МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту
(найменування кафедри)

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

_____
(підпис)
“___”_____20___ р.

КВАЛІФІКАЦІЙНАРОБОТА
на здобуття освітнього ступеня магістра

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)
за освітньою програмою професійного/наукового спрямування
Облік, оподаткування та аудит підприємницької діяльності
(назва освітньої програми)

на тему: «Організація і методика обліку та оподаткування операцій з давальницькою сировиною на прикладі ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна Лу»
(назва теми)

Виконавець:
студент факультету ФМОІТ
Тутов Дмитро Олексійович _____
(прізвище, ім’я, по батькові) /підпис/

Науковий керівник:
_____
(науковий ступінь, вчене звання)
_____ _____
(прізвище, ім’я, по батькові) /підпис/

ОДЕСА 2025

ЗМІСТ

ВСТУП 3

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ 6

1.1. Економічна сутність та правове регулювання операцій з давальницькою сировиною 6

1.2. Теоретичні засади бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною 11

1.3. Податкові аспекти операцій з давальницькою сировиною 19

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ НА ТОВ "КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ" 28

2.1. Загальна економічна характеристика ТОВ "КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ" 28

2.2. Організація бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною на підприємстві 35

2.3. Практика оподаткування операцій з давальницькою сировиною на підприємстві 39

РОЗДІЛ 3. ОПТИМІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ НА ТОВ "КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ" 45

3.1. Підвищення ефективності облікових політик і методик для роботи з давальницькою сировиною 45

3.2. Оптимізація податкового навантаження та розробка антиризикових заходів 49

3.3. Розробка інструментів для підвищення контролю та прозорості операцій з давальницькою сировиною 54

ВИСНОВКИ 62

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ 64

ВСТУП

Актуальність теми. Діяльність сучасних виробничих підприємств з іноземними інвестиціями в Україні стикається з подвійним викликом: необхідністю дотримуватися жорстких вимог національного податкового законодавства та одночасно забезпечувати відповідність корпоративним стандартам міжнародної групи. Для ТОВ «КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ», яке є частиною глобального холдингу та працює виключно за моделлю переробки давальницької сировини нерезидента, ці виклики набувають критичного значення. Ефективність такої бізнес-моделі залежить не лише від виробничих показників, а й від якості побудови облікових процесів, здатності управляти податковими ризиками та забезпечувати прозорість для материнської компанії.

Незважаючи на поширеність давальницьких схем, в Україні досі відсутні уніфіковані методики їх обліку в складних ERP-системах (SAP тощо) та чіткі регламенти документального оформлення, адаптовані до вимог МСФЗ. Це створює суттєві ризики у сфері трансфертного ціноутворення, адміністрування ПДВ та митних процедур. Вибір теми магістерської роботи зумовлений необхідністю розробки прикладних інструментів для оптимізації обліку та мінімізації ризиків, адаптованих до специфіки діяльності конкретного підприємства.

Стан наукової розробки проблеми. Теоретичні та методичні аспекти обліку і контролю давальницьких операцій досліджували такі вітчизняні вчені, як Ф.Ф. Бутинець [6], І.В. Жиглей [7], В.Є. Житний [15], Н.А. Осницька [25, 26], В.О. Іваненко, О.Р. Кіляр [19], Н.О. Козіцька та інші. Проте в працях згаданих науковців недостатньо уваги приділено специфіці обліку на високотехнологічних підприємствах, що застосовують МСФЗ та автоматизовані системи управління (SAP), а також сучасним інструментам управління податковими ризиками.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є обґрунтування теоретико-методичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації обліку, оподаткування та внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною на підприємстві.

Для досягнення мети в роботі поставлено такі завдання:

- дослідити економічну сутність та нормативно-правове регулювання операцій з давальницькою сировиною;
- узагальнити теоретичні засади бухгалтерського обліку та податкові аспекти давальницьких операцій;
- надати загальну економічну характеристику ТОВ «КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ» та проаналізувати фінансовий стан підприємства;
- оцінити діючу практику організації бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною в умовах застосування МСФЗ та системи SAP;
- проаналізувати практику оподаткування та ідентифікувати ключові податкові ризики підприємства;
- обґрунтувати напрями підвищення ефективності облікової політики та удосконалення документального забезпечення руху сировини;
- розробити заходи з оптимізації податкового навантаження та управління ризиками трансфертного ціноутворення;
- запропонувати інструменти автоматизації контролю та підвищення прозорості операцій на базі системи SAP.

Об’єктом дослідження є процеси бухгалтерського обліку, оподаткування та внутрішнього контролю операцій з переробки давальницької сировини.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів організації обліку та контролю давальницьких операцій на ТОВ «КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ».

Інформаційна база дослідження охоплює законодавчі та нормативно-правові акти України, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), тематичні наукові праці провідних вчених, а також фінансову звітність ТОВ «КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ» за 2022–2024 роки.

Методи дослідження. Для досягнення мети роботи використано комплекс методів. Зокрема, за допомогою аналізу і синтезу досліджено економічну сутність операцій з давальницькою сировиною та їх нормативне регулювання. Метод

порівняння застосовано для оцінки фінансових показників підприємства в динаміці за кілька років. У процесі розробки нових форм внутрішньої звітності та концепції автоматизованого дашборду в системі SAP використано метод моделювання.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг роботи становить 69 сторінок. Робота містить 6 таблиць та 7 рисунків. Список використаних джерел налічує 47 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

1.1. Економічна сутність та правове регулювання операцій з давальницькою сировиною

Міжнародна економіка характеризується активними зовнішньоекономічними відносинами, оскільки сучасне функціонування суспільства неможливе без взаємного обміну сировиною, товарами, послугами, технологіями та інформацією. Це повною мірою стосується України, яка як незалежна економічно самостійна держава посідає певне місце в світовій системі поділу праці, має значний експортний потенціал у багатьох галузях та сприятливі умови для розвитку зовнішньоекономічних операцій, зокрема переробки давальницької сировини.

Перехід до ринкової економіки стимулює підприємства шукати нові джерела прибутку, і одним з таких напрямків стала співпраця українських виробників з іноземними компаніями у сфері надання послуг з переробки давальницької сировини.

На сьогоднішній день велика кількість вітчизняних підприємств не здатні повністю самостійно створити умови для ефективного виробництва всіх видів товарів та послуг. Однією з причин цієї проблеми є нестача оборотних коштів, необхідних для закупівлі сировини, а також недостатня забезпеченість власною сировиною, незважаючи на наявність потужного виробничого комплексу. Внаслідок цього дедалі частіше в якості форми ефективної підприємницької діяльності застосовуються операції з давальницькою сировиною. Застосування давальницьких схем дозволяє оптимізувати виробничі витрати, активізувати економічні зв’язки та забезпечити переробку низьколіквідної сировини у продукцію з вищою ринковою вартістю.

Відповідно до пп. 14.1.41 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (далі – ПКУ), давальницька сировина – це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб’єкта господарювання (замовника) і передаються іншому суб’єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції, з подальшим переданням або

поверненням такої продукції або її частини їх власникові або за його дорученням іншій особі [30].

Проаналізувавши тематичні напрацювання вітчизняних науковців, можна зробити висновок, що серед вчених не існує єдиного підходу до визначення сутності давальницької сировини. Розкриття поняття «давальницька сировина» у наукових роботах надано у табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

Тлумачення поняття «давальницька сировина» у науковій літературі

Джерела	Тлумачення поняття «давальницька сировина»
Бутинець Ф.Ф.	Давальницька сировина – 1) сировина, яка передається на переробку, в тому числі в іншу країну, з метою виготовлення готової продукції, з оплатою замовником витрат по переробці [6, с. 224-226]
Дяків В.В.	Давальницька сировина – сировина особи (юридичної, фізичної), власник якої є замовником на виготовлення товару з цієї сировини іншою особою – товаровиробником, а водночас і власником готового товару (продукту). [12]
Осницька Н.А.	Давальницька сировина – це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, а також товари, передані для переробки, які є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) та передаються ним на договірній основі іншому суб'єкту господарювання (виробнику, переробнику) для виробництва готової продукції за встановлену договором оплату з її подальшим поверненням замовнику. [26, с. 155-159]
Бабіч І.В.	Давальницька сировина – вихідна сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, передані виконавцеві замовником у натурі без оплати їх вартості для безпосереднього використання у виробництві готової продукції, що належить та повертається замовнику, які визначають основні (ідентифікаційні) властивості готової продукції або характер процесу (процесів) її виробництва [2]
Кіляр О.Р.	Давальницька сировина – це частина матеріальних активів, що повністю або частково знаходиться у власності замовника та передана виробнику (переробнику) і призначена для переробки (обробки, збагачення чи використання) без зміни права власності на неї, а також на продукти її переробки (основа, додаток або суттєвий компонент, що забезпечує стабільність складу чи ідентифікацію готової продукції після переробки). [19]
Рабошук А.В.	Давальницька сировина – це сировина, що є повністю власністю замовника, зберігає свої властивості ідентифікації під час усіх етапів переробки, а також на готову продукцію (як основний елемент), що виготовляється з використанням наданої сировини. [40]

Джерело: розроблено автором на підставі [2, 6, 12, 19, 26, 40]

Аналіз наукової літератури свідчить, що поняття «давальницька сировина» має різні трактування та інтерпретації в наукових джерелах. Зокрема, Бутинець Ф.Ф. визначає давальницьку сировину як матеріал, що передається на переробку з метою

виготовлення продукції за рахунок замовника. Дяків В.В. та Осницька Н.А. також наголошують на ролі замовника як власника сировини, який передає її для переробки, але детально розкривають договірні відносини та повернення готової продукції.

