

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528) www.economy.nayka.com.ua | № 12, 2018 | 27.12.2018 р.

DOI: [10.32702/2307-2105-2018.12.125](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2018.12.125)

УДК 657

*В. Ю. Гордополов,
кандидат економічних наук, доцент
Київського національного торговельно-економічного університету*

МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ТОЛІНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ У ЗАМОВНИКА-РЕЗИДЕНТА ТА ВИКОНАВЦЯ-РЕЗИДЕНТА

*V. Gordopolov
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Kyiv National University of Trade and Economics*

METHODOLOGICAL PROVISIONS OF THE ACCOUNTABLE DISPLAY OF TOLLING PAYMENT OPERATIONS BY THE RESIDENT AND RESIDENCE AUTHORIZING REPRESENTATIVE

У процесі вивчення методичних положень облікового відображення толінгових операцій у замовника-резидента та виконавця-резидента, зважаючи на їх класифікації для цілей бухгалтерського обліку, та враховуючи здійснене моделювання їх облікового відображення, охарактеризовано порядок облікового відображення даних операцій за схемами: «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» та «замовник-нерезидент – виконавець-резидент». З огляду на відсутність договору толінгу, та враховуючи те, що договір щодо оформлення відносин толінгу поєднує положення договорів підряду та зовнішньоекономічних договорів, ідентифіковано його концептуальні положення, що впливатимуть на систему облікового відображення даних операцій. До ключових особливостей договору толінгу, що впливають на систему бухгалтерського обліку віднесено положення, що стосуються давальницької сировини, готової продукції, розрахунків та умов постачання. Конкретизації зазначених положень договору толінгу є необхідною умовою, з огляду на їх вплив на систему облікового відображення господарських операцій, що було охарактеризовано з позицій фундаментальних елементів методу бухгалтерського обліку. На основі аналізу та систематизації облікових, податкових, валютних та митних вимог, визначено порядок облікового відображення толінгових операцій за схемами: «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» та «замовник-нерезидент – виконавець-резидент». При визначенні порядку облікового відображення толінгових операцій з позицій замовника-резидента та виконавця-резидента, враховано нормативно-правові вимоги щодо їх здійснення в розрізі форм оплати (грошова, товарна, змішана). Залежно від форми оплати визначено облікові особливості толінгових операцій з позицій замовника-резидента та виконавця-резидента щодо врахування валютних змін та відображення курсових різниць.

In the process of studying the methodological provisions of the accounting reflection of tolling transactions from the customer-resident and resident executor, taking into account their classification for accounting purposes, and taking into account the simulation of their accounting mapping, the order of accounting reflection of the data of operations according to the following procedures is described:

"customer-resident-executor -non-resident "and" non-resident customer - resident executor ". Given the lack of a tolling agreement, and taking into account that the contract for the registration of the toling relationship combines the provisions of subcontracts and external economic agreements, its conceptual provisions have been identified that will affect the accounting system of these transactions. The key features of the tolling agreement affecting the accounting system include provisions relating to customer-supplied raw materials, finished products, calculations and delivery terms. Specifying the specified provisions of the toling agreement is a prerequisite, given their influence on the accounting system of economic transactions, which was characterized from the standpoint of the fundamental elements of the accounting method. On the basis of analysis and systematization of accounting, tax, currency and customs requirements, the order of accounting reflection of tolling operations is determined according to the following schemes: "resident customer - non-resident executor" and "nonresident customer - resident executor". In determining the order of accounting reflection turning operations from the position of the customer-resident and resident executor, the regulatory-legal requirements for their implementation in terms of forms of payment (monetary, commodity, mixed) are taken into account. Depending on the form of payment, the accounting features of tolling transactions from the positions of the customer-resident and resident executor in terms of taking into account currency changes and reflecting exchange differences are determined.

Ключові слова: Бухгалтерський облік; толінг; толінгові операції; облікове відображення; замовник-резидент; виконавець-резидент.

Key words: Accounting; toling; toling operations; accounting reflection; resident customer; resident executor.

Актуальність дослідження. Зважаючи на переваги здійснення толінгових операцій для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, враховуючи митні, валютні та податкові особливості даних операцій, що безпосередньо відобразатимуться в системі бухгалтерського обліку, питання їх облікового відображення з позицій замовника-резидента та з позицій виконавця-резидента, набуває актуальності. Відповідно до визначеної у попередніх наших дослідженнях класифікації толінгових операцій для цілей бухгалтерського обліку, важливого значення для облікового відображення, має класифікаційна ознака поділу – територіально-державні позиції замовника і виконавця. Розбіжність полягатиме в обліковому забезпеченні даних операцій залежно від того, замовником чи виконавцем є вітчизняний учасник толінгових операцій, тобто суб'єкт господарювання - резидент.

