

**В.Ю. Гордополов, канд. екон. наук, доцент
Київський національний торговельно-економічний університет**

ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТОЛНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ ЯК СПЕЦИФІЧНОГО ОБ'ЄКТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

В процесі дослідження обґрунтовано необхідність формування комплексної класифікації толнгових операцій для цілей облікового відображення. Аналіз та систематизація напрацьованих вченими підходів щодо визначення класифікаційних ознак поділу толнгових операцій, а також вимог чинного законодавства дозволило сформувати комплексну класифікацію даних операцій та визначити ключові класифікаційні ознаки для цілей бухгалтерського обліку. За класифікаційними ознаками поділу толнгових операцій, зокрема, залежно від суб'єктів участі; за формою розрахунку; за територіально-державними позиціями замовника і виконавця; за рівнем самостійності виконавця; за сировинною базою; за складом сировинної бази; за часовим проміжком провадження та за територією реалізації продуктів переробки, здійснено моделювання їх облікового відображення та ідентифіковано облікові розбіжності відображення даних господарських операцій в системі бухгалтерського обліку. За класифікаційними ознаками поділу толнгових операцій, моделювання за якими здійснено не було, зокрема, за видами давальницької сировини; за сферою національної економіки; за видами робіт; за періодичністю здійснення; за технологічним процесом та за місцем у діяльності підприємства, конкретизовано вплив видів даних операцій на їх облікове відображення з позицій замовника та виконавця.

Ключові слова: бухгалтерський облік, зовнішньо-економічна діяльність, толінг, толнгові операції, облікове відображення.

Постановка проблеми. У сучасних економічних умовах, з огляду існуючу конкуренцію, а також посилення глобалізаційних процесів та самостійність суб'єктів господарювання, підвищуються вимоги щодо ефективності управління підприємствами задля збереження та зміцнення їх позицій на ринку. Основою системи управління є повна, достовірна та своєчасна інформація, джерелом формування якої є бухгалтерський облік. Саме на даних бухгалтерського обліку приймаються важливі управлінські

рішення. З огляду на це, система бухгалтерського обліку на підприємстві виконує одну із функцій управління. Тому, з метою забезпечення потреб користувачів та інтересів стейкхолдерів, необхідним є належно та ефективно організована система бухгалтерського обліку. Особливої актуальності організація бухгалтерського обліку набуває в контексті відображення толінгових операцій, зважаючи на їх податкові, митні та валютні особливості, а також ряд економічних переваг, які отримують суб'єкти господарювання в результаті здійснення даних операцій.

Аналіз останніх досліджень і 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 ін. 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 залишається питання організаційно-методичних аспектів відображення толінгових операцій в системі бухгалтерського обліку.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження організаційного забезпечення бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності.

Викладення основного матеріалу досліджень. З метою одержання повної інформації, із системи бухгалтерського обліку, про толінгові операції, необхідним є науково обґрунтувати класифікацію даних операцій. З наукової позиції, «класифікація (від лат. *clasis* – розряд, клас і *facio* – роблю) – 1) система супідрядних понять у якій-небудь галузі знань; 2) розподіл тих чи інших об'єктів за класами (відділами, розрядами) в залежності від їхніх загальних ознак» [3, с. 258].

Використання результатів класифікації дає змогу структурувати дані щодо толінгових операцій та, як наслідок, змодельовати різні варіанти здійснення даних операцій у системі бухгалтерського обліку. Зважаючи на те, що чітко визначеної методики побудови класифікації не має, важливим є визначення ознак поділу об'єктів на групи, тобто класифікаційних ознак.

Як стверджує Ю.П. Блохін та Є.А. Панфілов [1] «ознака класифікації – характеристика об'єкта класифікації, що дає можливість встановити його подібність з іншими об'єктами класифікації або відмінність між ними».

З метою підвищення ефективності організації бухгалтерського обліку та, як наслідок, ефективності управління в цілому, необхідним є формування комплексної класифікації толінгових операцій, з виділення класифікаційних

ознак, які потребує саме система бухгалтерського обліку задля забезпечення процесів пізнання господарських операцій та узагальнення інформаційної бази про діяльність суб'єкта господарювання у даній сфері. Формування класифікації в цілому та виділення ключових класифікаційних ознак толінгових операцій для цілей бухгалтерського обліку неможливе без аналізу напрацювань вчених. Зокрема, необхідно дослідити всі види толінгових операцій, які розглядалися науковцями в різних літературних джерелах та нормативно-правових актах.

Г.О. Партин, О.А. Горбач [8] зазначають, «учасниками толінгових операцій, окрім замовників і підприємств-переробників, можуть бути додаткові посередники, постачальники, консультанти, які в процесі підприємницької діяльності не тільки взаємодіють, але й конкурують між собою». З огляду на це, важливою кваліфікаційною ознакою, для цілей бухгалтерського обліку, - в залежності від учасників толінгових операцій.

Однією із найбільш поширених класифікаційних ознак толінгових операцій, що зустрічається у працях К.К. Богомазової [2] В.В. Гордієць, Л.М. Римаревої [4] Г.О. Партина, О.А. Горбача [8] є за формою прояву: внутрішній та зовнішній толінг, тобто внутрішній толінг – операції із придбання іноземним підприємством вітчизняної сировини, а зовнішній толінг - ввезення сировини з-за кордону. З позицій бухгалтерського обліку, доцільно у даному контексті здійснити поділ толінгових операцій за класифікаційною ознакою, що наведена І.І. Коць [6], а саме: «за територіально-державними позиціями замовника та виконавця: за схемою «замовник-резидент – виконавець-нерезидент»; за схемою «замовник-нерезидент – виконавець-резидент»». Поділ за даною класифікаційною ознакою дозволяє здійснити моделювання бухгалтерського обліку толінгових операцій у замовника-резидента та у виконавця-резидента.

У працях К.К. Богомазової [2] В.В. Гордієць, Л.М. Римаревої [4] Г.О. Партина, О.А. Горбача [8], виокремлюються «толінгові операції з активною та пасивною переробкою сировини. Так, активна форма толінгу ґрунтується на переробці сировини іноземним контрагентом, тоді як пасивна форма полягає у переробленні сировини для іноземного замовника». Однак для цілей бухгалтерського обліку даний поділ не є доречним, адже повторює попередньо визначену ознаку - за територіально-державними позиціями замовника та виконавця, що безпосередньо не матиме відмінності у відображенні даних операцій у системі бухгалтерського обліку.

