

ОБЛІК ДАВАЛЬНИЦЬКОЇ СИРОВИНИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ШВЕЙНОЇ ГАЛУЗІ

*Висвітлено передумови застосування давальницьких схем у швейній галузі.
Описано порядок документування, синтетичний та аналітичний облік давальницької сировини на підприємствах швейної галузі, розроблено та обґрунтовано напрями його вдосконалення.*

Ключові слова: давальницька сировина, давальницькі схеми, митний режим перероблення, договір про перероблення давальницької сировини, швейна галузь.

Постановка проблеми. Ще зовсім недавно вітчизняна швейна галузь була складовою потужного полігалузевого комплексу легкої промисловості, підприємства якої повністю задовольняли попит внутрішнього ринку відносно широким асортиментом якісних товарів. Проте із розпадом Радянського Союзу зруйнувалася не лише єдина загальнодержавна система суспільного виробництва та розподілу праці, а й структурні взаємозв'язки всередині галузі. Швейна промисловість опинилася у затяжній кризі. Маємо парадоксальну ситуацію – при наявності дешевої сировини та кваліфікованої робочої сили, підприємства випускають нерентабельну та неконкурентоздатну продукцію. Вступ України до СОТ став новим ударом по швейній галузі: скасування митного тарифу, який для одягу, в середньому, складав 12 %, створило умови для нарощування імпорту та загострення конкуренції на внутрішньому ринку. Фінансово-економічна криза, яка набула глобального розмаху у 2008-2009 рр. спричинила різке падіння обсягів виробництва та зростання від'ємного сальдо зовнішньої торгівлі швейної галузі, яка і так перебувала у занепаді.

Наслідки відсутності комплексної державної політики, спрямованої на підтримку і захист інтересів вітчизняних швейних підприємств, вкрай негативні: неконтрольоване ввезення на митну територію України так званої "сірої" продукції без обкладання відповідними податками, засилля ринків дешевими низькоякісними товарами з Китаю, Індії та Туреччини, імпорт вживаного одягу з Європи під видом гуманітарної допомоги – це чинники, що роблять ситуацію на ринку легкої промисловості критичною. Посилює негативні фактори низька платоспроможність споживчого попиту населення України.

За таких несприятливих економічних умов швейні підприємства були змушені самотужки шукати вихід із кризової ситуації. Ним стало виробництво продукції з давальницької сировини іноземних замовників. За різними оцінками за давальницькими схемами працює від 70 до 95 % швейних підприємств.

Згідно даних Державного комітету статистики імпорт давальницької сировини за товарними групами легкої промисловості – вироби з текстилю, трикотажу та хутра, а також вироби зі шкіри та інших матеріалів – у загальній вартості імпорту давальницької сировини в 2009-2010 рр. становив 28,1 % та 21,5 % відповідно [3].

Масштабність та повсюдність застосування операцій з давальницькою сировиною підприємствами швейної галузі зумовлює необхідність детального вивчення їх особливостей в аспекті облікового відображення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню особливостей бухгалтерського обліку давальницької сировини в галузях економіки присвячено праці Білової Н.А., Кіляр О.Р., Корнійчук Г.Б., Михалевич С.Г., Терновського В.О., Шкварчук Л.О. та ін. науковців. Проте особливості організації бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною на підприємствах швейної галузі залишаються недостатньо вивченими.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розкриття специфіки облікового відображення операцій з давальницькою сировиною, а також розробка та обґрунтування практичних рекомендацій з удосконалення методики їх позабалансового обліку на швейних підприємствах.

Відповідно до мети дослідження, його завданнями є:

- охарактеризувати передумови застосування давальницьких схем у швейній галузі;
- розкрити порядок документування операцій з давальницькою сировиною на швейних підприємствах, особливості їх синтетичного та аналітичного обліку;
- розробити та обґрунтувати напрямки удосконалення позабалансового обліку давальницької сировини.