Тобто дана класифікаційна ознака є основою для поділу толінгових операцій та відображення їх в обліку. В свою чергу, інші класифікаційні ознаки поділу толінгових операцій на види для цілей бухгалтерського обліку, зважаючи на здійснене моделювання облікового відображення даних операцій, теж впливатимуть на варіативність обліку. З метою формування методичних положень облікового відображення толінгових операцій, здійснимо спробу їх визначення на основі двох схем провадження толінгових операцій: «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» та «замовник-нерезидент – виконавець-резидент», однак, із врахуванням інших визначених особливостей толінгових операцій, відповідно до сформованої класифікації та здійсненого моделювання облікового відображення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання організації бухгалтерського обліку піднімали в своїх працях В.В. Сопко, С.В. Свірко, Т.М. Сльозко, Л.М. Кіндрацька, В.С. Лень, Л.Г. Ловінська, Н.І. Дорош та інші. В частині організації та методики обліку операцій з давальницькою сировиною присвячені праці В.О. Іваненко, О.Р. Кіляр, М.В. Кужельного, Ю.А. Кузьмінського, В.С. Рудницького та інші. Не применшуючи значення наукового доробку, адже існуючі публікації характеризуються вагомими науковими результатами, невирішеним залишаються методичні положення облікового відображення відображення толінгових операцій у замовника-резидента та виконавця-резидента.

Викладення основного матеріалу. Толінгові операції – це взаємодія між як мінімум двома суб'єктами господарської діяльності, і відповідно, такий процес розпочинається із укладання договору. В свою чергу, договір не є первинним документом для цілей облікового відображення, однак, саме у договорі визначатимуться концептуальні положення та особливості здійснення майбутніх толінгових операцій.

Договір щодо здійснення толінгових операцій, з юридичних позицій є договором підряду, а тому регулюється цивільним законодавством, зокрема Цивільним кодексом України. Однак, зважаючи на те, що одним із суб'єктів толінгових операцій є нерезидент, договірний процес в цілому та положення договору, зокрема, повинні враховувати вимоги Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) [7], затвердженого наказом № 201 Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.01 року.

Відповідно до Положення [7] «зовнішньоекономічний договір (контракт) - матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, та спрямована на встановлення,

зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності». Зазначеним положенням визначено та охарактеризовано основні структурні елементи зовнішньоекономічного договору. Рекомендовану структуру договору (контракту) відповідно до Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) [7] подано в табл. 1.

Таблиця 1.
Структура зовнішньоекономічного договору (контракту)*

<i>Елемент договору</i>	<i>Характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Загальні положення	Назва, номер договору (контракту), дата та місце його укладення
Преамбула	Повне найменування сторін, із зазначенням країни, скорочене визначення сторін як контрагентів ("Виконавець", "Замовник" тощо) та найменування документів, якими вони керуються контрагенти при укладенні договору (контракту) (установчі документи)
Предмет договору (контракту)	Визначається, який товар (роботи, послуги) один з контрагентів зобов'язаний поставити (здійснити) іншому із зазначенням точного найменування, марки, сорту або кінцевого результату роботи, що виконується.
Обсяги виконання робіт, надання послуг	Визначаються конкретні обсяги робіт (послуг) та термін їх виконання, номенклатура, одиниця виміру товару (тонна, кілограм, штук тощо)
Базисні умови поставки товарів	Визначаються умови та строки виконаних робіт (послуг)
Ціна та загальна вартість договору (контракту)	Визначається ціна одиниці виміру товару та загальна вартість товарів або вартість виконаних робіт (наданих послуг)
Умови платежів	Валюта платежу, спосіб, порядок та строки фінансових розрахунків та гарантії виконання сторонами взаємних платіжних зобов'язань
Умови приймання-здавання товару (робіт, послуг)	Визначаються строки та місце фактичної передачі товару, перелік товаросупровідних документів
Упаковка та маркування	Відомості про упаковку товару (ящики, мішки, контейнери тощо), нанесене на неї відповідне маркування (найменування продавця та покупця, номер договору (контракту), місце призначення, габарити, спеціальні умови складування і транспортування та інше), а за необхідності також умови її повернення
Форс-мажорні обставини	Відомості про те, за яких випадків умови договору (контракту) можуть бути не виконані сторонами (стихійні лиха, воєнні дії, ембарго, втручання з боку влади та інше)
Санкції та рекламації	Порядок застосування штрафних санкцій, відшкодування збитків та пред'явлення рекламацій у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням одним із контрагентів своїх зобов'язань
Урегулювання спорів у судовому порядку	Умови та порядок вирішення спорів у судовому порядку щодо тлумачення, невиконання та/або неналежного виконання договору (контракту) з визначенням назви суду або чітких критеріїв визначення суду будь-якою зі сторін залежно від предмета та характеру спору, а також погоджений сторонами вибір матеріального і процесуального права, яке буде застосовуватися цим судом, та правил процедури судового урегулювання
Місцезнаходження (місце проживання), поштові та платіжні реквізити сторін	Місцезнаходження (місце проживання), повні поштові та платіжні реквізити (№ рахунку, назва та місцезнаходження банку) контрагентів договору (контракту)
Додаткові умови	Страхування, гарантії якості, умови залучення субвиконавців договору (контракту), агентів, перевізників, визначення норм навантаження (розвантаження), умови передачі технічної документації на товар, збереження торгових марок, порядок сплати податків, митних зборів, різного роду захисні застереження, з якого моменту договір (контракт) починає діяти, кількість підписаних примірників договору (контракту), можливість та порядок унесення змін до договору (контракту) та ін.