Інші автори, такі як Бабіч І.В. та Кіляр О.Р., підкреслюють, що давальницька сировина зберігає свої ідентифікаційні властивості у процесі переробки, а також відзначають її роль як основного компонента готової продукції. Це визначення резонує з підходом Рабошука А.В., який стверджує, що сировина повністю зберігає свою ідентифікацію протягом усіх етапів переробки, що важливо для її кінцевого продукту.

Ми більш за все схиляємося до визначень, які пропонують Осницька Н.А., Бабіч І.В. та Рабошук А.В., оскільки вони найбільш комплексно відображають основні характеристики давальницької сировини. Зокрема, ці автори наголошують на важливих аспектах, таких як збереження ідентифікаційних властивостей сировини під час переробки, договірні відносини між замовником і виробником, а також обов'язкове повернення готової продукції замовнику. Такий підхід дозволяє більш точно відобразити економічну та юридичну суть давальницької сировини, а також розмежувати її від поняття «давальницький продукт», що є результатом, а не матеріалом для обробки.

Надалі проаналізуємо наукові підходи до трактування поняття «операції з давальницькою сировиною». Погляди різних авторів наведено в таблиці 1.2.

Аналіз наведених визначень свідчить, що науковці по-різному акцентують увагу на окремих аспектах поняття – технологічному, економічному, організаційному чи зовнішньоекономічному. Так, Бутинець Ф.Ф. та Жиглей І.В. зосереджують увагу на технологічному процесі переробки, що супроводжується зміною коду за ТН ЗЕД і спрямований на отримання готової продукції. Гребельник О.П. підкреслює зовнішньоекономічний аспект, звертаючи увагу на незалежність кількості замовників і виконавців. Єдинак Т.С. трактує операції з давальницькою сировиною з позицій організації виробництва, умов розрахунків та реалізації продукції.

Житний В.Є. розглядає це явище як складний економічний процес, що відображає виробничі відносини між замовником і виконавцем у межах ринкової

економіки. Кравець Н.І. робить акцент на комерційному характері послуг із переробки, а Богомазова К.К. – на технологічній складовій процесу. Осницька Н.А. деталізує ознаки таких операцій, зокрема, умови поставки компонентів і співвідношення вартості сировини та готової продукції.

Таблиця 1.2.

Визначення терміну «операції з давальницькою сировиною» в науковій літературі

Автор	**Визначення**
Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В.	Операції з давальницькою сировиною – операції з переробки (обробки, збагачення або використання) давальницької сировини в результаті технологічного процесу зі зміною коду за ТН ЗЕД (незалежно від кількості виконавців), а також етапів (операцій) з переробки цієї сировини з метою отримання готової продукції за відповідну плату [7, с. 282].
Гребельник О.П.	Операції з давальницькою сировиною – це перероблення (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників та виконавців), а також етапи операцій з перероблення цієї сировини, ввезеної на митну територію України або вивезеної за її межі з метою отримання готової продукції за відповідну плату. [10]
Єдинак Т.С.	Операції з давальницькою сировиною – це порядок організації виробництва з переробки давальницької сировини, умови та форми розрахунків за переробку, способи реалізації готової продукції, виготовленої з давальницької сировини. [14] Операція з давальницькою сировиною – це специфічний вид зустрічної торгівлі, що передбачає кооперування дій замовника переробки та виконавця, причиною чого є міжнародний поділ праці та розвиток міжнародної конкуренції [13].
Житний В.Є.	Операції з давальницькою сировиною – це складний економічний процес виробничих відносин господарюючих суб'єктів – замовника і виконавця (власників давальницької сировини і виконавця) – виробника готової продукції, що базується на використанні інститутів ринкової економіки, що дає можливість захисту від конкуренції. [15, с. 19]
Кравець Н.І.	Операції з давальницькою сировиною – це надання виконавцем замовнику за відповідну плату послуг з переробки давальницької сировини з метою виробництва готової продукції. [21]
Богомазова К. К.	Операції по переробці давальницької сировини включають переробку, обробку й технологічну доробку деяких видів сировини [4].
Осницька Н. А.	Операція з давальницькою сировиною – це операція з попередньої поставки компонентів для їх наступного перероблення (оброблення, збагачення чи використання) на платній основі з метою виготовити готову продукцію за певними характеристиками та умовами замовника, якщо вартість використаної сировини на кожному етапі переробки становить не менше як 20 відсотків загальної вартості готової продукції [26].

Джерело: розроблено автором на підставі [4, 7, 10, 13, 14, 15, 21, 26]

На наш погляд, найбільш об’ємним і академічно виваженим є визначення, запропоноване Житним В.Є., оскільки воно комплексно відображає економічну сутність операцій з давальницькою сировиною, підкреслюючи взаємозв’язок виробничих і ринкових відносин.

Спираючись на проаналізовані думки науковців щодо операцій з давальницькою сировиною, можемо виділити характерні ознаки, які слугують критеріями для їх визнання. Отже, основні критерії для операцій з давальницькою сировиною наступні:

- вартість давальницької сировини на кожному етапі переробки повинна становити не менше 20% від загальної вартості готової продукції;
- послуги з перетворення давальницької сировини надаються за відповідну плату;
- переробка, обробка, збагачення або використання давальницької сировини здійснюється не власником сировини.

Однією з ключових проблем, що виникають при здійсненні операцій з давальницькою сировиною, є недосконаліть законодавчого регулювання цих операцій. Вчені вказують на це як на один з основних шляхів вчинення податкових порушень у сфері зовнішньоекономічної діяльності. На сьогоднішній день для проведення операцій з давальницькою сировиною та підтримки вітчизняних суб’єктів господарювання в Україні існує спеціалізоване нормативно-правове поле, яке переважно базується на положеннях Податкового та Митного кодексів України.

Діючу систему нормативно-правового регулювання у сфері організації та проведення давальницьких операцій доцільно розглянути за двома напрямами. Перший напрям охоплює законодавчі акти, що регламентують особливості регулювання операцій з давальницькою сировиною. Другий напрям включає нормативні документи, які встановлюють порядок організації обліку та контролю за такими операціями.

Перелік документів за першим з напрямів згруповано в табл. 1.3. Другий напрям, тобто нормативні документи, які регулюють порядок організації обліку та

контролю операцій з давальницькою сировиною, буде детально проаналізований у наступному пункті розділу роботи.

Таблиця 1.3.

Особливості регулювання операцій із давальницькою сировиною нормативними документами

Нормативно-правовий документ	**Напрям регулювання в частині операцій з давальницькою сировиною**
Цивільний кодекс України [46]	Глава 61 Цивільного кодексу України регламентує порядок складання та сфери відповідальності за договором підряду
Господарський кодекс України [9]	Глава 20 Господарського кодексу України визначає умови здійснення господарсько-договірних зобов'язань
Митний кодекс України [22]	Регулює порядок здійснення операцій з давальницької сировини на митній території України, а також послідовність її переробки за межами країни
Податковий кодекс України [30]	Визначає порядок оподаткування операцій з давальницькою сировиною. Наприклад, пп. 134.1.1 документу встановлено порядок коригування фінансового результату до оподаткування суб'єктів господарювання, визначеного відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, на різниці, які виникають відповідно до положень Податкового кодексу України. Крім того, послуги з переробки сировини підпадають під визначення «постачання послуг», наведене в пп. 14.1.185 Податкового кодексу України.
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [37]	Регламентує загальні положення ведення зовнішньоекономічної діяльності суб'єктами підприємництва, в тому числі й щодо здійснення толінгових операцій.

Джерело: розроблено автором на підставі [9, 22, 30, 37, 46]

Загалом, діюча нормативно-правова база щодо операцій з давальницькою сировиною має системний і взаємопов'язаний характер. Кожен із документів виконує специфічну функцію у формуванні правового поля: від визначення договірних зобов'язань до регулювання податкових і митних процедур, що забезпечує комплексне охоплення усіх етапів здійснення давальницьких операцій.