Автори [8] також поділяють толінгові операції за формою розрахунку та залежно від асортиментних груп давальницької сировини. Зокрема, за формою розрахунку Г.О. Партин, О.А. Горбач [8] виділяють толінгові

операції, в яких «оплата здійснюється сировиною (відповідно до угоди між толінгером та підприємством-переробником, останній одержує визначений відсоток сировини як оплату за перероблення іншої частини сировини); грошима (застосовується за умови, коли постачальник має можливість збуту готової продукції, а переробник – ні); готовою продукцією (у цьому разі частину отриманої продукції отримує підприємство-переробник як оплату послуг) та коли оплата за толінгові операції відсутня (відповідно до угоди, норматив виходу готової продукції занижується на такий відсоток, щоб понаднормативна частина продукції залишалась у переробника і компенсувала його витрати на перероблення. Цей спосіб на підприємствах із легальним бухгалтерським обліком не застосовується)». До наведених способів розрахунку у толінгових операціях доцільно додати змішану форму оплати, що передбачає оплату за послуги переробки частиною готової продукції та/або давальницької сировини та/ або грошовими коштами. Поділ толінгових операцій відповідно до виділеної класифікаційної ознаки за формою розрахунку є важливим у контексті: по-перше, відображення даних операцій у системі бухгалтерського обліку; по-друге, планування діяльності суб'єктів господарювання; та по-третє, господарського контролю за діяльністю економічних агентів. Слід відзначити, що витрати переробки акумулюються у підприємства-виконавця на рахунку обліку витрат виробництва – на рахунку 23 «Виробництво» (за винятком вартості давальницької сировини замовника), а формування собівартості послуг з переробки давальницької сировини в системі бухгалтерського обліку виконавця-резидента регламентується П(С)БО 16 «Витрати». Натомість, дохід від надання послуг з переробки давальницької сировини формується згідно П(С)БО 15 «Дохід». Зважаючи на те, що толінгові операції є взаємодією між резидентом та нерезидентом, заборгованість замовника-нерезидента у системі бухгалтерського обліку виконавця-резидента, виражена в іноземній валюті, підлягає перерахунку в цілях бухгалтерського обліку лише за умови, якщо вона є монетарною та здійснюється відповідно до пп. 7-8 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Натомість, толінгові операції залежно від асортиментних груп давальницької сировини поділяють на:

- перероблення на давальницьких умовах підакцизних видів мінеральної сировини та виготовлення підакцизної продукції;
- виробництво на давальницьких умовах продукції легкої промисловості, зокрема виробів швейної промисловості;
- перероблення на давальницьких умовах мінеральної, хімічної, фармацевтичної сировини;

- перероблення на давальницьких умовах сільськогосподарської сировини й виробництво харчової продукції [8].

Дана класифікаційна ознака є доцільною у контексті відображення у бухгалтерському обліку видів толінгових операцій, адже залежно від того яка сировина є об'єктом переробки – відрізнятиметься не лише облікове відображення таких операцій, а і податкове, митне та валютне регулювання даних операцій, що в свою чергу, обумовлюватиме вплив на облікове забезпечення толінгових операцій. Однак, не зважаючи на доцільність визначення даної класифікаційної ознаки, види толінгових операцій, наведені авторами є недостатньо доречними, адже даний перелік повно не характеризує економічні сфери, де мають місце дані операції. Наприклад, у частині переробки підакцизної сировини або виробництва підакцизної продукції, Г.О. Партин, О.А. Горбач [8] обмежуються лише мінеральною сировиною, хоча відповідно до ст. 215.1. Податкового кодексу України [9] «до підакцизних товарів належать: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; нафтопродукти, скраплений газ; автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли». В залежності від виду підакцизного товару (сировини), що використовується у толінгових операціях та позиції замовник-резидент / виробник – резидент, визначатиметься порядок оподаткування таких операцій та як наслідок – відображення в системі бухгалтерського обліку. З іншого боку, у частині поділу толінгових операцій за класифікаційної ознакою – залежно від виду давальницької сировини, для цілей бухгалтерського обліку, необхідним є виділення наступних видів: толінгові операції, що передбачають переробку підакцизної сировини та толінгові операції, що передбачають переробку іншої сировини.

Слід зазначити, що Податковим кодексом України [9], зокрема пп. 212.1.1 п. 1 ст. 212 визначено, що платниками акцизного податку є «особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини».

Відповідно пп. 14.1.28 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України [9] «виробництво підакцизних товарів (продукції) – це технологічний процес, в тому числі змішування, здійснення якого внаслідок зміни форми, властивостей або складу сировини, напівфабрикатів або готової продукції призводить до отримання підакцизних товарів (продукції, у тому числі сировини), надання таким товарам інших властивостей, що призводить або не призводить до збільшення обсягів таких товарів».

У свою чергу згідно пп. 14.1.134 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу

України [9] «операція з давальницькою сировиною – це операція з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції». На рис.1. розглянуто порядок оподаткування толінгових операцій, що передбачають переробку підакцизної сировини відповідно до положень податкового законодавства.

Відповідно до податкового законодавства, не зважаючи на те, що виконавець-резидент є платником акцизного податку та по суті перераховує дану суму до державного бюджету, замовник-нерезидент повинен сплатити суму акцизного податку виконавцю-резиденту. Сплата акцизного податку замовником-нерезидентом на рахунок виконавця-резидента, а саме документальне підтвердження такого перерахунку банківською установою є умовою відвантаження підакцизної продукції. Натомість, п. 216.5 ст. 216 Податкового кодексу України [9] при передачі підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини, датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх відвантаження виробником замовнику або за його дорученням іншій особі. Тобто, для цілей податкового обліку, платником акцизного податку є виконавець-резидент, який здійснює технологічний процес із виробництва підакцизних товарів, у тому числі з давальницької сировини – толінгову операцію. Однак, суму даного податку на поточний банківський рахунок виконавця-резидента повинен перерахувати замовник-нерезидент, що і буде умовою для подальшого відвантаження продукції.

В свою чергу, толінгові операції, з метою визначення їх особливостей та формування методики відображення даних операцій у бухгалтерському обліку, доцільно поділяти за сферою національної економіки на операції, що здійснюються у: паливно-енергетичній, хімічній, металургійній сферах, сфері машинобудування та металообробки, лісовій, легкій, харчовій, скляній, порцеляно-фаянсовій промисловостях та у сфері виробництва будівельних матеріалів. Кожен із зазначених видів для цілей бухгалтерського обліку можна деталізувати на підвиди, в залежності від виявлених особливостей даних операцій у кожній сфері національного господарства. Адже виявлені галузеві особливості матимуть безпосередній вплив на облікове відображення толінгових операцій.

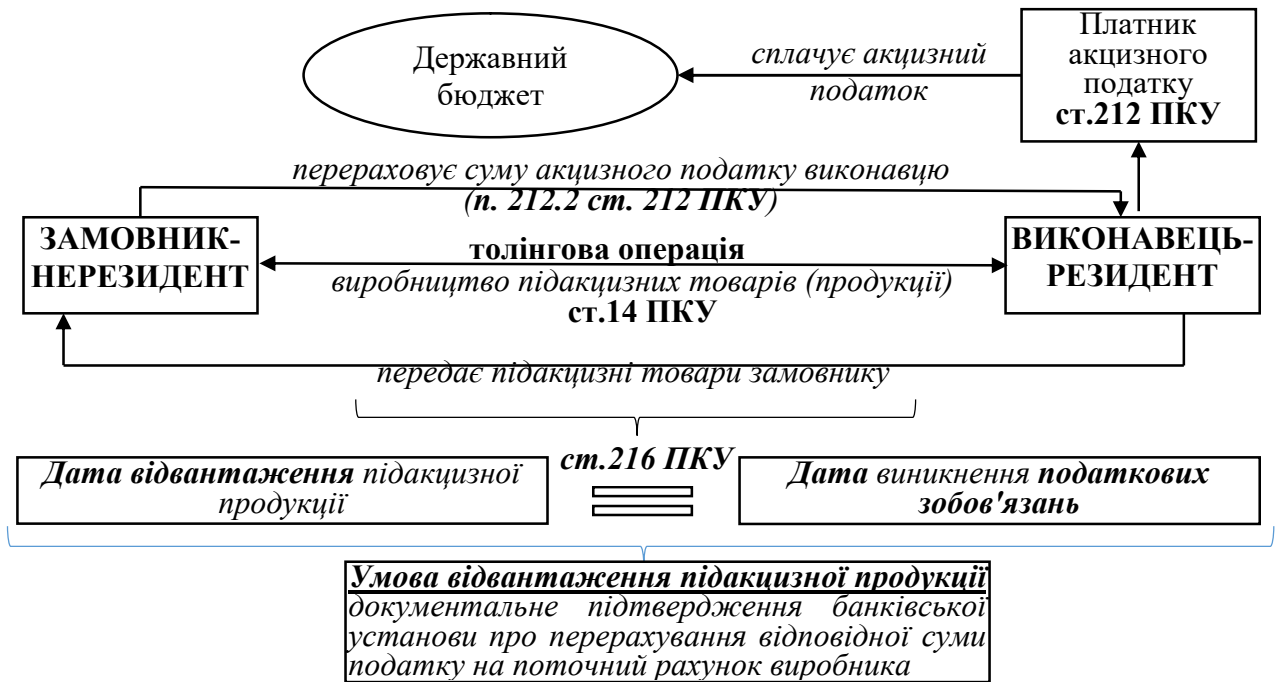


Рис. 1. Порядок оподаткування толінгових операцій, що передбачають переробку підакцизної сировини

