raw materials) and the processor. The authors highlight the main stages of the processing process: transfer of raw materials, processing, transfer of finished products, payment for processing services. The article defines the contractual principles of transactions with raw materials and the constituent elements of contracts for the processing of raw materials. The need for documentary support for each technological stage of providing services for processing agricultural products on the basis of the given conditions is substantiated. This made it possible to present options for documenting the investigated operations at each stage of their implementation. The authors have identified a list of accounting accounts that can be used to display operations for processing raw materials for the customer and the service provider. The article provides the correspondence of accounts for accounting for the processing of agricultural products on the terms of the contract for all participants of the specified relationship. The authors presented the procedure for accounting for value added tax under the condition of drawing up tax invoices. Relying on the requirements of the Tax Code of Ukraine, the authors determined the peculiarities of tax assessment during the implementation of

the investigated operations under the conditions of application of the general and simplified taxation system. The authors justified the need for the development of internal accounting regulations by the agrarian enterprise regarding the investigated operations.

Key words: Accounting, taxation, costs, processing, toll raw materials, agricultural enterprise.

Постановка проблеми в загальному вигляді. Основним видом діяльності аграрних підприємств є здійснення виробництва сільськогосподарської продукції, проте окремі підприємства в своєму розпорядженні мають виробничі потужності і для її переробки. Зокрема, аграрні підприємства можуть здійснювати переробку зерна (виробництво борошна та крупи), насіння соняшника (виробництво соняшникової олії), молока (виробництво кисломолочних продуктів, вершкового масла, морозива), плодоовочевої продукції (консервування, виготовлення соків, заморожених продуктів) тощо.

Підприємства можуть здійснювати переробку як власновиробленої або придбаної сільськогосподарської продукції, так і сировини отриманої від замовників на переробку. При цьому виникають особливості документального оформлення таких взаємовідносин, порядку відображення операцій в обліку та оподаткування наданих послуг з переробки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вчені приділяють достатню увагу дослідженню питань, пов'язаних з процесом переробки сільськогосподарської продукції. Зокрема, вчені Плаксієнко В. Я., Яловега Л. В., Прийдак Т. Б., Лега О. В. акцентують увагу на документуванні та обліковому відображенні господарських операцій щодо наявності і руху продукції підсобних (промислових) виробництв [1]. Рожелюк В. М. аналізує порядок приймання сировини для переробки на склад сільськогосподарського підприємства, формування інформації про витрати переробного виробництва та методи обліку витрат і калькулювання [2, с. 40–42]. Мезенцева Н. М. та Серікова Т. А. наводять номенклатуру статей витрат в підсобних промислових виробництвах аграрного підприємства, а також визначають особливості визначення фактичної собівартості виробленої продукції [3, с. 497–498].

В спеціальних бухгалтерських виданнях [4–6] фахівці акцентують увагу на практичних аспектах обліку витрат з переробки давальницької сировини, зокрема, наводять зразки бухгалтерських документів, кореспонденцію бухгалтерських рахунків, приклади розрахунку собівартості наданих послуг переробки.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте, на сьогодні, на жаль, не достатніми є комплексні дослідження організації операцій з давальницькою сировиною, які б охоплювали як питання підписання відповідних договорів, так і узагальнення особливостей документування цих операцій, їх облікового відображення та визначення особливостей їх оподаткування.

Формулювання цілей статті. Метою статті є узагальнення теоретичних засад і дослідження практичних аспектів побудови договірних відносин і формування в обліку інформації щодо здійснення операцій з переробки сільськогосподарської продукції на давальницьких умовах та оподаткування зазначених операцій в аграрних підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Визначення порядку обліку та оподаткування операцій з давальницькою сировиною в аграрних підприємствах, вимагає, перш за все, окреслення сутності таких господарських операцій. В законодавстві України для цілей оподаткування така сутність найбільш повно визначається пп. 1.134 п. 14 Податковим кодексом України [7]. Зокрема, зазначеним пунктом господарська операція з давальницькою сировиною регламентується як «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» [7]. В той же час, Пп. 1.41 п. 14 ПКУ давальницькою сировиною визначається: «сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передаються іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції, з подальшим переданням або поверненням такої продукції або її частини їх власникові або за його дорученням іншій особі» [7].