1.2. Теоретичні засади бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною

Аналізуючи нормативні документи, які регулюють порядок організації обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною, доцільним буде зробити розподіл документів за рівнем нормативно-правового регулювання. Нормативно-правове

регулювання обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною на підприємстві реалізується на трьох рівнях, які графічно зображено на рисунку 1.1.

Система нормативно-правового регулювання обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною в Україні функціонує на державному та мікрорівнях. Основою для організації та ведення бухгалтерського обліку, а також складання фінансової звітності є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [34]. Оскільки в Україні немає законодавчо затверджених форм первинного обліку давальницької сировини, такі документи складаються у довільній формі, але з обов'язковими реквізитами, передбаченими ст. 9 цього закону: назва документа, дата складання, найменування підприємства, зміст і обсяг господарської операції, одиниця її виміру, посади відповідальних осіб, їхні особисті підписи чи інші засоби ідентифікації.

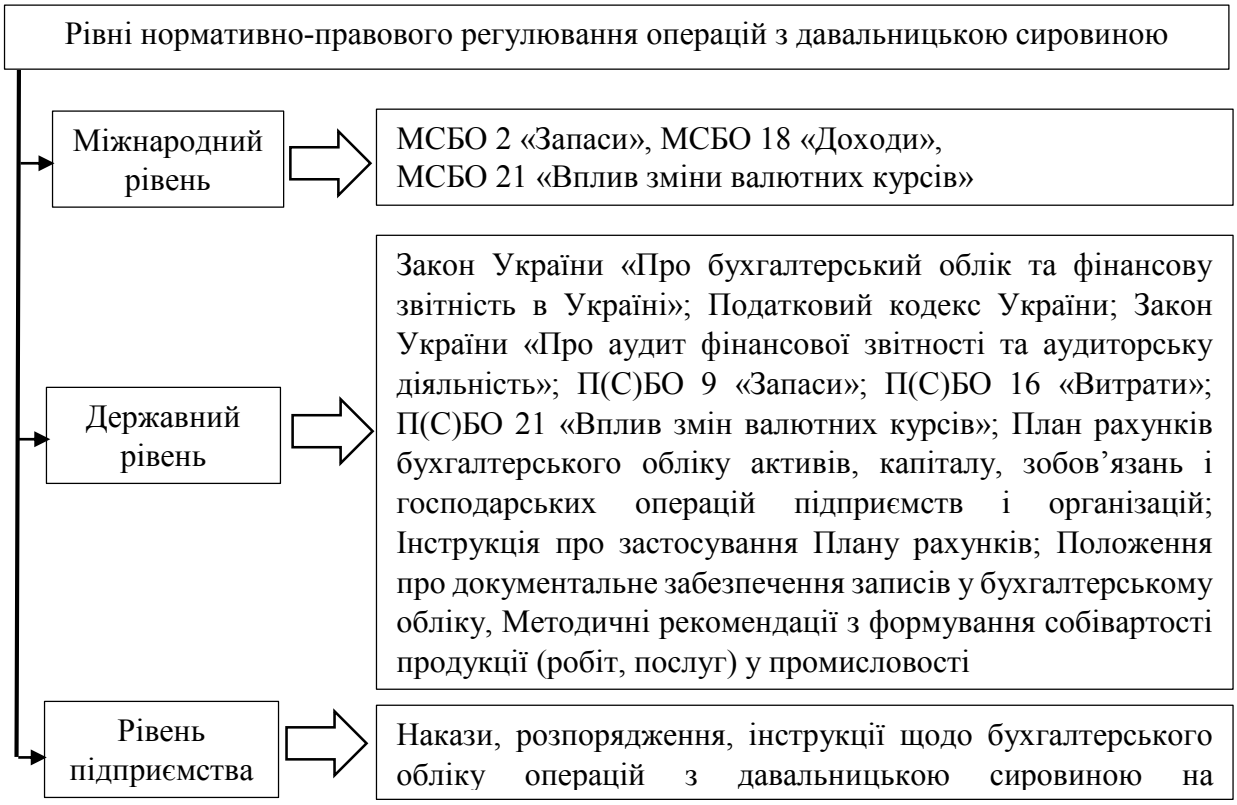


Рисунок 1.1. Складові системи нормативно-правового регулювання обліку та контролю операцій з давальницькою сировиною

Джерело: складено автором за матеріалами [23]

Регулювання обліку операцій з давальницькою сировиною здійснюється через низку нормативних документів, до яких належать Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, а також Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Особливості регулювання цих операцій у бухгалтерському обліку докладно наведені в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4.

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

Нормативний документ	**Питання які регулюються**
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. [34]	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20 жовтня 1999 р. [32]	Визначає умови визнання запасів активами, порядок оцінки запасів при надходженні, вибутті та на дату складання балансу
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку від 30 листопада 1999 р. [17]	Визначає, що давальницька сировина, прийнята на переробку обліковується на позабалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки». На субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» обліковується давальницька сировина, передана на переробку та яка надалі включається до складу собівартості отриманої з неї готової продукції

Джерело: розроблено автором на підставі [17, 32, 34]

Попри чіткість нормативного регулювання, система обліку давальницьких операцій залишається складною у практичному застосуванні, адже потребує узгодження бухгалтерських стандартів із податковими та митними вимогами. Водночас саме така багаторівнева регламентація забезпечує повноту й достовірність фінансової інформації про рух давальницької сировини.

У ході дослідження різних варіантів облікового відображення та внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною Осницька Н. А. розробила елементи облікової політики підприємства для цього напрямку, розподілені за організаційною, методичною та технічною складовими (рисунок 1.2) [25].

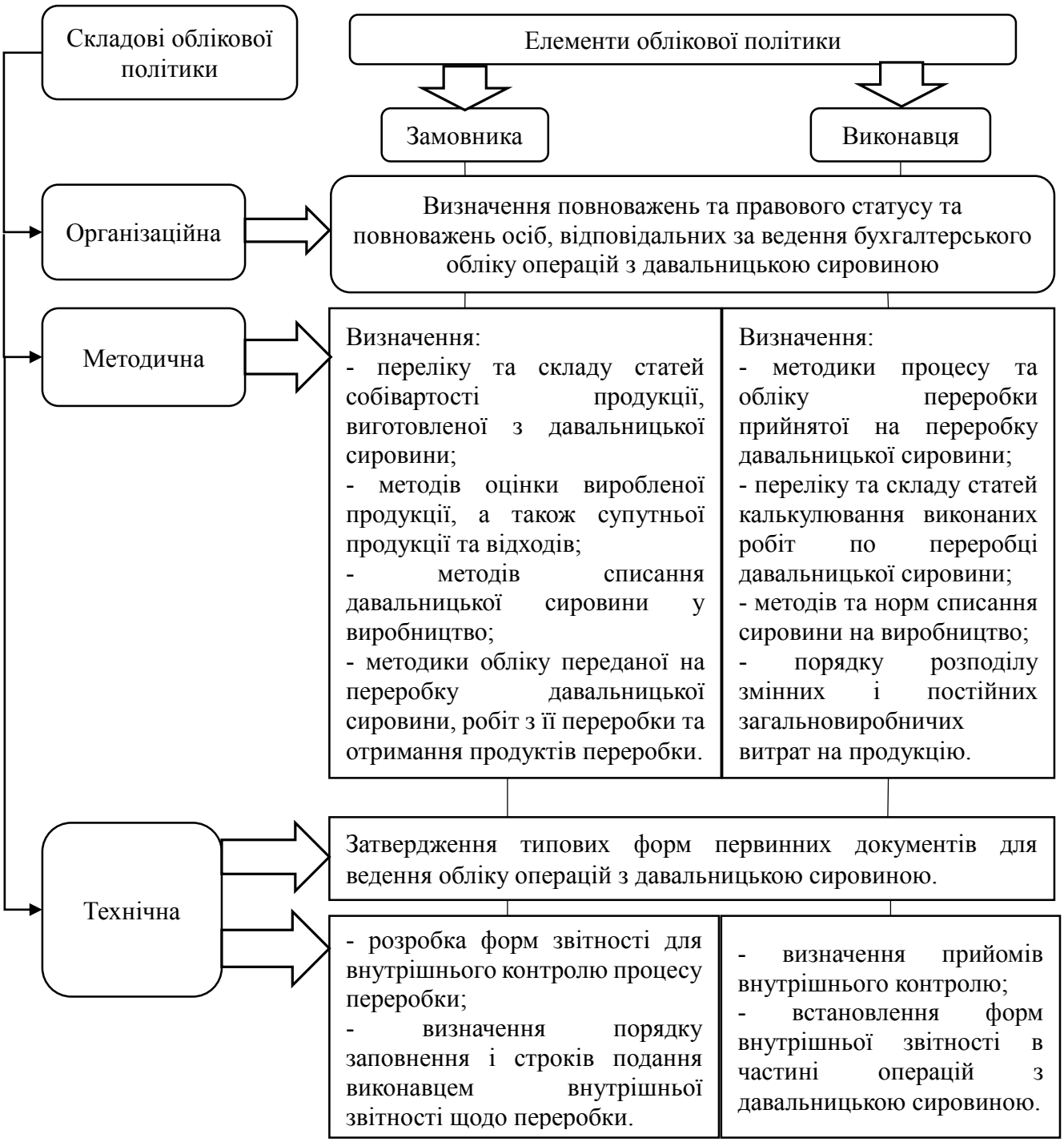


Рисунок 1.2. Елементи облікової політики підприємства в частині операцій з давальницькою сировиною

Джерело: складено за даними [25]

Операції з давальницькою сировиною мають низку специфічних ознак, які відрізняють їх від інших видів діяльності підприємства. Ці особливості впливають на порядок відображення таких операцій у бухгалтерському обліку (рис. 1.3.).