Джерело: власна розробка

Класифікація толінгових операцій наводиться також і у Податковому кодексі [9], де зазначено, що толінгові операції не обмежуються лише переробкою, але й можуть передбачати здійснення ремонту щодо наданих товарів. Відповідно до зазначеного, можна виділити класифікаційну ознаку - за видами послуг, де виокремлювати толінгові операції, що передбачають переробку та толінгові операції, що передбачають ремонт продукції. І.І. Коць [6] в дисертаційному дослідженні, на основі податкового законодавства, виділяє «за видами робіт переробного підприємства: переробні операції (передбачають виконання переробним підприємством низки переробних робіт, зокрема з переробки, обробки, монтажу, демонтажу, використання давальницької сировини); ремонтні операції (зосереджені на здійсненні переробним підприємством низки ремонтних робіт, зокрема, з ремонту, модернізації, відновлення та регулювання, калібрування давальницької сировини); та комплексні операції (ґрунтуються на виконанні переробним підприємством як переробних, так і ремонтних робіт)». Такий поділ є доречним і для облікового відображення толінгових операцій, адже безпосередньо впливатиме на елементи методу бухгалтерського обліку в частині документування даних операцій, оцінки та калькулювання послуг, та як наслідок на рахунки (включаючи відображення на проводках

бухгалтерського обліку), відображення у звітності та інвентаризацію. Однак, важливим є те, що право власності на давальницьку сировину не належить виконавцю-резиденту, а отже, відповідно до податкового законодавства, вартість сировини не включається до складу собівартості, та до складу інших витрат виконавця-резидента – суб'єкта толінгових операцій. Зважаючи на це, дані операції з надходження сировини, відобразатимуться у системі бухгалтерського обліку, у замовника-резидента, на субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» позабалансового рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

Наступна класифікаційна ознака щодо поділу толінгових операцій на види стосується «рівня самостійності переробного підприємства при виконанні ним переробних робіт. В межах такої ознаки, якщо толінгові операції передбачають автономне здійснення переробних робіт лише силами переробного підприємства-виконавця, то вони називатимуться автономними операціями, а якщо ж толінгові операції ґрунтуються на здійсненні переробних робіт силами переробного підприємства та інших підприємств, залучених у переробний процес, то тоді мова йтиме про залежні толінгові операції» [5]. Дана класифікаційна ознака для цілей бухгалтерського обліку стосуватиметься облікового забезпечення толінгових операцій виконавця-резидента, адже впливатиме на рівень собівартості наданих послуг замовнику-нерезиденту, зважаючи на можливість залучення до процесу переробки інших суб'єктів господарювання.

Натомість, у випадку, коли замовник-нерезидент укладає договір із декількома виконавцями-резидентами, дана операція теж буде відноситися до толінгових, а податкове законодавство передбачає, що ставки податку на додану вартість є 0% на всіх етапах переробки сировини всіма виконавцями, за умови обов'язкового вивезення готової продукції, виготовленої із давальницької сировини замовника, за межі митної території України.

У даному контексті також слід врахувати податкове законодавство, що визначає необхідною умовою визнання господарських операцій толінговими, коли сировина замовника на конкретному етапі її переробки складає не менше, ніж 20 відсотків загальної вартості готової продукції.

В залежності від результатів обробки давальницької сировини в межах здійснення толінгових операцій, їх можна класифікувати за технологічним процесом, адже в результаті обробки давальницької сировини, у технологічному аспекті, що в свою чергу матиме вплив на облікове відображення, підприємство-замовник може отримати продукцію, що є наслідком по-перше, незначної зміни форми давальницької сировини, яка піддалася переробці; по-друге, суттєвого перетворення, що відрізняє готову

продукцію від давальницької сировини як за формою, так і за властивостями (наприклад, нафта-бензин, цукровий буряк – цукор, насіння соняшника – рослинна олія тощо).

Зазначене обумовлює поділ толінгових операцій також за сировинною базою та за рівнем комплексності (складом) сировинної бази, які наводить І.І. Коць [5]. Зокрема, автор поділяє толінгові операції за сировинною базою на «операції, що ґрунтуються виключно на сировині замовника, та операції, що ґрунтуються частково на сировині замовника та частково на сировині виконавця». Дана класифікація толінгових операцій для цілей бухгалтерського обліку є доречною, адже виділені види груп господарських операцій відрізнятимуться не лише порядком облікового відображення даних операцій, а і оцінкою витрат та калькуляцією собівартості послуг, наданих виконавцем-резидентом.

В свою чергу, давальницька сировина включає сировину, матеріали, енергоносії, комплектуючі вироби, напівфабрикати та інше, що є необхідним для перетворення на замовлену продукцію. Виробничий процес даного перетворення визначатиме необхідний склад матеріалів. З огляду на це, «за рівнем комплексності (складом) сировинної бази, що використовується у цілях толінгових операцій, варто виокремлювати моносировинні операції (ґрунтуються лише на одному виді давальницької сировини, що є достатнім для виконання певного виду робіт в межах толінгових операцій), та полісировинні операції (для виконання толінгових робіт потребують комплексної сировинної бази, що може включати різні види сировини, матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, енергоносіїв)» [5]. В даному аспекті, особливістю є надання підприємством-замовником такої сировини та / або комплексної сировинної бази, її порядок оподаткування та митного оформлення відвантаження, а також податкове обмеження щодо вартості сировини замовника, яка повинна на конкретному етапі її переробки складати не менше, ніж 20 відсотків загальної вартості готової продукції.

Толінгові операції, у економічному контексті, є інструментом вирішення ряду проблем, пов'язаних із неналежним рівнем забезпеченості виробництва ресурсами сировинно-матеріального, фінансового, трудового тощо характерів. Зважаючи на це, у загальній структурі діяльності, що здійснюють суб'єкти господарювання, толінгові операції можуть займати як переважаючі місце, так і носити характер додатково здійснюваної ними діяльності. У даному контексті автор [6] класифікує толінгові операції за місцем у діяльності підприємства на основні, другорядні та домінуючі, та зазначає, що «основні толінгові операції (у випадку ототожнення толінгових операцій та основної діяльності підприємства); домінуючі толінгові операції

(займають переважаючу частку в основній діяльності підприємства); та другорядні толінгові операції (посідають другорядне місце в основній діяльності підприємства)». Дана класифікаційна ознака з позицій бухгалтерського обліку є важливою в контексті планування діяльності суб'єкта господарювання, в системі бюджетування та формування прогнозів.