Враховуючи, що окремого нормативного документу, який би визначав сутність досліджуваних операцій для цілей обліку, на сьогодні не прийнято, як оподаткування, так і облікове відображення господарських операцій з давальницькою сировиною базується на визначеннях наведених в Податковому кодексі.

Так, в процесі переробки сільськогосподарської продукції виникають взаємовідносини між замовником (давальцем сировини) та виконавцем (переробником сировини). Ці взаємовідносини регулюються відповідним договором на переробку і передбачають, що право власності на давальницьку сировину не переходить до переробника, а залишається у давальця сировини, який виступає замовником послуги з переробки і приймає на себе зобов'язання оплатити вартість послуги переробки виконавцю, тобто аграрному підприємству. Схему взаємовідносин контрагентів з переробки давальницької сировини наведено на рис. 1.

Отже, в процесі переробки сільськогосподарської продукції на давальницьких умовах здійснюється передача власником сировини (замовником послуги), наприклад, насіння соняшнику, аграрному підприємству, на якому

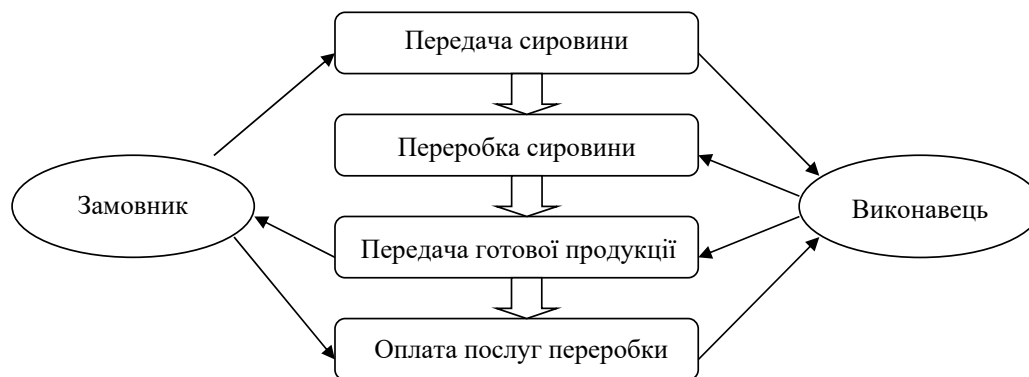


Рис. 1. Взаємовідносини контрагентів з переробки давальницької сировини

Джерело: зображено авторами

здійснюється процес переробного виробництва і отримується готова продукція, наприклад, соняшникова олія. Цю продукцію аграрне підприємство, що надає послуги з переробки сільськогосподарської продукції (виконавець) передає власнику сировини, який має оплатити лише вартість послуг переробки, оскільки право власності і на сировину, і на виготовлену продукцію на всіх етапах взаємовідносин залишається у замовника послуги. Відмітимо, що оплата послуг переробки можлива одним з трьох варіантів (грошовий розрахунок – готівковий і безготівковий, розрахунок частиною давальницької сировини або виготовленої продукції) або їх поєднанням.

Взаємовідносини аграрного підприємства з замовником послуги з переробки давальницької сировини регламентуються укладеним договором. Суттєві аспекти, які мають бути визначено в договорі на переробку давальницької сировини, зазначено на рис. 2.

Правильність відображення в обліку зазначених господарських операцій та їх оподаткування, переш за все, залежить від достовірного їх документального оформлення, що здійснюється на кожному технологічному етапі процесу надання послуг з переробки сільськогосподарської продукції на давальницьких умовах. Кожне аграрне підприємство формує графік документообігу до Наказу про облікову політику,

в якому визначає первинні документи (як рекомендовані відповідними нормативними актами, так і розроблені самостійно) для оформлення господарських операцій. Якщо аграрне підприємство здійснює переробку власновирощеної сільськогосподарської продукції та давальницької сировини, то слід відокремлювати облік саме давальницьких операцій. Можливі варіанти документального оформлення операцій з давальницькою сировиною в аграрних підприємствах узагальнено в таблиці 1.