На рисунку 1.3. представлені основні характеристики операцій з давальницькою сировиною та їхній вплив на бухгалтерський облік. Зокрема, на всіх етапах переробки як давальницької сировини, так і готової продукції залишається замовник, що визначає специфіку її відображення в бухгалтерському обліку, а саме на позабалансовому рахунку виконавця. Для забезпечення точності даних бухгалтерський облік має детально фіксувати інформацію про кожен етап переробки давальницької сировини, враховуючи такі показники, як частка сировини в готовій продукції (не менше 20%) та дотримання чітких термінів передачі сировини та отримання готової продукції. Це також включає облік курсових різниць, особливо у випадках, коли операції здійснюються між резидентами та нерезидентами України.



Рисунок 1.3. Вплив особливостей операцій з давальницькою сировиною на методику їх бухгалтерського обліку

Джерело [34]

Ключовою особливістю операцій з давальницькою сировиною є те, що право власності на сировину належить замовнику. Він закуповує сировину для виробництва, залучає виконавця для її переробки та отримує готову продукцію. Замовник здійснює калькуляцію готової продукції, виготовленої з цієї сировини, при цьому витрати на роботу виконавця включаються до його виробничих витрат.

Оскільки в операціях з давальницькою сировиною беруть участь два суб'єкти – замовник і виконавець, важливо врахувати, як особливості цих операцій впливають на їх відображення у бухгалтерському обліку обох сторін. Організаційна схема бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною для замовника наведена на рис. 1.4.



Рисунок 1.4. Організаційна модель з давальницькою сировиною у замовника

Джерело [34]

Також до організаційної моделі, описаної в рис. 1.4., варто додати, що оплата виконаних робіт може проводитись як грошовими коштами, так і готовою продукцією або частиною переданої давальницької сировини.

Первинними документами, що підтверджують використання сировини, допоміжних матеріалів та виготовлення готової продукції, є: акт приймання-передачі сировини в переробку; звіт переробника щодо використання сировини, який

складається в натуральних одиницях і містить інформацію про кількість отриманої сировини, обсяг і асортимент виготовленої продукції, залишок невикористаної сировини та відходи, включно з оборотними; акт приймання-передачі виконаних робіт, що містить вартісну оцінку витрат на виробництво за кожним видом продукції; акт приймання-передачі готової продукції з переробки.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, у виконавця давальницька сировина обліковується на позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» [17]. Аналітичний облік такої сировини ведеться за замовниками, видами сировини та місцями її зберігання або переробки.

Також Інструкція визначає, що облік витрат на переробку давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку виробничих витрат (без урахування вартості самої давальницької сировини) [17].

Ця методика відображення операцій з давальницькою сировиною у виконавця застосовується як для внутрішніх операцій між резидентами України, так і для зовнішньоекономічної діяльності.

Загальну схему облікового відображення операцій з давальницькою сировиною у виконавця наведено на рис. 1.5.

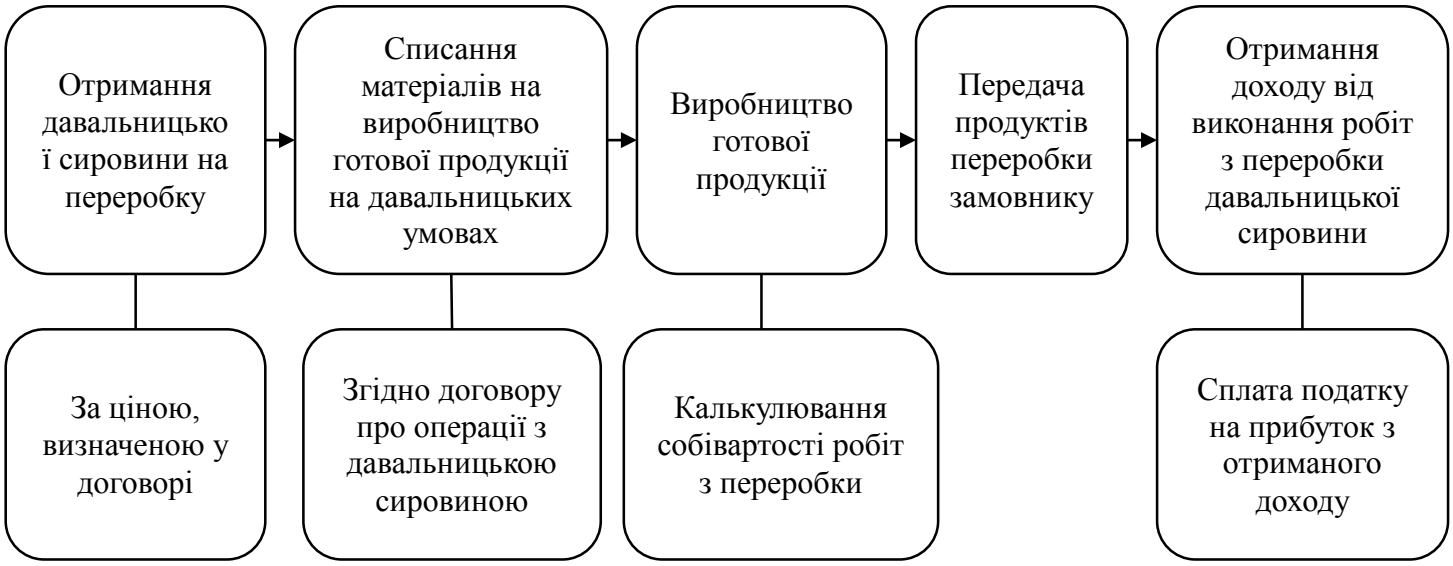


Рисунок 1.5. Модель операцій з давальницькою сировиною у виконавця

Джерело [34]

Важливо також зазначити, що витрати на переробку давальницької сировини, які оплачує замовник стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробничих витрат на виготовлену продукцію. Аналітичний облік давальницької сировини, переданої на переробку, ведеться таким чином, щоб забезпечити інформацію про виконавців та контроль за операціями з переробки й відповідними витратами.

Калькулювання, як один із елементів бухгалтерського обліку, є важливим інструментом управління виробництвом, оскільки дозволяє визначити фактичну собівартість виготовленої продукції та, відповідно, фінансовий результат діяльності підприємства. Таким чином, підприємство, де безпосередньо відбувається виробничий процес, виступає переробником давальницької сировини, отримуючи її на договірній основі від замовника, який оплачує виконані роботи.

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також змінні й постійні загальновиробничі витрати [29]. Операції з давальницькою сировиною є частиною виробничого процесу у замовника, тому витрати на їх виконання слід відображати на рахунку 23 «Виробництво».

Право власності на запаси, передані виконавцю, залишається за замовником, а результати у вигляді готової продукції формують витрати замовника, впливаючи на його фінансовий результат від продажу. Готова продукція, виготовлена з давальницької сировини, оприбутковується на рахунку 26 «Готова продукція».

Оскільки ця продукція є продукцією власного виробництва замовника, дохід від її реалізації відображається по кредиту рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції», з відповідним списанням її собівартості в дебет рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Відповідно до п. 138.8 ст. 138 Податкового кодексу України, вартість використаної давальницької сировини (за мінусом зворотних відходів) разом із витратами на переробку формує податкову собівартість готової продукції, виробленої

з давальницької сировини. Тільки після продажу виготовленої продукції замовник зможе віднести ці витрати до податкових витрат як частину податкової собівартості. Дохід від реалізації готової продукції слід відобразити на дату переходу прав власності на неї до покупця.

Наявність різних підходів до обліку операцій з давальницькою сировиною вимагає розробки облікової політики, яка повинна забезпечити формування єдиного інформаційного середовища відповідно до потреб системи управління.