Джерело: складено на основі [7]

Слід зазначити, що в частині здійснення толінгових операцій, предметом договору є переробка давальницької сировини, тому важливо зазначити у договорі найменування (марку, сорт) переданої сировини замовником та результату переробки, тобто найменування, марка, сорт тощо готової продукції, що повертається виконавцем замовнику.

Законодавством [7] визначено, що у випадку необхідності «детальної характеристики або номенклатура товарів (робіт, послуг) ... це зазначається у додатку (специфікації), який має бути невід'ємною частиною договору (контракту), про що робиться відповідна відмітка в тексті договору (контракту) ... У додатку до договору (контракту) про переробку товару зазначається відповідна технологічна схема такої переробки. Технологічна схема переробки товару повинна відображати: усі основні етапи переробки сировини та процес перетворення сировини в готову продукцію; кількісні показники сировини на кожному етапі переробки з обґрунтуванням технологічних втрат

сировини; втрати виконавця переробки на кожному етапі переробки».

Залежно від складності технологічних процесів, встановлення чітких вимог у договорі до готової продукції є важливим моментом уникнення можливих непорозумінь. З іншого боку, такі вимоги неодмінно матимуть прояв у системі бухгалтерського обліку, а саме у частині фундаментальних елементів методу бухгалтерського обліку як оцінка та калькуляція. В свою чергу, законодавець також розширює вимоги щодо зазначення відомостей у контексті такого елемента договору як умови платежу.

Згідно Положення [7] «залежно від обраних сторонами умов платежу в тексті договору (контракту) зазначаються: умови банківського переказу до (авансового платежу) та/або після відвантаження товару або умови документарного акредитива, або інкасо (з гарантією); умови за гарантією, якщо вона є або коли вона необхідна (вид гарантії: на вимогу, умовна), умови та термін дії гарантії, можливість зміни умов договору (контракту) без зміни гарантій».

З огляду на те, що положення укладеного договору щодо здійснення толінгових операцій впливають на порядок відображення даних операцій у системі бухгалтерського обліку, доцільно визначити ключові елементи договору, які мають прояв у процесі облікового відображення операцій толінгу, зокрема, та впливають на елементи методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність) в цілому.

Ключові особливості договору щодо здійснення толінгових операцій наведено на рис. 1.



Рис. 1. Ключові особливості договору толінгу, що впливають на систему бухгалтерського обліку

Джерело: власна розробка

Як зазначено на рис. 1, до ключових особливостей договору толінгу, що впливають на систему облікового відображення даних операцій віднесено положення що стосуються: по-перше, давальницької сировини в частині зазначення її виду, якості (сорт, марки тощо), кількості (із зазначенням одиниці виміру), ціни та загальної суми; по-друге, готової продукції в частині зазначення виду, якості (сорт, марки), кількості (із зазначенням одиниці виміру), чітко визначеної технологічної схеми переробки, відсоткового співвідношення «сировина - готова продукція», ціни і загальної вартості даної продукції; по-третє, розрахунків, тобто положення, щодо ціни робіт (послуг), їх загальної вартості, виду (форми) і порядку розрахунків, розміру та порядку розрахунку відшкодування шкоди за порушення умов договору; по-четверте, умов постачання, в частині конкретизації умов передачі та приймання сировини, умов передачі та приймання готової продукції, моментів підписання актів приймання-передачі, складу транспортних витрат та їх покриття тощо.