Виклад основного матеріалу. Зовнішньоекономічний договір про перероблення давальницької сировини є основним документом, що визначає усі важливі аспекти взаємовідносин між замовником та виконавцем. У договорі обов'язково повинні бути вказані права виконавця та замовника; ціна робіт і порядок розрахунків; застава вартість давальницької сировини; обов'язки виконавця щодо належного виконання робіт та збереження майна замовника; обов'язки замовника щодо прийняття готової продукції; відповідальність сторін і правові наслідки невиконання умов договору; норми витрат сировини при переробці її у готову продукцію та порядок повернення залишків (технологічних втрат) переробленої сировини і матеріалів замовнику чи переходу їх у власність виробника, обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки, конкретний обсяг робіт і строк їх виконання.

У додатку до договору про перероблення давальницької сировини наводиться технологічна схема перероблення, що відображає всі його основні етапи, а також кількісні показники давальницької сировини, розміщеної у перероблення, яка витрачається підприємством у його процесі з обґрунтуванням виробничих втрат цієї сировини.

Ввезення та перероблення на митній території України товарів, що походять з інших країн, здійснюються з дозволу митного органу. Дозвіл на застосування митного режиму переробки може бути наданий митним органом на підставі письмової заяви уповноваженого представника швейного підприємства, поданої в митницю за місцем державної реєстрації суб'єкта.

Оскільки митні органи не уповноважені законодавством України визначати зовнішньоекономічну операцію, як операцію з перероблення давальницької сировини, то перед постановкою на контроль зовнішньоекономічної операції швейне підприємство повинно подати до митного органу висновок Торгово-промислової палати. Висновок приймається митними органами за умови, що аналіз даної операції базується на конкретних технологічних схемах перероблення давальницької сировини, наданих до митного оформлення контрактів і реальних витратах при виробництві готової продукції.

За наявності дозволу митного органу на розміщення товарів у режим переробки їх митне оформлення на вітчизняних швейних підприємствах здійснюється із застосуванням ввізної вантажної митної декларації (далі – ВМД).

Заповнення ВМД здійснюється відповідно до Інструкції “Про порядок заповнення вантажної митної декларації” від 09.07.1997 р. №307 (з подальшими змінами та доповненнями) з дотриманням особливостей, визначених у п. 3.5 Порядку заповнення граф вантажної митної декларації відповідно до митних режимів експорту, імпорту, транзиту, тимчасового ввезення (вивезення), митного складу, магазину безмитної торгівлі від 30.06.1998 р. №380. Так, у першому підрозділі графи 1 “Тип декларації” проставляється літерний код напрямку переміщення товарів “ІМ” (імпорт), у другому підрозділі – код митного режиму “51” (перероблення на митній території України). Третій підрозділ графи 1 “Тип декларації” не заповнюється. У графі 9 “Особа, відповідальна за фінансове врегулювання” зазначаються реквізити векселедавця або особи, яка надала письмове зобов’язання щодо вивезення готової продукції (продуктів перероблення). У графі 31 “Вантажні місця і опис товару” перед описом товару зазначається “Давальницька сировина”.

Що стосується оподаткування, то підпунктом 14.1.41 статті 14 ПКУ зазначено, що операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах здійснюються у порядку, встановленому Законом України “Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах” від 15.09.1995 р. № 327.

Зокрема, статтею 2 Закону № 327 передбачено, що сплата ввізного мита, податків та зборів провадиться українським виконавцем шляхом видачі органу державної податкової служби за місцезнаходженням виконавця простого авальованого векселя із строком платежу, що дорівнює строку здійснення операції з давальницькою сировиною, але не більш як 90 календарних днів з моменту оформлення вантажної митної декларації. В разі протермінування векселя, за кожен день протермінування сплачується пеня в розмірі 0,3 відсотка митної вартості давальницької сировини [4].