У процесі дослідження існуючих методик бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною було виявлено, що позабалансовому обліку цих операцій приділено недостатньо уваги з боку як нормативно-правової бази, так і самих бухгалтерів.

Для вирішення цих питань необхідно впровадження нових методик обліку операцій з давальницькою сировиною, що забезпечить аналітичність і достовірність облікової інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів, своєчасність відображення в первинних і звітних документах, а також підвищення ефективності контролю за цими операціями.

1.3. Податкові аспекти операцій з давальницькою сировиною

Порядок оподаткування операцій з давальницькою сировиною регулюється Податковим кодексом України, який визначає, як ці операції впливають на формування об'єкта оподаткування податком на прибуток, єдиного податку та податком на додану вартість.

Згідно з пп. 134.1.1 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування податком на прибуток є «прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу» [30].

Податкові різниці, що виникають під час операцій з переробки давальницької сировини, мають місце коли один із учасників договору є суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності. У таких ситуаціях важливо коректно визначити джерело прибутку та відповідно до цього внести корективи у фінансовий результат. Якщо ж обидві сторони є резидентами України, то об'єктом оподаткування податком на прибуток виступає фінансовий результат, що визначається відповідно до стандартів бухгалтерського обліку.

Платники єдиного податку мають можливість здійснювати операції з давальницькою сировиною, проте їм слід враховувати заборони та обмеження, визначені у главі 1 розділу XIV Податкового кодексу України. На нашу думку, основна заборона полягає в тому, що платники єдиного податку 1-3 груп не можуть проводити розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) в негрошовій формі (пункт 291.6 Податкового кодексу України). Це означає, що як замовник, так і підприємство, яке займається переробкою давальницької сировини, не можуть використовувати такі способи розрахунків, як оплата частиною готової продукції або сировини, якщо вони є платниками єдиного податку.

Існують обмеження на проведення операцій з давальницькою сировиною для фізичних осіб, які є платниками єдиного податку 2-ї групи. Згідно з чинним законодавством, такі особи не мають права брати участь у переробці давальницької сировини, що належить суб'єкту господарювання, який веде діяльність на загальній системі оподаткування. Податківці аргументують це посиланням на норми пункту 291.4 Податкового кодексу України, згідно з яким на 2-й групі можуть перебувати лише ті фізичні особи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг платникам єдиного податку та/або населенню.

З 01.06.2012 року набрав чинності новий Митний кодекс України [22], що призвело до скасування ввізних «давальницьких» податкових векселів, оскільки ряд нормативних актів втратили силу з набрання чинності Митного кодексу. Тепер основним нормативним документом, який регулює операції з давальницькою сировиною, є саме Митний кодекс.

Додатково, з метою узгодження норм нового Митного і Податкового кодексів, було прийнято Закон від 7 червня 2012 року № 4915-УІ «Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм» [35]. Цей закон, що набрав чинності 8 липня 2012 року, вніс відповідні зміни до норм Податкового кодексу, що стосуються операцій з давальницькою сировиною, зокрема в частині оподаткування ПДВ. Важливо відзначити, що поміщення давальницької сировини в митний режим переробки (з подальшим реекспортом перероблених продуктів) супроводжується умовним повним звільненням від митних платежів, включаючи ввізний ПДВ.

У статті 148 Митного кодексу України визначені ряд обмежень, що стосуються поміщення товарів, зокрема давальницької сировини, у митний режим переробки. Важливо зазначити, що для певних категорій товарів, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів, необхідно надати обов'язкове фінансове забезпечення для сплати митних платежів, що є частиною гарантійних заходів дотримання режиму переробки. Цей перелік товарів затверджено Постановою КМУ від 27 вересня 2022 року № 1091 «Про затвердження переліку окремих товарів, ввезення яких на митну територію України та/або переміщення територією України транзитом здійснюється без надання митним органам забезпечення сплати митних платежів» [36].

Детальний механізм отримання спеціального дозволу на поміщення товарів у митний режим переробки регламентується статтею 149 Митного кодексу, яка також окреслює підстави, на яких митниця має право відмовити у видачі, відкликати або змінювати цей дозвіл. Аналіз зазначених норм та практика їх реалізації свідчать про можливі бюрократичні перешкоди, які можуть виникнути при отриманні цього дозволу, що ускладнює процедуру для учасників зовнішньоекономічної діяльності.

Постановою Кабінету Міністрів України від 27.03.2013 р. № 295 «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» [39] був затверджений новий Перелік товарів, поміщення яких у митний режим переробки на митній території України забороняється.

Якщо розрахунки за переробку за контрактом здійснюються сировиною, то відповідна частина сировини підлягає митному оформленню в режимі імпорту вже під час ввезення. У випадку, якщо контракт передбачає проведення розрахунків з переробником за рахунок кінцевого продукту переробки, слід керуватися нормами статті 155 Митного кодексу, яка регулює умови реалізації продуктів переробки на митній території України. Згідно з цією статтею, якщо контракт передбачає, що розрахунки з переробником відбуваються частиною готової продукції, ці продукти також підлягають митному оформленню відповідно до режиму імпорту, з оподаткуванням митними платежами та дотриманням заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, передбачених законом. Таким чином, цей варіант розрахунку за переробку, подібно до варіанту з розрахунком сировиною, змінює процес митного оформлення.

Таким чином, такий спосіб розрахунку за переробку, як і варіант із розрахунком сировиною, перетворює операцію на бартерну. Однак, на відміну від розрахунків сировиною, він дозволяє відстрочити сплату митних платежів до завершення процесу переробки. Таким чином, відповідно до статті 160 Митного кодексу, завершення митного режиму переробки може бути зафіксовано через реекспорт продуктів переробки або їх поміщення в інший митний режим, зокрема імпорт. Це може статися не лише при розрахунках готовою продукцією за переробку, але й у випадку, коли нерезидент реалізує готову продукцію, виготовлену з його сировини, на митній території України. Проте, згідно з частиною 2 статті 155 Митного кодексу, така реалізація можлива лише через зареєстроване в Україні представництво нерезидента, яке зобов'язане декларувати ці продукти переробки для вільного обігу.

Розрахунки за послуги з переробки сировини можуть здійснюватися нерезидентом як у грошовій, так і в негрошовій формі, що включає частину сировини або готову продукцію, отриману в результаті переробки. У випадку негрошових розрахунків операція буде вважатися бартерною, що передбачає особливості оподаткування податком на прибуток, визначені в пункті 153.10 Податкового кодексу України. Дохід від надання послуг з переробки має визначатися за цінами операції,

але не нижче звичайних, тоді як витрати, отримані платником-переробником в оплату послуг, слід обчислювати на основі договірних цін, але не вище звичайних.

Для податкових цілей дохід для переробника, як правило, виникає тільки за вартістю його послуг із переробки давальницької сировини. Дата відображення доходу в податковому обліку визначається за датою складання або підписання акту, який підтверджує надання послуг з переробки. У разі, якщо розрахунок проводиться в іноземній валюті, суму доходу слід визначати за курсом НБУ на дату першої події: якщо спочатку була отримана попередня оплата, то враховується курс на дату отримання, а якщо підписується акт, то курс на цю дату.

У випадку часткової попередньої оплати дохід буде визначатися двома способами з використанням різних курсів. Датою відображення перерахованої суми доходу в податковому обліку залишатиметься дата підписання акту. Якщо акт підписано до отримання оплати, відповідно до пункти 153.1.4 Податкового кодексу та стандарту бухгалтерського обліку П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [31], на суму заборгованості нараховуються курсові різниці на дату балансу або проведення розрахунків, оскільки така заборгованість є монетарною.

Дохід від послуг з переробки має визначатися за контрактною ціною, але не нижче звичайної ціни, оскільки замовником є нерезидент, який не є платником податку на прибуток. Спочатку визначається гривнева сума доходу від наданих послуг, яка потім порівнюється з сумою, розрахованою за звичайними цінами, і в податковому обліку відображається більша з цих сум. Для бухгалтерського обліку відображається фактична сума доходу.

У разі негрошового розрахунку сума доходу переробника повинна визначатися за курсом НБУ на дату підписання акту про переробку, незалежно від моменту проведення зустрічного постачання чи заліку заборгованостей. Якщо негрошовий розрахунок здійснюється шляхом заліку зустрічних однорідних заборгованостей, доцільно відсторонити раніше відображені курсові різниці, оскільки заборгованість втрачає монетарний статус. При бартерних операціях курсові різниці взагалі не нараховуються.

Оподаткування операцій із ввезення в Україну давальницької сировини нерезидента для переробки, починаючи з 08.07.2012 року, регулюється переважно пунктом 206.12 Податкового кодексу України (ПКУ). Так, відповідно до чинної норми вказаного пункту, до операцій із ввезення товарів на митну територію України в митному режимі переробки застосовується умовне повне звільнення від оподаткування за умови дотримання вимог і обмежень, зазначених у главі 23 Митного кодексу України. Тобто, якщо переробник отримав дозвіл на переробку та дотримується вимог цієї глави, він не сплачує ввізний ПДВ.