Дані особливості впливатимуть на систему облікового відображення толінгових операцій, зокрема на фундаментальні елементи методу бухгалтерського обліку, а саме в контексті:

1. документування – залежно від особливостей давальницької сировини, готової продукції, умов їх постачання та розрахунків за здійснення толінгу, використовуватимуться різні форми первинних документів. Зокрема, здійснення толінгових операцій може підтверджуватися первинними документами, форми яких є затверджені на

рівні законодавства, наприклад, акт приймання-передачі сировини, акт приймання-передачі готової продукції, звіт про використання сировини, накладна на внутрішнє переміщення тощо. Натомість, з метою підвищення аналітичності даних бухгалтерського обліку щодо здійснення толінгових операцій, суб'єкт господарювання може використовувати розроблені самостійно з урахуванням власних потреб, первинні документи, які, в свою чергу, повинні враховувати обов'язкові реквізити, зазначені ст.9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. В даному контексті, реквізитне розширення первинних документів та розробка форм первинних документів, із врахуванням інтересів стейкхолдерів, щодо здійснення толінгових операцій стосуватиметься, в першу чергу, системи документообороту виконавця: в частині документування етапів процесу переробки отриманої сировини, адже технологія переробки на кожному етапі повинна відповідати законодавчим вимогам щодо оцінки та співвідношення вартості давальницької сировини із вартістю переробки на кожному технологічному етапі;

2. інвентаризації – з огляду на те, що толінгові операції передбачають передачу матеріальних цінностей, а саме давальницької сировини від замовника виконавцю, та готової продукції виконавцем замовнику, а також із врахуванням того, що право власності на давальницьку сировину та готову продукцію належить замовнику, виникає завдання щодо облікового відображення даних матеріальних цінностей як у замовника, так і у виконавця у складі активів даних суб'єктів господарювання. В свою чергу, дані активи підлягають інвентаризації як у замовника, так і у виконавця, тому визначені особливості давальницької сировини, готової продукції, умови їх постачання та розрахунків безпосередньо впливатимуть на даний елемент методу бухгалтерського обліку;

3. оцінки – особливості давальницької сировини, готової продукції, умов їх постачання та розрахунки за толінгові операції впливатимуть на вибір методів оцінки даних операцій, які в свою чергу, будуть залежати від визначення об'єктів та етапів оцінки як для виконавця, так і для замовника. Методи оцінки давальницької сировини, готової продукції та вартості послуг із переробки декларуються в положеннях облікової політики та різняться для виконавця та замовника;

4. калькуляції – зважаючи на те, що калькулювання є нерозривним процесом у ході здійснення толінгових операцій, визначені ключові особливості договору неодмінно впливатимуть на об'єкт калькулювання. У даному випадку, калькуляція стосуватиметься визначення вартості послуг із переробки і, в той же час, буде залежати від особливостей давальницької сировини та готової продукції (виду, якості (сорту, марки тощо), кількості, ціни тощо), чітко визначеної технологічної схеми переробки та форми розрахунків за неї тощо, тобто ключових особливостей договору.

5. рахунків – залежно від суб'єкта толінгової операції, одні і ті ж об'єкти обліку відобразатимуться у системі бухгалтерського обліку на різних рахунках у замовника та виконавця;

6. подвійного запису – зважаючи на зазначене вище, у системі бухгалтерського обліку замовника, з огляду на наявність у нього права власності на давальницьку сировину, даний об'єкт відобразатиметься за правилом подвійного запису на балансових рахунках. В свою чергу, для відображення даної сировини виконавець, не маючи на неї права власності, використовує позабалансові рахунки, де правило подвійного запису не діє, однак розрахунки та процес переробки відображається у звичайному форматі;

7. балансу – як наслідок, особливості, що впливають на зазначені вище елементи методу бухгалтерського обліку, обумовлюватимуть вплив і на даний елемент методу бухгалтерського обліку;

8. звітності – вся інформація у підсумку акумулюється у системі звітності замовника та виконавця, що аналогічно попередньому елементу методу бухгалтерського обліку - балансу, змінюватиметься під впливом визначених ключових особливостей договору толінгу.

Договірний процес, при здійсненні толінгових операцій, відіграє важливу роль щодо методики подальшого облікового відображення даних операцій у системі бухгалтерського обліку замовника-резидента та / або виконавця-резидента.