Важливою класифікаційною ознакою толінгових операцій для цілей бухгалтерського обліку є часовий проміжок їх провадження, адже період здійснення толінгових операцій безпосередньо впливатиме на рівень доходів та витрат суб'єктів даних господарських операцій та, як наслідок, рівень їх фінансових результатів та віднесення їх до конкретного періоду. Відповідно до вітчизняного митного законодавства, максимальний термін переробки товарів, котрі поміщені у митному режимі переробки, становить 365 днів), однак, зважаючи на галузеві особливості виробництва в цілому та переробки давальницької сировини у межах здійснення толінгових операцій, останні доцільно класифікувати за терміном здійснення. У межах даної класифікаційної ознаки виділяють [5]: «короткотермінові толінгові операції (тривалістю до 1 місяця); середньотермінові толінгові операції (тривалістю 3-6 місяців); довготермінові толінгові операції (тривалістю 6-12 місяців)», дана класифікацію також доцільно розглядати в цілях побудови методики облікового забезпечення толінгових операцій та розглядати як основу для моделювання системи бухгалтерського обліку.

Натомість, у праці [5] також класифіковано толінгові операції «за періодичністю здійснення на постійні (здійснюються на постійній основі і, як правило, є основною діяльністю підприємства або займають вагому частку в ній); регулярні (реалізуються через визначені проміжки часу (декаду, місяць, квартал, півріччя, рік, тощо)); та разові операції (здійснюються не на постійній основі, а, як правило, за разовими рішеннями керівництва у певних умовах функціонування для вирішення тих чи інших завдань і проблем підприємства)».

Для цілей бухгалтерського обліку, зважаючи на особливості митного регулювання експорту та імпорту продукції, що є результатом здійснення толінгових операцій, останні необхідно класифікувати за територією реалізації продуктів переробки (готової продукції). Адже вітчизняне митне законодавство [7] передбачає застосування заходів нетарифного регулювання до товарів, що ввезені на митну територію України з метою переробки виконавцем-резидентом та за умови подальшого реекспорту таких продуктів переробки, але в той же час одержані продукти переробки можуть також бути реалізовані на митній території України, якщо здійснити їх митне оформлення відповідно до митного режиму імпорту. З огляду на це, за

територією реалізації продуктів переробки (готової продукції), толінгові операції можна поділити на: ті, що передбачають реалізацію продуктів переробки (готової продукції) на митній території країни виконавця; ті, що передбачають реалізацію продуктів переробки (готової продукції) на митній території країни замовника та такі, що передбачають реалізацію продуктів переробки (готової продукції) як на митній території країни виконавця, так і частково в країні замовника.

Визначені вище класифікаційні ознаки поділу толінгових операцій для цілей бухгалтерського обліку можуть бути використані як основа моделювання їх облікового відображення, адже в залежності від ознаки поділу даних господарських операцій, в системі бухгалтерського обліку різнитиметься інформація щодо діяльності, яка здійснюється. Зазначене дозволяє здійснити спробу моделювання облікового відображення толінгових операцій в розрізі виділених вище класифікаційних ознак. Основою моделювання облікового відображення толінгових операцій є класифікація їх за ознаками на види, враховуючи вплив відмінностей останніх на етапи облікового процесу відображення господарських операцій (спостереження; вимірювання; групування та систематизація; узагальнення) та елементів методу бухгалтерського обліку (документування; інвентаризація; оцінка; калькуляція; рахунки; подвійний запис; баланс; звітність).

Залежно від суб'єктів участі в толінгових операціях:*

**Вплив на етапи облікового процесу;*

** Вплив на елементи методу бухгалтерського обліку:*

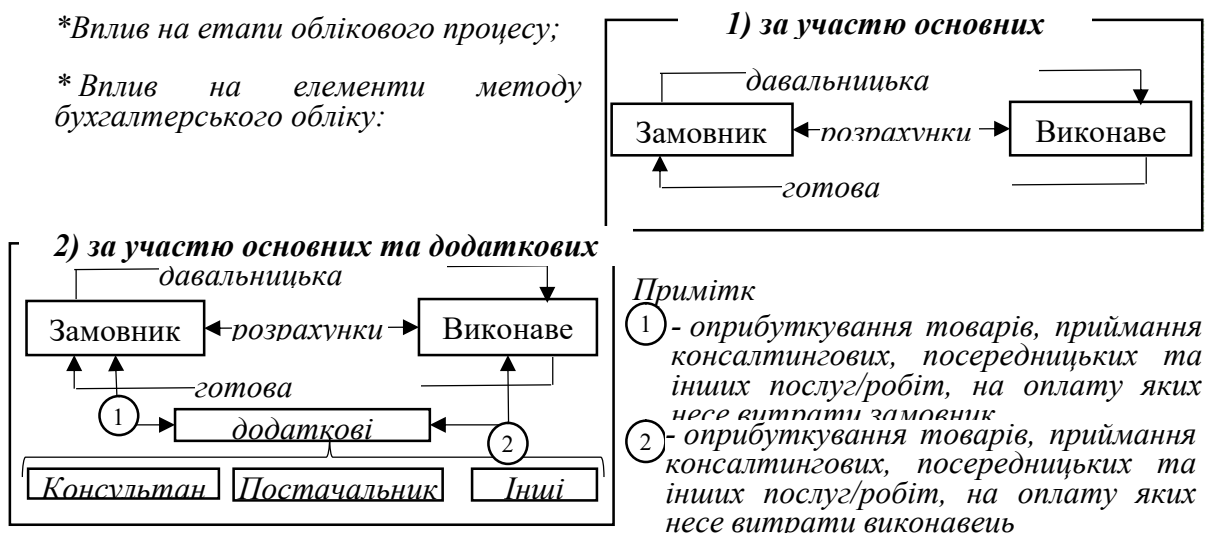


Рис. 2. Класифікація толінгових операцій (за ознакою –суб'єкти участі) як основа моделювання їх облікового відображення

Джерело: власна розробка

Моделювання облікового відображення толінгових операцій у контексті класифікаційної ознаки «залежно від суб'єктів участі» наведено на рис. 2.

За класифікаційною ознакою «залежно від суб'єктів участі у толінгових операціях» для цілей бухгалтерського обліку їх поділено на: толінгові операції за участю основних суб'єктів; та толінгові операції за участю основних та додаткових суб'єктів. Облікові відмінності відображення даних видів толінгових операцій у системі бухгалтерського обліку обумовлюватимуться появою додаткових контрагентів та розрахунків із ними.

Моделювання облікового відображення толінгових операцій у контексті класифікаційної ознаки «за формою розрахунку» наведено на рис. 3.



Рис. 3. Класифікація толінгових операцій (за ознакою – форма розрахунку) як основа моделювання їх облікового відображення

Джерело: власна розробка

За класифікаційною ознакою «за формою розрахунку», толінгові операції, для цілей бухгалтерського обліку, поділяються на: толінгові операції з грошовою формою розрахунку; толінгові операції з товарною формою розрахунку та толінгові операції зі змішаною формою розрахунку. Облікові відмінності відображення даних видів толінгових операцій у системі бухгалтерського обліку обумовлюватимуться появою додаткових операцій щодо оплати послуг переробки, різницею у частині оцінки та калькуляції вартості послуг.

Моделювання облікового відображення толінгових операцій у контексті класифікаційної ознаки «за територіально-державними позиціями замовника і виконавця» наведено на рис. 4.