Якщо ж частина сировини не підпадає під митний режим переробки – наприклад, сировина, що призначена для розрахунків за послуги з переробки, – переробнику доведеться сплатити ввізний ПДВ та інші митні платежі за таку частину. Що стосується частини давальницької сировини нерезидента, за яку переробником було здійснено «еквівалентну компенсацію», то, незважаючи на те, що фактично має місце бартер (обмін ідентичної сировини на ввезену сировину нерезидента), ввізний ПДВ за таку частину не сплачується, оскільки вона також підпадає під митний режим переробки.

Подальша доля імпортного ПДВ, не сплаченого при ввезенні сировини в митному режимі переробки, безпосередньо пов'язана з долею готової продукції, виготовленої з такої сировини. Згідно зі статтею 160 Митного кодексу, завершення митного режиму переробки передбачає реекспорт готового продукту. Таким чином, у разі реекспорту готової продукції, виготовленої з давальницької сировини нерезидента, не сплачений при ввезенні імпортний ПДВ також не сплачується.

Крім того, згідно з пунктом 206.5 ПКУ, операції із вивезення товарів у митному режимі реекспорту звільняються від оподаткування ПДВ, за винятком тих, що підпадають під пункт 5 частини першої статті 86 Митного кодексу, які оподатковуються за нульовою ставкою відповідно до підпункту 195.1.1 ПКУ.

Може виникнути цікава ситуація зі сплатою ввізного ПДВ, якщо переробник не впишеться в термін переробки, зазначений у дозволі, і не зможе його продовжити на митниці. У такому випадку сировина підпадатиме під ввезення з частковим звільненням, оскільки відповідно до підпункту 206.2.3 ПКУ товари, які поміщені "у

митний режим переробки на митній території України і не вивозяться за межі цієї території в межах визначеного терміну", підлягають сплаті ПДВ. Сума податку визначається на основі бази оподаткування, відповідно до правил, прописаних у пункті 190.1 статті 190 цього Кодексу.

Згідно з пунктом 206.7 (включно з підпунктом 206.7.2) ПКУ, умовне часткове звільнення від оподаткування ввізним ПДВ застосовується до товарів і в порядку, які регулюються статтею 106 Митного кодексу. Сплачені суми ПДВ можуть бути включені до складу податкового кредиту у звітному періоді, в якому було сплачено податок.

Відповідно до підпункту "б" підпункту 195.1.3 ПКУ, за нульовою ставкою оподатковуються послуги, пов'язані з виконанням робіт з рухомим майном, яке попередньо ввезено на митну територію України і потім вивезено з цієї території. До робіт з рухомим майном відносяться роботи з переробки товарів, що можуть включати монтаж, збирання, налагодження, а також модернізацію та ремонт товарів.

Чітке підтвердження того, що послуги з переробки давальницької сировини, ввезеної нерезидентом, підлягають оподаткуванню ПДВ за нульовою ставкою, міститься в листі податкових органів від 03.08.2011 р. № 14015/6/16-1515-06 [38]. У цьому листі зазначено, що такі операції підлягають нульовій ставці, якщо є договір між замовником-нерезидентом і резидентами-виконавцями, а також письмове зобов’язання про вивезення готової продукції.

Незважаючи на те, що цей лист базується на старій законодавчій базі, багато з його висновків залишається актуальними. Наприклад, нульову ставку можуть застосовувати не тільки основні виконавці, а й усі субпідрядники, залучені до процесу переробки, за умови, що на них є окремі дозволи митників або вони включені в "основний" дозвіл.

Щодо дати виникнення податкових зобов’язань за нульовою ставкою, в разі бартеру або розрахунку за переробку сировини дата виникнення податкових зобов’язань визначається датою підписання акта виконаних робіт. Якщо ж розрахунок здійснюється грошовою формою, тоді нульове податкове зобов’язання виникає в момент, коли отримана попередня оплата або підписано акт. Оскільки ця

операція не є експортом, на неї не поширюються правила, прописані в пункті 187.11 ПКУ.

Переробник може мати можливість на відшкодування вхідного ПДВ, який виникає внаслідок послуг з переробки нерезидентської сировини, а також пов'язаних витрат. В умовах складностей із відшкодуванням бюджету, важливо, щоб переробник не мав від'ємного ПДВ в деклараціях, що може вимагати здійснення операцій, які оподатковуються за основною ставкою.

Наголошуємо, що нульова ставка застосовується тільки за умови обов'язкового вивезення готової продукції з території України. Якщо таке вивезення не відбувається, тоді послуги переробника підлягають оподаткуванню за основною ставкою в 20%. Наприклад, якщо розрахунок з переробником здійснюється частиною готової продукції, є ризик, що частина вартості послуг з переробки може бути обкладена ПДВ за ставкою 20%.

Висновки до розділу 1

У першому розділі магістерської роботи досліджено теоретико-методологічні та нормативно-правові засади обліку і оподаткування операцій з давальницькою сировиною. За результатами проведеного аналізу встановлено, що в сучасних економічних умовах давальницькі схеми є ефективним інструментом оптимізації ресурсів, який дозволяє підприємствам завантажувати виробничі потужності в умовах дефіциту обігових коштів та інтегруватися у міжнародні виробничі ланцюги . Економічна сутність таких операцій полягає у розмежуванні права власності та процесу переробки: замовник зберігає право власності на сировину та готову продукцію на всіх етапах виробничого циклу, тоді як виконавець надає виключно послуги з переробки, отримуючи за це відповідну плату . При цьому критичним критерієм ідентифікації є частка вартості давальницької сировини, яка має становити не менше 20% у вартості готової продукції.

Правове регулювання цих операцій в Україні носить комплексний характер і здійснюється на трьох рівнях: міжнародному, державному та локальному. Основу нормативної бази складають Цивільний кодекс (в частині договору підряду), Податковий та Митний кодекси України, а також національні стандарти

бухгалтерського обліку. Водночас виявлено суттєву методичну прогалину: відсутність затверджених на законодавчому рівні уніфікованих форм первинного обліку, адаптованих до специфіки давальницьких операцій, що змушує підприємства самостійно розробляти систему документообігу та закріплювати її в наказі про облікову політику.

У системі бухгалтерського обліку ключовою особливістю для підприємства-переробника є відображення вартості отриманої сировини на позабалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки», оскільки вона не визнається активом виконавця. Витрати на переробку акумулюються на виробничих рахунках і формують собівартість наданої послуги, а не готової продукції . Найбільш складним та ризикованим аспектом є оподаткування, яке тісно пов'язане з митним регулюванням. Зокрема, застосування нульової ставки ПДВ та звільнення від сплати ввізного мита можливе лише за умови поміщення сировини в митний режим переробки та обов'язкового вивезення (реекспорту) готової продукції за межі митної території України у встановлені строки . Порушення цих умов призводить до виникнення податкових зобов'язань з ПДВ, сплати мит та штрафних санкцій, що вимагає від підприємства побудови жорсткої системи внутрішнього контролю та податкового планування.

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ НА ТОВ "КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ"

2.1. Загальна економічна характеристика ТОВ "КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ"

Для висвітлення практичних аспектів обліку та оподаткування операцій з давальницькою сировиною було обрано ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ» (код ЄДРПОУ 33537560, юридична адреса - 45606, Україна, Луцький р-н, Волинська обл., село Рованці, вулиця Європейська, будинок, 1).

Обране підприємство за організаційно-правовою формою є товариством з обмеженою відповідальністю, єдиним засновником якого з часткою 100% є компанія «Кромберг енд Шуберт Холдінг Гмбх», зареєстрована у м. Оберпуллендорф, Унгаргассе, 111, Австрія, індекс 7350. За формою власності ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ» є підприємством з 100% іноземними інвестиціями [27].

Основним видом діяльності підприємства (згідно зареєстрованим КВЕД) є виробництво електричного й електронного устаткування для автотранспортних засобів (КВЕД 29.31). Так, ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ» отримує давальницьку сировину від материнської компанії «Кромберг енд Шуберт Холдінг Гмбх», здійснює послуги обробки сировини, експортує готову продукцію (кабельні системи для автомобілів) в Австрію, де в подальшому готова продукція реалізується автомобільним компаніям.

Проєкти (моделі та марки машин, для яких виробляються кабельні системи) можуть періодично змінюватись, так як об’єм та вид кінцевої продукції визначається материнською компанією, а не підприємством самостійно. Так, якщо для Групи буде вигідніше виготовляти та реалізовувати новий вид устаткування – підприємству ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ» може бути передано нове обладнання для виробництва інших, більш прибуткових видів продукції.