Документальне оформлення господарських операцій з переробки сільськогосподарської продукції на давальницьких умовах є основою для формування облікових даних, зокрема, на рахунках бухгалтерського обліку та правильного нарахування податкових зобов'язань. В робочому плані рахунків до Наказу про облікову політику підприємство визначає перелік рахунків, які буде використовувати для обліку господарських операцій, в тому числі і для переробки сільськогосподарської продукції на давальницьких умовах.

Для обліку операцій з давальницькою сировиною можливими для використання є наступні рахунки:

1) у замовника:

– 276 «Сільгосппродукція, передана на переробку» – для обліку власновирощеної сільськогосподарської продукції, переданої на переробку;

Таблиця 1

Документальне оформлення операцій з давальницькою сировиною в аграрних підприємствах

Господарська операція	Варіанти документального оформлення
Передача власником сировини аграрному підприємству для переробки	Акт приймання-передачі давальницької сировини, прибутковий ордер, видаткова накладна, товарно-транспортна накладна (в паперовому вигляді) або е-ТТН (в електронному вигляді)
Переробка сировини в аграрному підприємстві	Звіт про використання сировини, Акт виконаних робіт з переробки давальницької сировини, Книга обліку руху давальницької сировини і результатів її переробки, Виробничий звіт
Передача виготовленої продукції замовнику послуги переробки	Акт приймання-передачі готової продукції, Акт приймання-передачі виконаних робіт і готової продукції
Оплата замовником послуг переробки	Прибутковий касовий ордер, виписка банку, акт приймання-передачі давальницької сировини в рахунок оплати послуг переробки, акт приймання-передачі готової продукції в рахунок оплати послуг переробки

Джерело: згруповано авторами

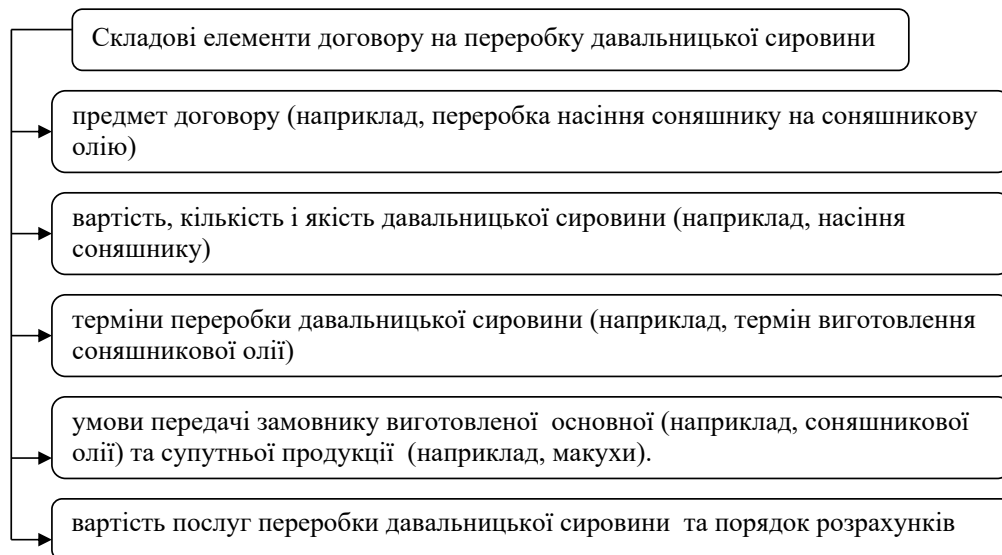


Рис. 2. Складові елементи договору аграрного підприємства на переробку давальницької сировини

Джерело: визначено авторами

– 206 «Матеріали, передані в переробку» – для обліку придбаної (або власновирощеної – відповідно до робочого плану рахунків) сільськогосподарської продукції, переданої на переробку;

– 26 «Готова продукція» – для оприбуткування виготовленої іншим аграрним підприємством (виконавцем) продукції;

– 631 «Розрахунки з вітчизняними поставальниками» – для обліку розрахунків з аграрним підприємством (виконавцем).