Основою для відображення в обліку одержаної давальницької сировини на швейних підприємствах є виписаний замовником рахунок-проформа (Proforma invoice), товарно-транспортна накладна міжнародного зразка (CMR), акт передачі та додані документи, які підтверджують якість давальницької сировини (наприклад, специфікація) (рис.1).

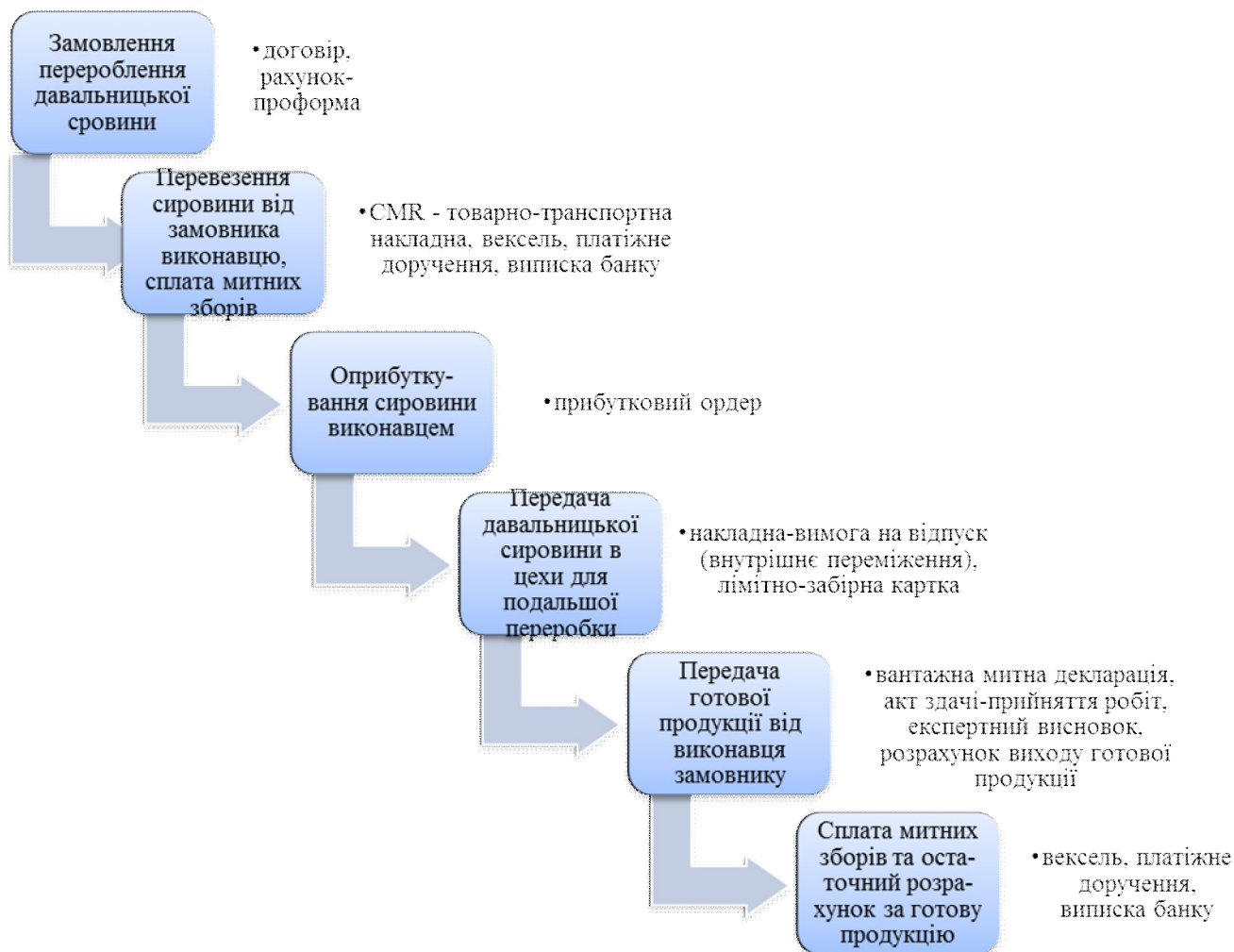


Рис. 1. Документальне оформлення операцій з давальницькою сировиною у процесі взаємовідносин “замовник – виконавець”