За територіально-державними позиціями замовника і виконавця, толінгові операції за схемою:*

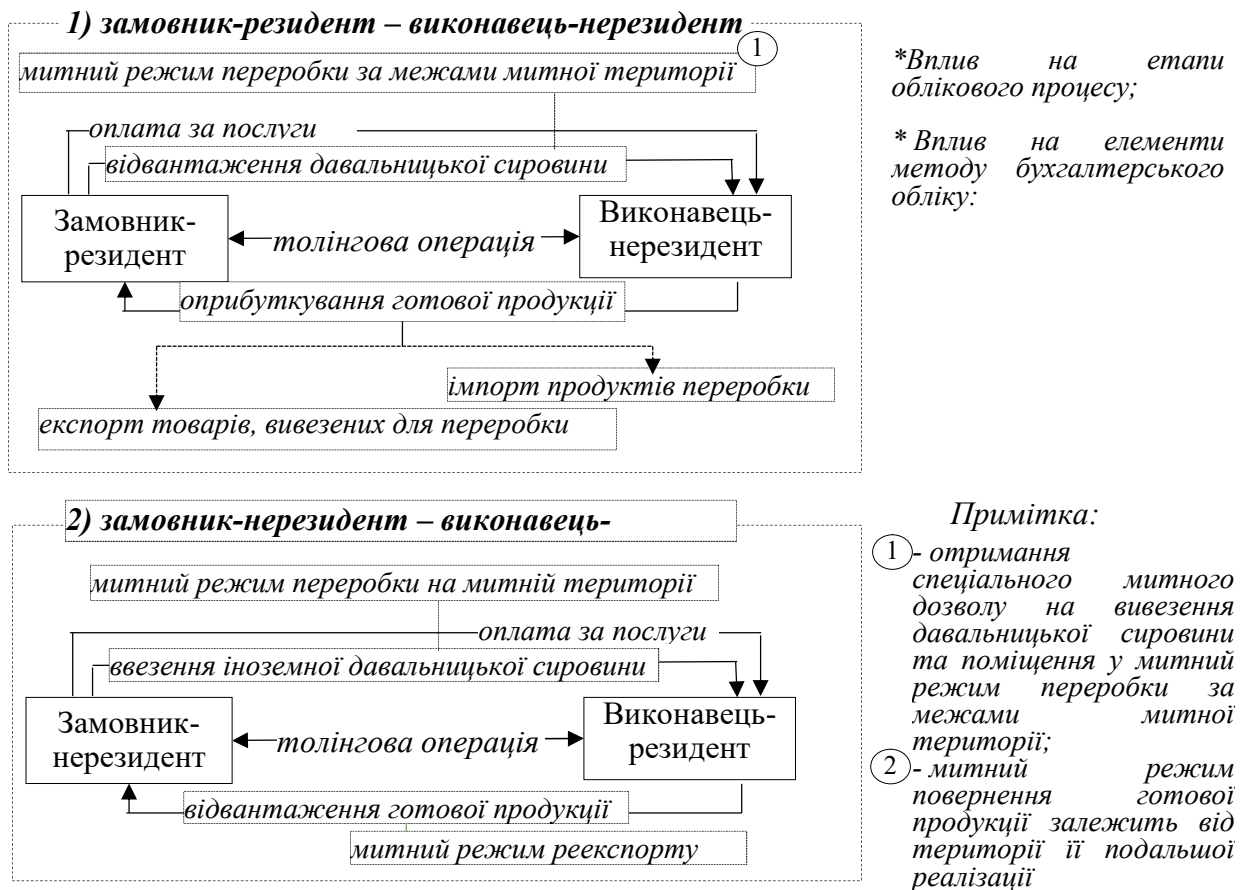


Рис. 4. Класифікація толінгових операцій (за ознакою – територіально-державні позиції замовника і виконавця) як основа моделювання їх облікового відображення

Джерело: власна розробка

За класифікаційною ознакою «за територіально-державними позиціями замовника і виконавця», толінгові операції для цілей бухгалтерського обліку поділено на толінгові операції: за схемою замовник-резидент – виконавець-нерезидент; за схемою «замовник-нерезидент – виконавець-резидент. Облікові відмінності відображення даних видів толінгових операцій у системі бухгалтерського обліку обумовлюватимуться по-перше, позиціями учасника господарської операції стосовно толінгового процесу (виконавець / замовник); по-друге, вимогами митного законодавства щодо ввезення сировини, вивезення готової продукції - результатів толінгу, та щодо вивезення сировини та ввезення готової продукції. Зазначене впливатиме на документування таких операцій, калькуляцію витрат, оцінку вартості послуг, відображення на рахунках бухгалтерського обліку та як наслідок, у звітності.

Моделювання облікового відображення толінгових операцій у контексті класифікаційної ознаки «за рівнем самостійності виконавця» наведено на рис. 5.

За рівнем самостійності виконавця *:

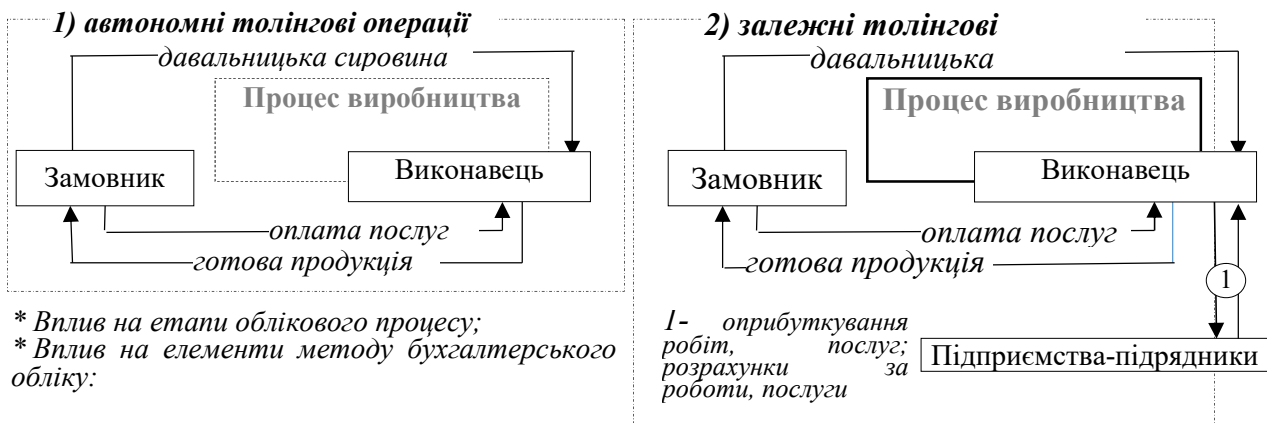


Рис. 5. Класифікація толінгових операцій (за ознакою – рівень самостійності переробного підприємства) як основа моделювання їх облікового відображення