2) у виконавця:

022 «Матеріали, прийняті для переробки» – для обліку давальницької сировини;

233 «Підсобне (промислове) виробництво» – для обліку витрат на переробку сільськогосподарської продукції, в тому числі на давальницьких умовах;

903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг» – для відображення фактичної собівартості послуг, наданих на сторону;

361 «Розрахунки з покупцями та замовниками» – для обліку розрахунків з замовником послуг;

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» – для відображення вартості послуг відповідно до договору на переробку сільськогосподарської продукції на давальницьких умовах.

Таблиця 2
Кореспонденція рахунків з обліку переробки сільськогосподарської продукції на давальницьких умовах

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
У замовника послуг переробки		
Передано виконавцю сировину для переробки (наприклад, насіння соняшнику):		
-власновирощену сільськогосподарську продукцію	276 (206)	27
-придбану сільськогосподарську сировину	206	201
Отримано роботи з переробки сировини	23	631
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
Оплачено послуги переробки грошовими коштами	631	311
Списано вартість сировини та послуг з переробки на вартість продукції (наприклад, соняшкової олії)	26	276, 206, 23
У виконавця послуг переробки		
Отримано від замовника сировину для переробки	022	
Відображено надання послуг з переробки (оформлено акт)	361	703
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641
Списано вартість переробленої давальницької сировини		022
Списано витрати з переробки на собівартість реалізації	903	233
Отримано оплату послуг грошовими коштами	311	361

Джерело: згруповано авторами

При цьому, слід врахувати, що для платників податку на додану вартість операції з надання послуг з переробки давальницької сировини є об'єктом оподаткування, відповідно до п. 185.1 статті 185 Податкового кодексу України [7], а тому операції з нарахування податкового кредиту у замовника та податкових зобов'язань у виконавця також мають бути відображені на рахунках бухгалтерського обліку.

Основною умовою відображення вказаних операцій в обліку є належне оформлення та реєстрація виконавцем податкової накладної з ПДВ в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН). Базою оподаткування, в цьому випадку, є вартість послуг з переробки давальницької сировини виконавцем.

Враховуючи вищезазначене, кореспонденцію рахунків з обліку переробки сільськогосподарської продукції на давальницьких умовах наведено в табл. 2.

Важливо зазначити, що крім ПДВ, виконавець послуг з переробки сільськогосподарської продукції на давальницьких умовах повинен врахувати отриманий від таких операцій дохід за правилом нарахування при сплаті податку на прибуток за умови застосування загальної системи оподаткування та касовим методом – за умови сплати єдиного податку третьої групи.

За умови, якщо аграрне підприємство, dotримавшись необхідних критеріїв, обрало спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку четвертої групи, отриманий дохід від операцій з переробки сільськогосподарської продукції на давальницьких умовах не впливає на об'єкт оподаткування цим податком.

Висновки і перспективи майбутніх досліджень. Отже, операції з переробки сільськогосподарської продукції на давальницьких умовах в аграрних підприємствах є специфічним видом господарських операцій, що передбачають ряд особливостей, які необхідно врахувати при складанні господарських договорів, документальному оформленні, оподаткуванні та відображенні на рахунках бухгалтерського обліку, що в подальшому вимагає розробки внутрішніх облікових регламентів, щодо їх обліку та оподаткування.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Плаксієнко В. Я., Яловега Л. В., Прийдак Т. Б., Лега О. В. Продукція сільськогосподарського виробництва: особливості документування та облікового відображення. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2019/17.pdf (дата звернення: 18.06.2022).
2. Рожелюк В. М. Методичні аспекти побудови інтегрованої системи обліку виробничої діяльності переробних підприємств. *Агросвіт*. 2014. № 15. С. 39–45. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/15_2014/8.pdf (дата звернення: 18.06.2022).
3. Мезенцева Н. М., Серікова Т. А. Формування витрат сільськогосподарської продукції в сучасних умовах господарювання. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. Випуск 3 (20). С. 496–504. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/20_2019/76.pdf (дата звернення: 18.06.2022).