Рахунок-проформа містить відомості про ціну та вартість товару, але не є розрахунковим документом, оскільки не містить вимоги про сплату зазначеної в ньому суми. Тому, виконуючи всі інші функції рахунка, він не виконує функції платіжного документа.

CMR (Convention Merchandies Routiers) – це товарно-транспортна накладна міжнародного зразка, що підтверджує наявність договору між перевізником і відправником про автодорожнє перевезення вантажів. Форма накладної регламентується Конвенцією про договір міжнародного дорожнього перевезення вантажів. CMR заповнюється в чотирьох оригіналах: перший екземпляр для відправника (рожевий), другий екземпляр для одержувача (блакитний), третій екземпляр для фрахтувальника (зелений). Крім того, у деяких країнах існує ще білий екземпляр для тарифного контролю, що служить відповідною інформаційною копією. Накладна не є ні товаророзпорядчим, ні передавальним документом. Вона виконує функцію доказу укладення договору перевезення, прийняття товарів для перевезення й умов перевезення. Вантаж видається зазначеному в ній одержувачу.

При оприбуткуванні давальницької сировини, що надійшла від іноземного замовника складається прибутковий ордер, в якому зазначають, що сировина поступила на давальницьких умовах, адже затверджених уніфікованих документів для обліку надходження давальницької сировини не розроблено. Підставою для відпуску давальницької сировини у цехи є: для одноразового відпуску – накладна-вимога на

відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів; а для систематичного відпуску давальницької сировини у цехи – лімітно-забірні картки.

Передача замовнику виготовленої з давальницької сировини продукції на швейних підприємствах оформляється актом здачі-прийняття робіт (надання послуг) та рахунком-проформою. В акті вказуються дані про фактично виконані роботи і їх вартість, яка визначається швейним підприємством виходячи із фактичних затрат пов'язаних із переробленням давальницької сировини у готову продукцію. До акту додається експертний висновок Торгово-промислової палати про вихід готової продукції з давальницької сировини.

Крім того, швейні підприємства на вимогу замовника можуть представляти Розрахунок виходу готової продукції в результаті переробки давальницької сировини. Розрахунок містить дані про кількість та ціну використаної сировини (матеріалів), а також про кількість виробленої з цієї сировини продукції. Надлишок сировини повертається замовнику, якщо договором не передбачено часткову оплату робіт сировиною.

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

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

Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р. для обліку руху надходження сировини та матеріалів від замовника, які прийняті для перероблення і не оплачуються одержувачем, та їх вибуття (в тому числі в іншому матеріальному вигляді) призначений позабалансовий субрахунок 022 “Матеріали, прийняті для переробки”.

Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місцями їх зберігання чи перероблення [1].

Виходячи із технологічних особливостей перероблення давальницької сировини на підприємствах швейної галузі вважаємо доцільним ведення обліку в розрізі таких аналітичних рахунків:

– 022.1 – “Основні матеріали, прийняті для переробки”, де десятковий код другого порядку позначає застосування матеріалів в основному виробництві. Можна також впровадити десятковий код третього порядку, який вказуватиме на відповідний матеріал, а саме тканину, поглиблений аналітичний облік якої вестиметься залежно від виду, кольору, відсоткового співвідношення волокон тощо;

– 022.2 – “Допоміжні матеріали, прийняті для переробки”, де десятковий код другого порядку позначає застосування матеріалів в допоміжному виробництві. При введенні десяткового коду третього порядку отримаємо можливість розподіляти допоміжні матеріали залежно від призначення на матеріали виробничого (тканина-дубляж, етикетки, позначки розміру, застібки, фурнітура тощо) та невиробничого (вішаки, поліетиленові упаковки, коробки тощо) призначення;

– 022.3 – “Виробничі відходи”, окремий аналітичний рахунок для обліку виробничих відходів з подальшим розподілом за їх видами 022.3.1 “Клапти (обрізки)

вимірні” та 022.3.2 “Клапти (обрізки) вагові”.