Толінгові операції є специфічним об'єктом бухгалтерського обліку зовнішньо-економічної діяльності, здійснення яких потребує дотримання визначених законодавчих (податкових, валютних, митних) вимог, встановлених на всіх етапах їх провадження. Порядок облікового відображення даних операцій доцільно розглянути з позицій замовника та виконавця, що є резидентом, а також врахувати різні варіанти оплати послуг переробки, задля визначення облікових особливостей здійснення даної діяльності. Зокрема, в частині форм оплати за послуги переробки розрізняють толінгові операції: з грошовою формою розрахунку, з товарною та із змішаною формами розрахунків.

Здійснення толінгових операцій за схемою «замовник-резидент – виконавець-нерезидент», передбачає, що вітчизняний суб'єкт господарювання передає сировину виконавцеві-нерезиденту, який в результаті її переробки, отримує готову продукцію, яку повертає замовнику.

Щодо облікового відображення толінгових операцій у системі бухгалтерського обліку замовника слід відзначити наступне.

По-перше, урахуовуючи те, що право власності на сировину, під час її передачі, не переходить виконавцю, її потрібно обліковувати на балансі замовника. Для відображення факту передачі сировини виконавцю (залишаючи її облікове відображення на балансі замовника), здійснюється бухгалтерське проведення Д-т 206 К201.

По-друге, продукція, що є результатом переробки оприбутковується на баланс замовника за вартістю, що включає вартість переданої сировини, наданих виконавцем-нерезидентом послуг з переробки актом виконаних робіт / наданих послуг) та суми митних платежів та відображається у складі запасів на субрахунках відповідних діяльності суб'єкта господарювання.

Щодо митних особливостей здійснення толінгових операцій за схемою «замовник-резидент – виконавець-нерезидент», доцільно зауважити, що сировина замовника, яка передається виконавцю-нерезиденту, відповідно до митного законодавства, поміщається у митний режим переробки за межами митної території. Відповідно до даного режиму, якщо сировина або продукти переробки повертаються на митну територію України у митному режимі імпорту, до переданої сировини не застосовуються заходи нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. З огляду на це, митні особливості здійснення толінгових операцій обумовлюватимуться розбіжностями між формами розрахунку за даними операціями.

У випадку, здійснення толінгових операцій за схемою «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» із товарною формою розрахунку, наприклад, частиною сировини та /або частиною готової продукції, виникають відмінності щодо митного оформлення вивезення сировини замовника за межі митної території України. Частина сировини, що підлягає передачі виконавцю-нерезиденту в рахунок оплати його послуг із переробки або ж частина сировини, з якої виготовлятиметься продукція, яка залишатиметься виконавцю-нерезиденту як оплата його послуг – підлягають декларуванню у режимі експорту. Натомість, та частина сировини, з якої виготовлятиметься продукція та повертатиметься для використання/реалізації замовником на території України, поміщається в режим переробки за межами митної території. Таким чином, види толінгових операцій, в залежно від території реалізації продуктів переробки, впливатимуть на порядок митного декларування вивезення сировини за межі митної території України, що в свою чергу, впливатиме на розмір митних платежів та інших інструментів регулювання зовнішнь-економічної діяльності.

Особливості облікового відображення толінгових операцій за схемою «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» стосуватимуться порядку врахування валютних змін та відображення курсових різниць, а саме:

- у частині здійснення *толінгових операцій з грошовою формою оплати*, якщо, оплату за послуги виконавця-нерезидента здійснюватиметься із використанням валютних грошових коштів. Як відомо, курсові різниці нараховуються лише за монетарними статтями. В свою чергу, сума заборгованості за послуги з переробки, що акумулюється у замовника-резидента на субрахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» та відображається за валютним курсом на дату підписання акту виконаних робіт, а тому курсові різниці нараховуються на дату погашення заборгованості та на дату балансу. Це стосується післяплати, а у випадку здійснення попередньої оплати - вартість заборгованості відобразатиметься за валютним курсом на цю дату, на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами», який належить до немонетарних статей, за якими курсові різниці не нараховуються;