Таким чином, підприємство в загальному ланцюгу виробництва займається саме обробкою, отримуючи первинну (давальницьку) сировину, та експортуючи готову продукцію у вигляді автомобільних кабелів та дротів материнській компанії, яка в подальшому реалізує кабельні системи на території країн ЄС.

Серед основних конкурентів компанії на ринку можна виділити ТОВ «ЛЕОНІ Ваерінг Системс УА ГмбХ», ТОВ «Джейбіл Сьоркіт Юкрейн Лімітед», ТОВ «Ядзакі Україна», ТОВ «ВЕТ Аутомотив Україне», ТОВ «Флекстронікс ТЗОВ завод», ТОВ «Точприлад», ТОВ «Форшнер», ТОВ «Платі Юкрейн Лімітед», ТОВ «Берег-кабель ГмбХ», ТОВ «Єврокар», ТОВ «Бадер Україна», ТОВ «Тайко Електронікс Юкрейн Лімітед», ТОВ «Електроконтакт Україна», ТОВ «Преттль-Кабель Украина», ТОВ «Унгвайер», ТОВ «ВО Карпати», ТОВ «Костал-Україна», ТОВ «ОДВ-Електрик». Проте, на нашу думку, конкуренти є лише номінальними, так як основним постачальником, а також єдиним покупцем готової продукції ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ» є «Кромберг енд Шуберт Холдінг Гмбх», що ставить підприємство у повну залежність від материнської компанії, при цьому мінімізуючи ризик конкуренції серед українських підприємств. Так як Група Кромберг енд Шуберт володіє ще одним аналогічним підприємством в Україні - ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна ЖУ», розташованому в Житомирській області – ризик того що Група «вийде» з українського ринку є мінімальним на сьогоднішній день.

Організаційна структура ТОВ "Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ" побудована відповідно до стратегічного бачення компанії та її ключових цілей, забезпечуючи ефективне управління бізнес-процесами і досягнення високих стандартів якості. Ця структура охоплює менеджмент, центри компетенцій, фахові відділи та виробничі підрозділи, які зосереджені на задоволенні потреб клієнтів та конкурентному позиціонуванні на ринку.

Для спрощеного відображення організаційної структури підприємства варто вказати, що на підприємстві існують посади фінансового та технічного директорів, в підпорядкуванні яких є окремі відділи. Окрім цього, також в організаційній структурі присутній керівник відділу якості, який є уповноваженим за інтегровану систему менеджменту.

У підпорядкуванні фінансового директора знаходяться кілька відділів, що виконують важливі адміністративні та забезпечувальні функції (рис.2.1.). Відділ з управління персоналом займається підбором персоналу, обліком робочого часу, нарахуванням заробітної плати, організацією навчання співробітників, медичним страхуванням та веденням кадрової документації. Відділ постачання відповідає за придбання необхідних для виробництва матеріалів, забезпечуючи підприємство ресурсами на основі замовлень від інших відділів. Відділ ІТ забезпечує надійне функціонування програмного забезпечення, надає підтримку для безперебійної роботи виробництва та здійснює технічне обслуговування інформаційних систем. Відділ з охорони праці відповідає за організацію безпечних умов праці, забезпечення працівників спецодягом та контроль за дотриманням стандартів з охорони праці та захисту навколишнього середовища. Фінансовий відділ веде бухгалтерський облік відповідно до національних стандартів, здійснює облік фінансово-господарської діяльності компанії та уніфікує автоматизовану систему обліку та звітності.

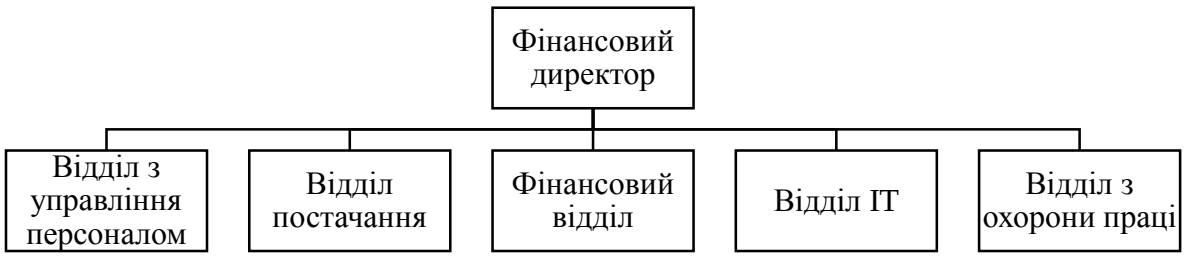


Рис. 2.1. Структура організації підприємства в частині підпорядкованій фінансовому директору

Джерело: складено автором за матеріалами [41]

У підпорядкуванні технічного директора знаходяться виробничі та технічні підрозділи (рис.2.2.). Відділ виробництва займається виготовленням продукції, зокрема кабельних мереж, відповідно до замовлень клієнтів. Відділ якості контролює дотримання міжнародних стандартів якості продукції та здійснює перевірку готової продукції, щоб забезпечити високу якість на всіх етапах виробництва. Технічний

відділ відповідає за вирішення технічних проблем, ведення хронометражу робочого часу на кожному робочому місці та оновлення технологічних процесів для підвищення продуктивності. Відділ логістики забезпечує своєчасну доставку матеріалів на виробництво та відправку готової продукції до клієнтів. Відділ підтримки відповідає за безперебійну роботу обладнання і надання технічної підтримки для вирішення поточних проблем.



Рис. 2.2. Структура організації підприємства в частині підпорядкованій технічному директору

Джерело: складено автором за матеріалами [41]

Керівник відділу якості призначений вищим керівництвом відповідальним за функціонування інтегрованої системи менеджменту (ІСМ). Він контролює структуру, документацію та побудову цієї системи, забезпечує регулярні аудити для оцінки її ефективності та звітує керівництву про результати. Така організаційна структура дозволяє компанії швидко реагувати на зміни ринку, підтримувати високі стандарти якості продукції та підвищувати ефективність виробничих процесів, забезпечуючи сталий розвиток підприємства та конкурентоспроможність на ринку.

Так, відповідно до описаної організаційної структури, бухгалтерія є складовою частиною фінансового відділу, який знаходиться в підпорядкуванні фінансового директора. Для підприємств, материнська компанія яких знаходиться в країнах ЄС, розповсюдженою є практика використання програмного забезпечення SAP в якості основної облікової програми. Вказане програмне забезпечення дозволяє підприємству контролювати витрати, забезпечувати прозорість операцій з

давальницькою сировиною та належне ведення фінансового обліку, особливо у частині міжнародних операцій. Окрім цього, використання єдиної облікової програми в рамках компаній групи спрощує формування загальної консолідованої фінансової звітності за фінансовий період.

Підприємство веде діяльність на загальній системі оподаткування та зареєстроване як платник податку на прибуток та податку на додану вартість.

ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ» щороку публікує фінансову звітність, а також звіт з управління. Основні дані звіту про прибутки та збитки підприємства за 2021-2024 роки наведені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Дані звіту про прибутки та збитки ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ» за 2021-2024 роки

Стаття	**2024 рік, тис грн**	**2023 рік, тис грн**	**2022 рік, тис грн**	**2021 рік, тис грн**
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3 006 195	2 358 806	1 753 827	1 357 239
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	(2 574 913)	(2 010 624)	(1 484 113)	(1 138 040)
Валовий прибуток / (збиток)	**431 282**	**348 182**	**269 714**	**219 199**
Інші операційні доходи	222 506	105 272	81 594	23 009
Адміністративні витрати	(207 363)	(166 147)	(127 806)	(124 488)
Витрати на збут	(6 070)	(8 028)	(2 073)	(2 139)
Інші операційні витрати	(134 435)	(59 589)	(32 501)	(34 563)
Фінансовий результат від операційної діяльності	**305 920**	**219 690**	**188 928**	**81 018**
Інші доходи	-	-	-	35 700
Фінансові витрати	(20 719)	(15 043)	(14 369)	(23 882)
Інші витрати	(2 888)	(16 184)	(40 590)	(807)
Фінансовий результат до оподаткування	**282 313**	**188 463**	**133 969**	92 029
(Витрати) / Дохід з податку на прибуток	(52 016)	(41 816)	(26 856)	(17 511)
Чистий прибуток / (збиток)	**230 297**	**146 647**	**107 113**	**74 518**

Джерело: розроблено автором на підставі [42, 43, 44]

Суми фінансового результату до оподаткування та чистого прибутку демонструють стабільне зростання, вказуючи на ефективне управління фінансовими ресурсами. Таким чином, компанія забезпечує стійке фінансове становище, демонструючи адаптацію до економічних змін і здатність генерувати прибуток.