– 022.4 – “Готова продукція, виготовлена з давальницької сировини” – рахунок для обліку результатів перероблення, подальший аналітичний облік яких доцільно вести за видами готової продукції (костюми, спідниці блузи, плаття, сорочки, жакети тощо).

Впровадження в практику обліку та подальше використання таких аналітичних рахунків сприятиме підвищенню якості отримуваної облікової інформації та контролю за збереженням майна замовника.

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

Відображення в бухгалтерському обліку підприємств швейної галузі операцій з давальницькою сировиною з оплатою послуг з перероблення грошовими коштами наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Відображення операцій з давальницькою сировиною на рахунках бухгалтерського обліку підприємств швейної галузі за умови оплати послуг з перероблення грошовими коштами*

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинні документи
	Дебет	Кредит	
Нараховано митний збір за оформлення при ввезенні давальницької сировини на митну територію України	949	642	Довідка бухгалтерії
Сплачено митний збір при ввезенні давальницької сировини на митну територію України	642	311	Виписка банку
Видано простий вексель на суму ПДВ та мита	05	–	Вексель
Оприбутковано на склад давальницьку сировину, яка отримана для перероблення	022	–	Рахунок-проформа (акт приймання-передачі), прибутковий ордер
Відображено витрати, пов’язані з переробленням давальницької сировини	23	13, 20, 22, 661, 651, 91	Акт списання, лімітно-забірна картка (накладна-вимога), розрахунково-платіжна відомість, розрахунок-довідка бухгалтерії та ін. документи, що передбачені для обліку витрат
Виключено суму ПДВ, що відноситься до запасів, використаних в процесі виробництва методом “червоне сторно”	641	644	Довідка бухгалтерії
Включено до складу витрат суму ПДВ	23	644	Довідка бухгалтерії
Відображено договірну вартість	362	703	Акт здачі-прийняття робіт

послуг з переробки			(надання послуг)
Списано витрати, пов'язані з переробленням давальницької сировини	903	23	Довідка бухгалтерії
Нараховано митний збір при вивезенні готової продукції	93	642	Довідка бухгалтерії
Сплачено митний збір	642	311	Виписка банку
Відображено у складі фінансових результатів:			
– витрати, пов'язані з переробленням давальницької сировини;	791	903	Довідка бухгалтерії
– суму митного збору;	791	93	
– дохід від надання послуг з перероблення	791	949	
	703	791	
Списано вартість переробленої давальницької сировини	–	022	Розрахунок виходу готової продукції в результаті переробки давальницької сировини, акт здачі-прийняття робіт (надання послуг)
Повернуто замовнику надлишок давальницької сировини	–	022	Рахунок-проформа
Погашено простий вексель при вивезенні готової продукції та залишків давальницької сировини	–	05	Вексель
Одержано грошові кошти від замовника в оплату послуг з перероблення давальницької сировини	314	362	Виписка банку

**Примітка. При формуванні проведень по операціях з давальницькою сировиною не враховувались коливання курсів валют*

У випадку розрахунку частиною давальницької сировини або готової продукції необхідно здійснити кілька додаткових проведень з відображення на рахунках бухгалтерського обліку оприбуткування цінностей відповідно на рахунках 201 “Сировина й матеріали” та 281 “Товари на складі”. Крім того, слід нарахувати і сплатити суму ввізного мита, митного збору та ПДВ на вартість сировини чи готової продукції, отриманої в оплату послуг з переробки. Відмітимо, що підприємство має право зарахувати суму сплаченого ПДВ до складу податкового кредиту.