- у частині здійснення *толінгових операцій з товарною формою оплати*, доцільно розрізнити ті операції, де оплата здійснюватиметься частиною сировини, що передається на переробку та толінгові операції, за здійснення яких передбачається оплата частиною готової продукції – результату переробки. З метою застосування валютного курсу щодо визнання дебіторської заборгованості та доходу від переданих в рахунок оплати сировини чи продуктів переробки, слід керуватися вимогами П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [5], де зазначено, що такий дохід та дебіторська заборгованість визнаватимуться на дату здійснення операції, тобто на дату складання вантажно-митної декларації, що підтверджуватиме передачу сировини та/або продукції. Враховуючи, що доцільним є відображення доходу на рахунку 70 «Доходи від реалізації», а суму заборгованості на субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» та зважаючи на те, що дані статті є немонетарними, курсові різниці не нараховуватимуться. Слід зазначити, що на дату складання та підписання акту наданих послуг / виконаних робіт, вартість послуг з переробки включатиметься до складу собівартості продукції за валютним курсом на дату передачі сировини та / або продукції - бухгалтерським проведенням Д-т 20/28 К-т 632. Після здійснення толінгової операції, необхідно провести взаємозалік заборгованостей за субрахунками 362 та 632;

- у частині *толінгових операцій зі змішаною формою оплати*, слід враховувати нормативно-правові вимоги та особливості, що окреслено вище, залежно від умов комбінування варіантів оплати.

Порядок облікового відображення толінгових операцій за схемою «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» у розрізі різних варіантів форм оплати за послуги наведено у таблиці 2.

Таблиця 2.
Порядок облікового відображення толінгових операцій за схемою
«замовник-резидент – виконавець-нерезидент»

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	2	3	4
Варіант 1. Толінгові операції з грошовою формою оплати			
1	Передано сировину виконавцю-нерезиденту (вивезено за межі митної території України)	206	201
2	Сплачено митним органам плату за здійснення митних формальностей та віднесено витрати до складу собівартості продукції переробки	377	311
		28	377
3	Підписано акт виконаних робіт з переробки*	28	632
4	Сплачено митним органам плату при розмитненні продукції**	377	311
5	Оприбутковано продукцію переробки	28	206

6	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	377
7	Віднесено до первісної вартості продукції: ввізне мито (та плату за здійснення митних формальностей)	28	377
8	Перераховано виконавцю-нерезиденту плату за виконані роботи*	632	311
Варіант 2. Толінгові операції з товарною формою оплати			
1	Передано в оплату робіт з переробки експортовану сировину*	362	712
2	Сплачено митним органам плату за здійснення митних формальностей	377	311
		93	377
3	Списано на собівартість реалізації вартість переданої сировини	943	201
4	Віднесено на фінансовий результат: - доходи - собівартість реалізації / витрати на збут	712	791
		791	943 / 93
5	Передано сировину нерезиденту (вивезено за межі митної території України)	206	201
6.	Сплачено митним органам плату за здійснення митних формальностей	377	311
		28	377
7.	Підписано акт виконаних робіт з переробки*	28	632
8.	Зараховано залишки за рахунками*	632	362
9.	Сплачено митним органам плату при розмитненні продукції	377	311
10.	Оприбутковано продукцію переробки	28	206
11.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	377
12.	Віднесено до первісної вартості продукції ввізне мито та плату за здійснення митних формальностей	28	377

Примітка: * відображення у валюті та відображення у гривнях згідно валютного курсу;

** сума мита при ввезенні продукції та ПДВ

Джерело: власна розробка

Толінгові операції за схемою «замовник-нерезидент – виконавець-резидент» передбачає, що іноземна сировина ввозиться на митну територію України з метою подальшої її переробки вітчизняним суб'єктом господарювання – виконавцем. Порядок облікового відображення толінгових операцій буде залежати насамперед від форми оплати за послуги переробки, а митні особливості оформлення даних господарських операцій обумовлюватимуться територією реалізації продуктів переробки.

Відповідно до Митного Кодексу [3], сировина, що ввозиться на митну територію України у процесі здійснення толінгових операцій, поміщується у митний режим переробки на митній території, що передбачає умовне повне звільнення від оподаткування, тобто митні платежі, акцизний податок, ПДВ не сплачується. Натомість, форма оплати за послуги переробки обумовлюватиме порядок застосування митних вимог щодо нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і як наслідок, чинитиме вплив на систему облікового відображення даних операцій.

Якщо митний режим переробки на митній території не додержується внаслідок вибору товарної форми оплати, тобто оплата здійснюватиметься частиною сировини/ готової продукції, то до така «плата» не може бути звільнена від оподаткування. Сировина, що ввозиться на митну територію України для переробки виконавцем-резидентом підлягає звільненню від оподаткування (мито, акциз, ПДВ), а її частина, що передається виконавцю як плата за переробку повинна бути поміщена у митний режим імпорту, що передбачає оподаткування такої сировини ввізним митом, акцизним податком, та нарахування плати за здійснення митних формальностей, що в свою чергу, повинні бути включені до первісної вартості таких запасів, відповідно до вимог П(с)БО 9 «Запаси» [6]. Аналогічно, вимоги митного режиму імпорту застосовуватимуться до частини готової продукції, що є наслідком переробки іноземної сировини, що залишається у виконавця як плата за надання послуг переробки. До ряду окремих видів сировини, що ввозиться з метою переробки та поміщається у митний режим переробки на митній території застосовуються заходи гарантування додержання даного режиму тобто фінансові гарантії, які відповідно до митного законодавства [3] «можуть надаватись у формі грошової застави або у вигляді документа».