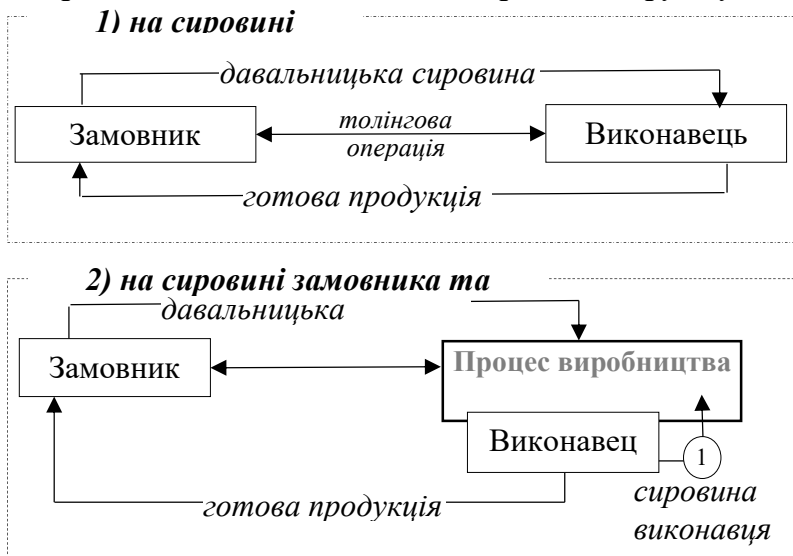
Джерело: власна розробка

За класифікаційною ознакою «за рівнем самостійності виконавця», толінгові операції для цілей бухгалтерського обліку поділено на: автономні та залежні толінгові операції. Облікові відмінності відображення даних операцій у системі бухгалтерського обліку виконавця стосуватимуться розрахунків із підприємствами-підрядними щодо надання ними та оприбуткування робіт/послуг, а також калькуляції виконавцем витрат, понесених у процесі переробки сировини замовника. Дана класифікаційна

ознака є схожою на ознаку наведену вище «залежно від суб'єктів участі у толінгових операціях». Однак, з позицій моделювання облікового відображення видій операцій за наведеними класифікаційними ознаками, їх не доцільно ототожнювати. Залежно від суб'єктів участі в толінгових операціях, моделювання облікового відображення господарських операцій стосуватиметься системи бухгалтерського обліку як виконавця-резидента, так і замовника-резидента. Натомість, за рівнем самостійності виконавця, моделювання облікового відображення видів толінгових операцій стосуватиметься виключно системи бухгалтерського обліку виконавця-резидента. Розбіжності впливатимуть на етапи облікового процесу відображення даних операцій, і як наслідок на елементи методу бухгалтерського обліку.

Моделювання облікового відображення толінгових операцій у контексті класифікаційної ознаки «за сировинною базою» наведено на рис. 6.

За сировинною базою, толінгові операції, що ґрунтуються:*



**Вплив на етапи облікового процесу;*

** Вплив на елементи методу бухгалтерського обліку:*

Рис. 6. Класифікація толінгових операцій (за ознакою – сировинна база) як основа моделювання їх облікового відображення

Джерело: власна розробка

За класифікаційною ознакою «за сировинною базою», для цілей бухгалтерського обліку толінгові операції поділено на: ті, що ґрунтуються на сировині замовника та ті, що ґрунтуються на сировині замовника та виконавця. Облікові відмінності відображення даних операцій у системі бухгалтерського обліку стосуватимуться, насамперед, процесу виробництва,

використання поряд із давальницькою сировиною, сировини виконавця, калькулювання собівартості послуг переробки та відповідно формування фінансових результатів щодо здійснення господарської діяльності. Важливим аспектом є повернення готової продукції замовнику та збереження частки давальницької сировини не менше 20 % вартості готової продукції, що впливає на процес оцінка вартості послуг переробки, включаючи вартість списаної сировини.

Моделювання облікового відображення толінгових операцій у контексті класифікаційної ознаки «за складом сировинної бази» наведено на рис. 7.

За складом сировинної бази:*

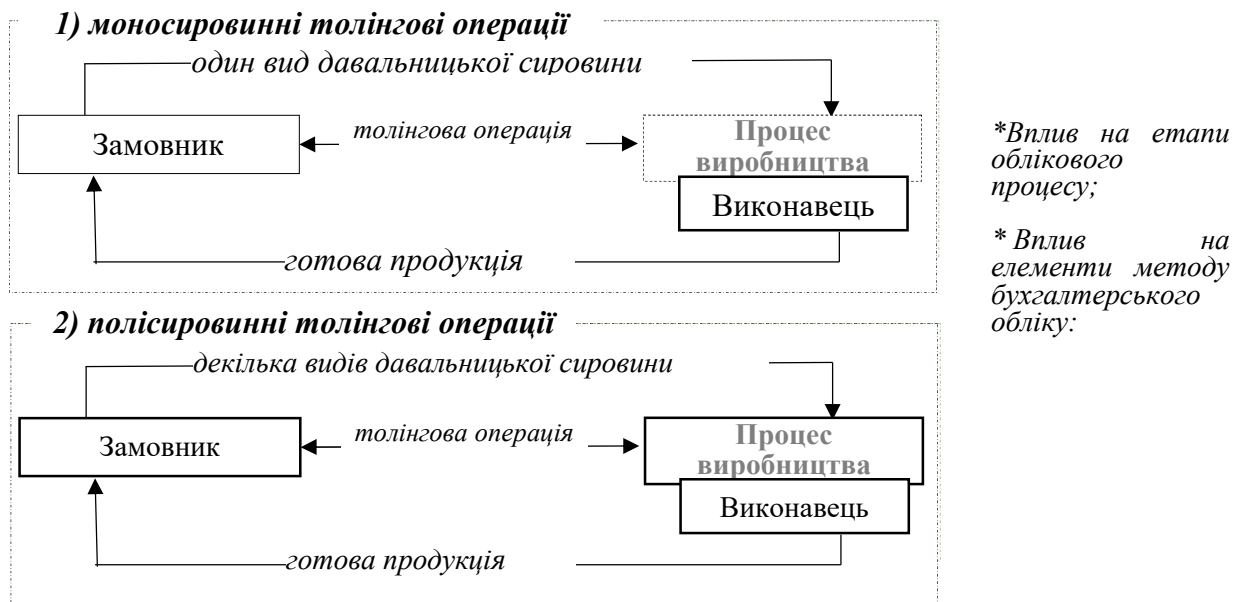


Рис. 7. Класифікація толінгових операцій (за ознакою – склад сировинної бази) як основа моделювання їх облікового відображення

Джерело: власна розробка

За класифікаційною ознакою «за сировинною базою», для цілей бухгалтерського обліку толінгові операції поділено на: моносировинні толінгові операції та полісировинні толінгові операції. У випадку здійснення моносировинної толінгової операції, замовник передає виконавцю один вид давальницької сировини для переробки та виготовлення готової продукції, натомість, полісировинні толінгові операції передбачають переробку декількох видів давальницької сировини задля виготовлення з неї готової продукції замовника. Облікові розбіжності відображення у бухгалтерському

обліку моносировинних та полісировинних толінгових операцій стосуватимуться, насамперед, передачі/ приймання давальницької сировини, списання її у виробництво, передачі/ приймання залишків, що в свою чергу, потребує розробки та використання аналітичних рахунків.

Моделювання облікового відображення толінгових операцій у контексті класифікаційної ознаки «за часовим проміжком провадження» наведено на рис. 8.