В якості узагальнюючого документу для бухгалтерського обліку давальницької сировини на швейних підприємствах пропонуємо застосовувати Звіт про рух і залишки давальницької сировини, який міститиме дані про наявність, надходження та відпуск давальницької сировини на складах і у виробництві, а також інформацію про ціну кожного найменування давальницької сировини та номер і дату рахунку-проформи (інвойсу), на підставі якого цю сировину було оприбутковано та видатковою накладною, по якій її списали. Звіт про рух і залишки давальницької сировини заповнюватиметься на основі даних, що будуть акумулюватися у розкрійних цехах у Книзі обліку руху крою; у швейних цехах – у Книзі обліку виготовлення та руху готових швейних виробів; на складі – у Книзі обліку залишків та руху готових швейних виробів.

У фінансовій звітності швейних підприємств інформація про залишки давальницької сировини, будучи об'єктом позабалансового обліку, не наводиться.

Зважаючи на те, що фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, науковцями пропонується її відображати у Примітках до фінансових звітів. Для задоволення інформаційних потреб усіх груп користувачів та прийняття ними ефективних управлінських рішень, до форми № 5 “Примітки до річної фінансової звітності” доцільно додати розділ “Операції з давальницькою сировиною”, який міститиме дані про залишки сировини, прийнятої для перероблення (в межах строків перероблення і по якій минув термін перероблення згідно з договором); доходи і витрати від операцій з давальницькою сировиною [2].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Реалізація давальницьких схем для підприємств швейної галузі на сьогодні стала єдиною можливим інструментом накопичення обігових коштів для подальшого переходу до виробництва продукції під власним брендом. Раціональна організація системи бухгалтерського обліку загалом і операцій з давальницькою сировиною зокрема для швейних підприємств є запорукою максимально ефективного їх функціонування.

Перспективним напрямом дослідження є розробка спеціальних форм первинного обліку давальницької сировини і створення графіку документообігу носіїв облікової інформації щодо операцій з давальницькою сировиною.

Список використаних джерел

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291.
2. Кіляр О.Р. Облік і аналіз операцій з давальницькою сировиною: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / О.Р. Кіляр. Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана”. – К., 2008. – 18 с.
3. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
4. Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: Закон України від 15.09.1995 р. № 327/95
5. Реструктуризація промисловості України у процесі посткризового відновлення: аналітична доповідь / О.В. Собкевич, А.І. Сухоруков, В.Г. Савенко, С.Л. Воробйов та ін.; за ред. к.е.н., с.н.с, засл. екон. України Я.А. Жаліла. – Національний інститут стратегічних досліджень, 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/restrukt-30659.pdf>

ВИСОЧАН О.С., ОСТРИЙЧУК О.О. УЧЕТ ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ ПРЕДПРИЯТИЙ ШВЕЙНОЙ ОТРАСЛИ

Освещены предпосылки применения давальческих схем в швейной отрасли. Описан порядок документирования, синтетический и аналитический учет давальческого сырья на предприятиях швейной отрасли, разработаны и обоснованы направления его совершенствования.

Ключевые слова: давальческое сырье, давальческие схемы, таможенный режим переработки, договор о переработке давальческого сырья, швейная отрасль.

VYSOCHAN O., OSTRIYCHUK O. ACCOUNTING OF GIVE AND TAKE RAW MATERIALS IN GARMENT INDUSTRY ENTERPRISES

Conditions of the application of tolling schemes in the garment industry are cleared up. The procedure of documenting, synthetic and analytical accounting of give and take raw materials in garment industry enterprises is described. Directions of accounting improvement are developed and proved.

Keywords: give and take raw materials, tolling scheme, the customs procedure of processing, contract on processing of give and take raw materials, garment industry.