Постановою Кабінету Міністрів України [8] затверджено перелік товарів, поміщення яких у митний режим переробки на митній території України забороняється, тобто дані види сировини не можуть звільнитися від оподаткування. Також встановлено [8], що фінансові гарантії «застосовуються при поміщенні у митний режим переробки на митній території України товарів групи 17 згідно з УКТЗЕД (цукор і кондитерські вироби з цукру)».

Облікове відображення надання фінансової гарантії здійснюватиметься на позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані», в свою чергу, одержана для переробки сировина, право власності на яку належить замовнику-нерезиденту, відобразатиметься на позабалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» за митною вартістю.

Особливості облікового відображення толінгових операцій за схемою «замовник-нерезидент – виконавець-резидент» стосуватимуться порядку врахування валютних змін та відображення курсових різниць, а саме:

- у контексті *толінгових операцій з грошовою формою оплати*, замовник-нерезидент здійснюватиме, як правило, оплату переробки грошовими коштами в іноземній валюті. Залежно від способу оплати (аванс чи після плата) за послуги переробки, у системі бухгалтерського обліку виконавця-резидента можуть відобразатися курсові

різниця. У випадку попередньої оплати (Д-т 312 К-т 362) сума оплати послуг переробки відобразатиметься у бухгалтерському обліку за курсом на дату зарахування іноземних коштів на банківський рахунок. Відображення доходу, внаслідок підписання акту виконаних робіт/наданих послуг, відобразатиметься за валютним курсом, встановленим на день зарахування авансу. Зважаючи на те, що сума заборгованості за кредитом субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» відноситься до немонетарних статей, курсові різниці не будуть нараховуватися. У випадку післяплати, тобто оплата здійснюватиметься після підписання акту виконаних робіт/наданих послуг, дохід відобразатиметься (Д-т 362 К-т 703) за валютним курсом, встановленим на дату первинного документу (акту). Залишок по дебету субрахунку 362 обумовлює нарахування курсових різниць на дату балансу та на дату погашення такої заборгованості;

- у частині здійснення толінгових операцій з *товарною формою оплати*, курсові різниці не нараховуватимуться, а вартість сировини / продукції отриманої в рахунок оплати відобразатиметься за валютним курсом на дату вантажно-митної декларації.

У контексті толінгових операцій зі змішаною формою оплати слід враховувати вище визначені законодавчі вимоги та особливості, в залежності від умов комбінування варіантів оплати.

Порядок облікового відображення толінгових операцій за схемою «замовник-нерезидент – виконавець-резидент» у розрізі різних варіантів форм оплати за послуги наведено у таблиці 3.

Таблиця 3.
Порядок облікового відображення толінгових операцій за схемою
«замовник-нерезидент – виконавець-резидент»

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	2	3	4
Варіант 1. Толінгові операції з грошовою формою оплати			
1.	Надано митному органу фінансову гарантію (перерахування грошової застави)	377 05	311 -
2.	Сплачено митним органам плату за здійснення митних формальностей	377	311
3.	Оприбутковано давальницьку сировину*	022	-
4.	Понесено витрати на переробку	23	13/20/63/65/ 66/ 91/ 37
5.	Виконано роботи з переробки (підписано акт виконаних робіт)*	362	703
6.	Списано вартість давальницької сировини*	-	022
7.	Списано собівартість виконаних робіт	903	23
8.	Сплачено митним органам плату за здійснення митних формальностей при реекспорті	377 93	311 377
9.	Віднесено на фінансовий результат: - доходи від виконаних робіт; - собівартість реалізації / витрати на збут	703 791	791 903 / 93
10.	Повернуто митним органом виконавцеві грошову заставу після митного оформлення реекспорту продукції переробки	311 -	377 05
11.	Отримано плату за виконані роботи*	314	362
Варіант 2. Толінгові операції з товарною формою оплати			
1.	Надано митному органу фінансову гарантію (перерахування грошової застави)	377 05	311 -
2.	Сплачено митним органам плату за здійснення митних формальностей	377	311
3.	Оприбутковано давальницьку сировину*	022	-
4.	Понесено витрати на переробку	23	13/20/63/65/ 66/ 91/ 37
5.	Оприбутковано розмитнену продукцію, передано в оплату за виконані роботи	28	632
6.	Віднесено до первісної вартості продукції: ввізне мито (та плату за здійснення митних формальностей)	28	377
7.	Відображено ПДВ, сплачений митним органам	641	377
8.	Виконано роботи з переробки (підписано акт виконаних робіт)	362	703
9.	Списано вартість давальницької сировини*	-	022
10.	Списано собівартість виконаних робіт	903	23
11.	Сплачено митним органам плату за здійснення митних формальностей при реекспорті	377 93	311 377
12.	Віднесено на фінансовий результат: - доходи від виконаних робіт;	703	791