За часовим проміжком провадження

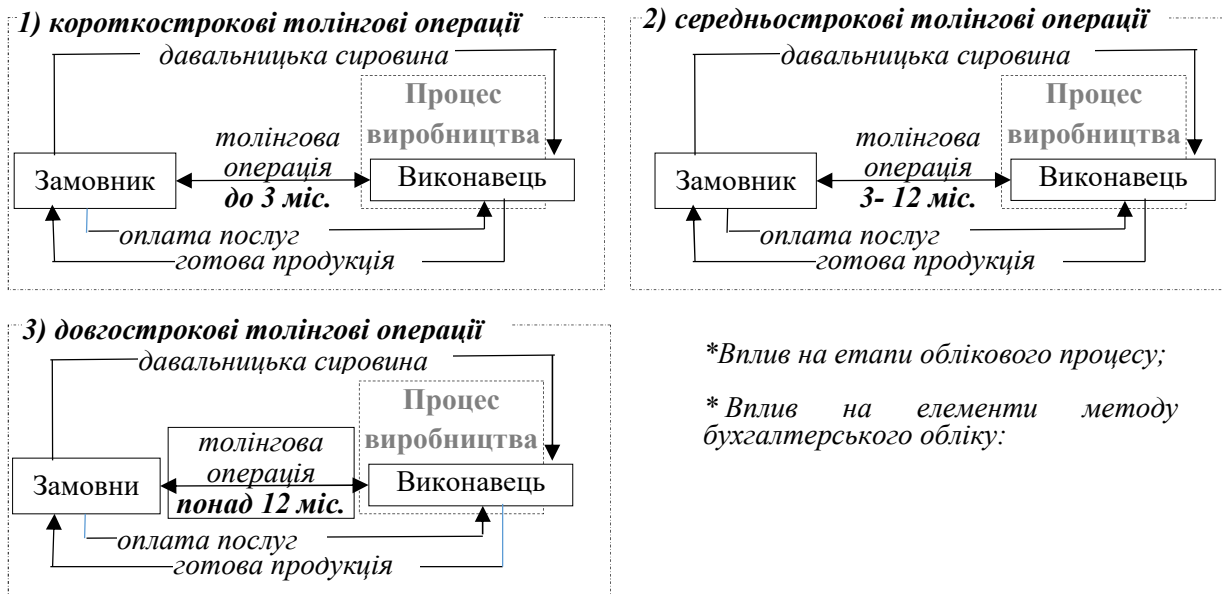


Рис. 8. Класифікація толінгових операцій (за ознакою – часовий проміжок провадження) як основа моделювання їх облікового відображення

Джерело: власна розробка

За класифікаційною ознакою «за часовим проміжком провадження», для цілей бухгалтерського обліку, толінгові операції поділено на: короткострокові толінгові операції, середньострокові та довгострокові толінгові операції, здійснення яких складає до 3 місяців, від 3 до 12 місяців та понад 12 місяців відповідно. Облікові відмінності даних видів операцій стосуватимуться визначення фінансових результатів та відповідно відображення даних у звітності суб'єктів господарювання. У даному аспекті, за умови, що суб'єкт господарювання провадить різнострокові толінгові операції, доцільно, застосовувати аналітичний поділ за рахунком

виробництва (у контексті строковості конкретної операції, передбаченої договором).

Моделювання облікового відображення толінгових операцій у контексті класифікаційної ознаки «за територією реалізації продуктів переробки» наведено на рис. 9.

За територією реалізації продуктів переробки, толінгові операції, що передбачають



Рис. 9. Класифікація толінгових операцій (за ознакою – територія реалізації продуктів переробки) як основа моделювання їх облікового відображення

Джерело: власна розробка

За класифікаційною ознакою «за територією реалізації продуктів переробки», для цілей бухгалтерського обліку, толінгові операції поділено на: ті, що передбачають реалізацію продуктів переробки на митній території виконавця; ті, що передбачають реалізацію продуктів переробки на митній території замовника та толінгові операції, що передбачають реалізацію продуктів переробки на митній території замовника і виконавця. Облікові відмінності відображення в бухгалтерському обліку даних видів толінгових операцій стосуватимуться порядку їх оподаткування та митного оформлення.

Класифікаційні ознаки поділу толінгових операцій на види, а саме: залежно від суб'єктів участі; за формою розрахунку; за територіально-

державними позиціями замовника і виконавця; за рівнем самостійності виконавця; за сировинною базою; за складом сировинної бази; за часовим проміжком провадження та за територією реалізації продуктів переробки, використано як основу моделювання їх облікового відображення. В результаті моделювання видів толінгових операцій в контексті зазначених класифікаційних ознак, вдалося визначити облікові розбіжності відображення даних операцій.

В свою чергу, моделювання облікового відображення для ряду класифікаційних ознак, виділення яких є також доцільним для цілей бухгалтерського обліку, а саме: за видами давальницької сировини; за сферою національної економіки; за видами робіт; за періодичністю здійснення; за технологічним процесом та за місцем у діяльності підприємства, не здійснено. Це зумовлено тим, що в даному дослідженні, питання організаційного забезпечення бухгалтерського обліку відображення толінгових операцій, розглядається з позицій замовника та виконавця, що в свою чергу, унеможливорює сформулювати єдину теоретичну модель облікового відображення з позицій даних учасників за конкретною (серед зазначених вище) класифікаційною ознакою.

В частині поділу толінгових операцій на види за класифікаційними ознаками (за видами давальницької сировини; за сферою національної економіки; за видами робіт; за періодичністю здійснення; за технологічним процесом та за місцем у діяльності підприємства), доцільним є визначення впливу даної класифікації на їх облікове відображення.

Вплив на систему бухгалтерського обліку видів толінгових операцій згідно класифікаційних ознак, за якими не здійснено моделювання, наведено в таблиця.

За видами давальницької сировини, толінгові операції поділяють на: ті, що передбачають переробку підакцизної сировини та ті, що передбачають переробку іншої сировини. У даному контексті, поділ на види обумовлюватиме вплив на систему бухгалтерського обліку в частині:

- по-перше, визначення порядку формування робочого плану рахунків, з огляду на потребу в підвищенні аналітичності інформації;
- по-друге, визначення формування первинної інформації в системі документування толінгових операцій.

Вплив на систему бухгалтерського обліку видів толінгових операцій згідно їх класифікації

Толінгові операції		Вплив на систему бухгалтерського обліку
Класифікаційна ознака поділу	Види операцій	
За видами давальницької сировини	- передбачають переробку підакцизної сировини; - передбачають переробку іншої сировини;	- визначає порядок формування робочого плану рахунків, адже є потреба в розширенні аналітичного обліку; - визначає формування первинної інформації в системі документування толінгових операцій
За сферою національної економіки	операції, що здійснюються у сфері: - паливно-енергетичній; - хімічній; - металургійній; - машинобудування; - металообробки; - лісовій; - легкій; - харчовій; - скляній; - порцеляно-фаянсовій; - виробництва будівельних матеріалів;	- визначає галузеві особливості організації бухгалтерського обліку; - за окремими галузями впливає на порядок калькулювання продукції, якщо це передбачено галузевим законодавством
За видами робіт	- переробні; - ремонтні; - комплексні;	- впливає на організацію виробничого процесу та визначає порядок облікового відображення виробничих витрат;
За періодичністю здійснення	- постійні; - регулярні; - разові.	- визначає структуру та зміст процедури калькулювання вартості послуг
За технологічним процесом	- передбачають незначну зміну форми і властивостей давальницької сировини, яка піддалася переробці; - передбачають суттєве перетворення, що відрізняє готову продукцію від давальницької сировини як за формою, так і за властивостями;	- впливає на системи управлінського обліку в частині визначення переділів та етапів виробничого процесу
За місцем у діяльності підприємства	- основні; - домінуючі; - другорядні	- впливає на організацію аналітичного обліку за рахунком 23 «Виробництво»

За класифікаційною ознакою - за сферою національної економіки, поділ толінгових операцій на види для цілей бухгалтерського обліку обумовлений необхідністю визначення галузевих особливостей організації бухгалтерського обліку, а також вимогами щодо порядку калькулювання продукції за окремими галузями у випадках передбачених галузевим законодавством.