4. Облік давальницьких операцій в Україні. *Електронне видавництво «Баланс-Клуб»*. 2021. 14 січня. URL: <https://balance.ua/news/post/uchet-davalcheskih-operaciy-v-ukraine> (дата звернення: 18.06.2022).
5. Калюжна В. Перероблення сільгосппродукції на давальницьких умовах. *Електронне видавництво «Uteka»*. 2019. 20 серпня. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-nalogooblozhenie-selxozpredpriyatij-12-pererobotka-selxozprodukcii-na-davalcheskih-usloviyah> (дата звернення: 20.06.2022).
6. Гринь В. І. Операції з переробки давальницької сировини в зовнішньоекономічній діяльності: бухгалтерський та податковий аспекти. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. 2013. Т. 3. №. 1/6. С. 93–97. URL: <https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/6.3/93.pdf> (дата звернення: 20.06.2022).
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 20.06.2022).

REFERENCES:

1. Plaksijenko V. Ja., Jalovegha L. V., Pryjdaк T. B., Legha O. V. (2019) Produkciya siljskoghospodarskogho vyrobnyctva: osoblyvosti dokumentuvannja ta oblikovogho vidobrazhennja [Agricultural production products: peculiarities of documentation and accounting display]. *Efektivna ekonomika*, no. 115. Available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2019/17.pdf (accessed 18 June 2022).
2. Rozheljuk V. M. (2014) Metodichni aspekty pobudovy integrovanoji systemy obliku vyrobnychoji dijalnosti pererobnykh pidpryemstv [Methodical aspects of building an integrated accounting system of production activities of processing enterprises]. *Aghrosvit*, no. 15, pp. 39–45. Available at: http://www.agrosvit.info/pdf/15_2014/8.pdf (accessed 18 June 2022).
3. Mezenceva N. M., Serikova T. A. (2019) Formuvannja vytrat siljskoghospodarskoji produkciji v suchasnykh umovakh ghospodarjuvannja [The formation of costs of agricultural products in modern economic conditions]. *Skhidna Jevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnja*, vol. 3 (20), pp. 496–504. Available at: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/20_2019/76.pdf (accessed 18 June 2022).
4. Oblik davalnjncjkykh operacij v Ukraini (2021) [Accounting of tax transactions in Ukraine]. *Elektronne vydavnyctvo «Balance-Klub»*. Available at: <https://balance.ua/news/post/uchet-davalcheskih-operaciy-v-ukraine> (accessed 18 June 2022).
5. Kaljuzhna V. (2019) Pereroblennja siljghospprodukciji na davalnjncjkykh umovakh [Processing of agricultural products under Davalnytskyi conditions]. *Elektronne vydavnyctvo «Uteka»*. Available at: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-nalogooblozhenie-selxozpredpriyatij-12-pererobotka-selxozprodukcii-na-davalcheskih-usloviyah> (accessed 18 June 2022).
6. Ghrynj V. I. (2013) Operaciji z pererobky davalnjncjoji syrovyny v zovnishnjoeconomichnij dijalnosti: bukhghalterskij ta podatkovyj aspekt [Operations on the processing of raw materials in foreign trade: accounting and tax aspects]. *Naukovi praci Poltavskojki derzhavnoj aghrarnoj akademiji*, no. 1/6, pp. 93–97. Available at: <https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/6.3/93.pdf> (accessed 20 June 2022).
7. Podatkovyj kodeks Ukrainy № 2755-VI vid 02.12.2010 [Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (accessed 20 June 2022).