	- <i>собівартість реалізації / витрати на збут</i>	791	903 / 93
13.	Повернуто митним органом виконавцеві грошову заставу після митного оформлення реекспорту продукції переробки	311	377
		-	05

Джерело: власна розробка

Висновки. Таким чином, на основі побудованої класифікації толінгових операцій для цілей бухгалтерського обліку, та враховуючи моделювання видів толінгових операцій відповідно до визначених класифікаційних ознак, здійснено спробу формування методичних положень облікового відображення даних операцій за схемами: «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» та «замовник-нерезидент – виконавець-резидент». Зважаючи на відсутність специфічного договору толінгу, визначено, що договір щодо оформлення відносин толінгу є, з одного боку, договором підряду, а з іншого – зовнішньоекономічним договором, який визначає концептуальні положення і особливості здійснення толінгових операцій, що в свою чергу, впливає на порядок їх відображення в системі бухгалтерського обліку. Встановлено ключові особливості договору толінгу, що впливають на систему облікового відображення досліджуваних господарських операцій, до яких віднесено конкретизація положень договору, що стосуються давальницької сировини, готової продукції, розрахунків та умов постачання. Вплив конкретизації ключових положень договору толінгу, що впливають на систему облікового відображення, охарактеризовано через фундаментальні елементи методу бухгалтерського обліку – документування, інвентаризацію, оцінку, калькуляцію, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність. В ході систематизації законодавчих вимог, а саме: облікових, податкових, валютних та митних, визначено порядок відображення в системі бухгалтерського обліку толінгових операцій за схемами: «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» та «замовник-нерезидент – виконавець-резидент».

Порядок облікового відображення толінгових операцій з позицій замовника-резидента та виконавця-резидента, наведено із врахуванням нормативно-правових вимог щодо їх здійснення, а також в розрізі класифікаційної ознаки за формою оплати – толінгові операції з грошовою, товарною та змішаною формами оплати. У контексті поділу толінгових операцій на види в залежності від форми оплати, для визначення порядку їх облікового відображення, з позицій замовника-резидента, виконавця-резидента, встановлено особливості даних операцій, що стосуються врахування валютних змін та відображення курсових різниць.

Список літератури.

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show>.
3. Митний кодекс України // [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
4. Податковий кодекс України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів // [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00/print>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" // [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
7. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>.
8. Постанова Кабінету Міністрів України «Про деякі питання перебування товарів у митному режимі переробки на митній території України, обмеження і заборони щодо поміщення окремих товарів у зазначений митний режим та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/295-2013-%D0%BF>.

References.

1. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine”, available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 30 Nov 2018).
2. Verkhovna Rada of Ukraine (1991), The Law of Ukraine “On foreign economic activity”, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show> (Accessed 30 Nov 2018).
3. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), “Customs code”, available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (Accessed 30 Nov 2018).
4. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “Tax Code of Ukraine”, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 30 Nov 2018).
5. Ministry of Finance of Ukraine (2000), “Regulation of accounting (standard) 21 "Influence of changes in foreign exchange rates”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00/print> (Accessed 30 Nov 2018).
6. Ministry of Finance of Ukraine (1999), “Regulation (standard) of accounting 9 "Stocks”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (Accessed 30 Nov 2018).
7. Ministry of Finance of Ukraine (2001), “Regulation on the form of foreign economic agreements (contracts)”, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01> (Accessed 30 Nov 2018).

8. Cabinet of Ministers of Ukraine (2013), Resolution "On certain issues of goods stay in the customs regime of processing in the customs territory of Ukraine, restrictions and prohibitions on the placement of certain goods in the specified customs regime and the recognition of certain acts of the Cabinet of Ministers of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/295-2013-%D0%BF> (Accessed 30 Nov 2018).

Стаття надійшла до редакції 20.12.2018 р.