За видами робіт, толінгові операції поділяють на переробні, ремонтні та комплексні. У частині зазначених класифікаційних ознак поділу, види толінгових операцій впливатимуть на організацію виробничого процесу та визначатимуть порядок облікового відображення виробничих витрат, а також визначатимуть структуру та зміст процедури калькулювання вартості послуг.

За технологічним процесом, толінгові операції поділяються на ті, що передбачають незначну зміну форми і властивостей давальницької сировини, яка піддалася переробці; та ті, що передбачають суттєве перетворення, що відрізняє готову продукцію від давальницької сировини як за формою, так і за властивостями. Натомість, за періодичністю здійснення, толінгові операції поділяються на постійні, регулярні та разові. Даний класифікаційний поділ для цілей бухгалтерського обліку важливий, зважаючи на вплив на систему управлінського обліку в частині визначення переділів та етапів виробничого процесу.

За класифікаційною ознакою - за місцем у діяльності підприємства, толінгові операції поділяють на основні, домінуючі та другорядні, що, в свою чергу, впливають на організацію аналітичного обліку за рахунком 23 «Виробництво».

Висновки. Таким чином, в ході вивчення питання організаційного забезпечення бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності, обґрунтовано необхідність формування комплексної класифікації толінгових операцій для цілей облікового відображення. Зважаючи на потребу у формуванні комплексної класифікації та визначенні ключових класифікаційних ознак поділу толінгових операцій для цілей бухгалтерського обліку, проаналізовано наукові напрацювання дослідників та нормативно-правові акти щодо зазначеної тематики. В результаті аналізу вдалося виділити ряд класифікаційних ознак щодо поділу толінгових операцій на види, та визначити їх вплив на систему облікового відображення даних господарських операцій та встановити особливості з урахуванням вимог вітчизняного законодавства. Ряд класифікаційних ознак поділу толінгових операцій на види для цілей

бухгалтерського обліку, а саме: залежно від суб'єктів участі; за формою розрахунку; за територіально-державними позиціями замовника і виконавця; за рівнем самостійності виконавця; за сировинною базою; за складом сировинної бази; за часовим проміжком провадження та за територією реалізації продуктів переробки, використано як основу моделювання їх облікового відображення. За даними класифікаційними ознаками здійснено моделювання видів толінгових операцій та встановлено облікові розбіжності відображення в системі бухгалтерського обліку даних видів операцій.

За рядом класифікаційних ознак, що виділені як такі, що впливають на систему бухгалтерського відображення толінгових операцій, а саме: за видами давальницької сировини; за сферою національної економіки; за видами робіт; за періодичністю здійснення; за технологічним процесом та за місцем у діяльності підприємства, моделювання здійснено не було, з огляду на неможливість представлення в єдиній теоретичній конструкції відмінностей, що стосуватимуться систем облікового відображення видів толінгових операцій (за переліченими класифікаційними ознаками поділу) у замовника та виконавця. Враховуючи зазначене, а також зважаючи на актуальність даних класифікаційних ознак поділу толінгових операцій, визначено та конкретизовано їх вплив на системи облікового відображення видів даних господарських операцій у замовника та виконавця. Це обумовлює необхідність дослідження методичних положень облікового відображення толінгових операцій у замовника-резидента та виконавця-резидента.

Бібліографічний список: 1. Блохин Ю.П., Панфилов Е.А. Классификация и кодирование технико-экономической информации. – М.: Знание, 1975. – 64 с. 2. Богомазова К.К. Сутність операцій з давальницькою сировиною та їх значення // Ефективна економіка. – 2013. – № 7. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2182>. 3. Генеза ринкової економіки (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка, економічний аналіз, економіка підприємства, менеджмент, маркетинг, фінанси, банки, інвестиції, біржова діяльність): Терміни, поняття, персоналії / Укладачі: В.С. Іфтемичук, В.А. Григор'єв, М.І. Маниліч, Г.Д. Шутак; за наук. ред. Г.І. Башнянина і В.С. Іфтемичука. – К.: Магнолія плюс, 2004. – 688 с. 4. Гордієць В.В., Римарева Л.М. Теоретико-методологічні засади реалізації толінгових операцій в Україні в сучасних умовах. Тези доповідей Інтернет-конференції [«Україна Наукова. Економіка»], (2014). – URL: <http://int-konf.org/>. 5. Коць І.І. Двопозиційна типологія толінгових операцій на

підприємствах // Науковий вісник Ужгородського університету. Сер.: Економіка. – 2016. – Вип. 1 (1). – С. 227-232. 6. Коць І.І. Управління толінговими операціями на підприємствах : дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. – Львів, 2017. – 269 с. 7. Митний кодекс України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>. 8. Партин Г.О., Горбач О.А. Толінг як форма залучення обігового капіталу. Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.7. – С. 243-248. 9. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

В.Ю. Гордополов. Организационное обеспечение бухгалтерского учета толлинговых операций как специфического объекта внешнеэкономической деятельности. В части исследования вопросов организационного обеспечения бухгалтерского учета толлинговых операций как специфического объекта внешнеэкономической деятельности, обоснована необходимость формирования комплексной классификации толлинговых операций для целей учетного отображения. Анализ и систематизация наработанных, отечественными и зарубежными исследователями, подходов к определению классификационных признаков разделения толлинговых операций, а также требований действующего законодательства позволило сформировать комплексную классификацию данных операций и определить ключевые классификационные признаки для целей бухгалтерского учета. По классификационным признакам разделения толлинговых операций, в частности, в зависимости от субъектов участия; по форме расчета; по территориально-государственными позициями заказчика и исполнителя; по уровню самостоятельности исполнителя; за сырьевой базой; по составу сырьевой базы; по временным промежуткам производства и по территории реализации продуктов переработки, осуществлено моделирование их учетного отображения и идентифицировано учетные разногласия отображения данных хозяйственных операций в системе бухгалтерского учета. По классификационным признакам разделения толлинговых операций, моделирование по которым осуществлено не было, в частности, по видам давальческого сырья; по сфере национальной экономики; по видам работ; по периодичности осуществления; за технологическим процессом и по месту в деятельности предприятия, конкретизированы влияние видов данных операций на их учетное отражение с позиций заказчика и исполнителя.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, внешнеэкономическая деятельность, толлинг, толлинговые операции, учетное отражение.

Gordopolov V. Organizational support of accounting for tolling transactions as a specific object of foreign economic activity. In the part of the study of the organizational support of accounting for tolling transactions as a specific object of foreign economic activity, the necessity of forming a comprehensive classification of tolling transactions for the purposes of accounting reflection is substantiated. The analysis and systematization of studied by domestic and foreign researchers, approaches to determining the classification characteristics of the division of tolling transactions, as well as the requirements of the current legislation, allowed to form a comprehensive classification of these transactions and to identify key classification characteristics for accounting purposes. According to the classification features for the division of tolling transactions, in particular, depending on the subjects of participation; the form of calculation; the territorial and state positions of the customer and the performer; the level of independence of the performer; the raw material base; the composition of the raw material base; the time interval of the processing and the territory of the sale of products of processing, the modeling of their accounting reflection was carried and the accounting differences of the representation of the mentioned business transactions in the accounting system were identified. According to the classification features of the division of tolling transactions, modeling on which there was not carried, in particular, according to the types of tolling raw materials; the sphere of the national economy; type of activities; periodicity of implementation; the technological process and place in the activity of the enterprise, the influence of the kinds of these transactions on their accounting reflection from the standpoint of the customer and the performer is specified.

Key words: accounting, foreign-economic activity, tolling, tolling transactions, accounting reflection.

Стаття надійшла до редакції: 15.10.2018 р.