Отже, аналізуючи дані, наведені в таблиці 2.1., можна зробити висновок, що протягом 2021–2024 років ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ» демонструвало стійке зростання основних фінансових показників, що свідчило про підвищення ефективності операційної діяльності та здатність компанії підтримувати рентабельність. Збільшення інших операційних доходів та оптимізація витрат у зазначений період сприяли позитивній динаміці фінансового результату від операційної діяльності.

Суми фінансового результату до оподаткування та чистого прибутку демонстрували стабільне зростання, що підтверджує ефективне управління фінансовими ресурсами. Таким чином, компанія забезпечує стійке фінансове становище, демонструючи адаптацію до економічних змін і здатність генерувати прибуток.

Операційний прибуток у 2024 році досяг 305,9 млн грн, що перевищує показник 2023 року на 39,2 %, що є свідченням посилення операційної ефективності та здатності підприємства формувати достатній фінансовий результат навіть в умовах зростання адміністративних та операційних витрат. Чистий прибуток зріс до 230,3 млн грн, що становить майже 57 % приросту порівняно з 2023 роком і є найвищим показником за аналізований період.

Таким чином, результати діяльності за 2024 рік підтверджують посилення тенденцій фінансової стабільності підприємства. Компанія демонструє здатність не лише адаптуватися до змін зовнішнього середовища, а й забезпечувати приріст прибутковості завдяки ефективному управлінню витратами, нарощуванню обсягів реалізації та підтримці оптимальної структури операційних доходів і витрат.

Також в рамках аналізу загальної економічної характеристики підприємства доцільним буде розрахувати та проаналізувати основні показники, що описують економічну діяльність підприємства. Вказані дані за 2021-2024 роки наведені у таблиці 2.2.

За результатами аналізу показників ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ» за 2021–2024 роки можна зробити висновок, що у 2024 році підприємство досягло помітного покращення свого фінансового стану.

Усі основні показники рентабельності зросли і стали найвищими за чотири роки. Рентабельність активів підвищилася до 0,17, власного капіталу – до 0,25, а сукупного капіталу – до 0,23. Це означає, що у 2024 році підприємство працювало ефективніше та отримувало більше прибутку з кожної вкладеної гривні.

Таблиця 2.2.

Основні показники фінансової діяльності ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ» за 2021-2024 роки

Показник	**2021**	**2022**	**2023**	**2024**
Коефіцієнт рентабельності активів	0,08	0,12	0,14	0,17
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,15	0,18	0,20	0,25
Коефіцієнт рентабельності сукупного капіталу	0,09	0,21	0,20	0,23
Коефіцієнт рентабельності діяльності	0,05	0,06	0,06	0,08
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,59	0,56	0,56	0,54
Коефіцієнт оборотності активів	1,54	1,91	2,18	2,21
Коефіцієнт фінансової стійкості підприємства	1,75	2,04	2,09	2,08
Коефіцієнт загальної ліквідності	1,60	0,96	0,95	1,41
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,38	0,14	0,14	0,45
Коефіцієнт заборгованості	0,57	0,49	0,48	0,48
Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	0,36	0,33	0,32	0,37

Джерело: розроблено автором на підставі [42, 43, 44]

Значні зміни спостерігаються в частині показників ліквідності. Якщо у 2022–2023 роках підприємство мало умовні проблеми з короткостроковою платоспроможністю, то у 2024 році ситуація помітно покращилася. Коефіцієнт загальної ліквідності зріс до 1,41, що відповідає нормативним значенням, а абсолютна ліквідність становила 0,45, що свідчить про достатній обсяг грошових коштів та їх еквівалентів для покриття поточних зобов’язань.

Коефіцієнт фінансової стійкості перебуває на рівні 2,08, що говорить про переважання власних коштів над позиковими. Коефіцієнт заборгованості не змінився та становить 0,48, тому боргове навантаження залишається контрольованим.

Невелике зростання частки залученого капіталу до 0,37 не є критичним, та знаходиться в межах норми (<1).

Коефіцієнт оборотності активів також покращився й досяг 2,21, що означає швидший оборот активів та ефективніше використання ресурсів у виробничому процесі.

Загалом, 2024 рік став для підприємства найбільш успішним з точки зору фінансових показників за весь період аналізу. Покращилися як показники рентабельності, так і ліквідності, а структура капіталу залишилася стабільною. Це свідчить про те, що підприємству вдалося зміцнити свої фінансові позиції та підвищити ефективність ведення операційної діяльності після кризового періоду 2022–2023 років.

2.2. Організація бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною на підприємстві

Як було попередньо зазначено, за коректність відображення операцій з давальницькою сировиною відповідальним є відділ бухгалтерії, який є складовою частиною фінансового відділу в підпорядкуванні фінансового директора. Так, окрім загальної організаційної системи, на підприємстві також існує система внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю ТОВ "Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ" покладена на дирекцію, яка відповідає за спостереження та перевірку процесів функціонування підприємства. Основна мета цієї системи – забезпечення обґрунтованості та ефективності прийнятих управлінських рішень, а також оцінка їхнього виконання. Завдяки внутрішньому контролю відбувається виявлення відхилень від встановлених рішень, усунення можливих несприятливих ситуацій, а в разі потреби – інформування відповідних органів про виникнення проблем. Контроль, який здійснюється дирекцією, включає функції контролю планів, повноважень персоналу, а також документальне оформлення бізнес-процесів.

Детальніший опис системи внутрішнього контролю викладено у внутрішньому документі компанії, що відповідає стандарту управління відповідністю ("Compliance Handbook"). У цьому документі є розділ, присвячений управлінню аудитом, який розглядає, як внутрішній, так і зовнішній аудит. Дирекція компанії щорічно проводить оцінку відповідності системи управління встановленим стандартам. Програма аудиту, яку затверджує центральний орган управління, призначається Радою директорів для підвищення об'єктивності й незалежності аудиторського процесу [41]. За підсумками аудиту компанія складає аудиторський висновок, що відображає реальний стан її господарської діяльності. Описана система внутрішнього контролю дозволяє підприємству забезпечувати належний рівень контролю на всіх етапах функціонування та сприяє підтримці високої якості управлінських процесів.

Аналізуючи практичні аспекти відображення операцій з давальницькою сировиною на підприємстві варто висвітлити особливості ціноутворення готової продукції, а також послуг по переробці давальницької сировини.

Так, оціночна вартість давальницької сировини встановлюється та узгоджується підприємством та компанією, яка надає давальницьку сировину індивідуально щодо кожної окремої загальної специфікації на сировину для виготовлення узгодженої кількості продукції. Вартість послуг з переробки узгоджується сторонами індивідуально щодо кожної окремої технологічної схеми. Вартість продукції включає вартість давальницької сировини та вартість послуг по переробці відповідно до технологічної системи.

Одними з найбільш розповсюджених систем визначення вартості послуг переробки давальницької сировини є використання дебет-кредит нот і схеми "витрати плюс". Обидва підходи забезпечують чітку та прозору фінансову взаємодію між постачальником сировини та переробником, але мають свої особливості.

Дебет-кредит ноти є важливим інструментом для управління витратами в переробці давальницької сировини. Вони дозволяють документально підтвердити компенсацію витрат, понесених переробником, та встановити фіксовану маржу, що забезпечує стабільний рівень прибутковості підприємства. За допомогою дебет-кредит нот фіксуються всі витрати на переробку, включаючи оплату праці, витрати

на енергоресурси, амортизацію обладнання та інші операційні витрати. Ця схема дозволяє переробнику уникнути фінансових труднощів завдяки своєчасному відшкодуванню витрат та мінімізує ризики, пов'язані з фінансовими розрахунками. Також дебет-кредит ноти забезпечують прозорість у відносинах між сторонами, оскільки чітко визначають умови відшкодування витрат та маржу.

Схема "витрати плюс" полягає у тому, що до всіх витрат на переробку додається певний відсоток маржі, що гарантує переробнику певний рівень прибутковості. У цьому випадку постачальник сировини зобов’язується відшкодувати всі витрати, пов’язані з переробкою, а також додатково оплатити встановлену маржу, яка забезпечує стабільний дохід для переробника. Цей підхід дозволяє сторонам заздалегідь узгодити рівень прибутковості, уникнути можливих конфліктів щодо витрат та забезпечити передбачуваність фінансових результатів.

На підприємстві ТОВ "Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ" бухгалтерський облік операцій з давальницькою сировиною має чітко визначені етапи та супровідні документи, що дозволяють забезпечити прозорість фінансових операцій та точність у звітності. Особливістю цього процесу є те, що давальницька сировина надходить від материнської компанії-нерезидента, а після обробки готова продукція (яка в даному випадку є наданими послугами з переробки) повертається замовнику за кордон. Розглянемо детальніше етапи цього процесу та відображення відповідних операцій у бухгалтерському обліку, включаючи можливе виникнення контрактних активів.

На першому етапі підприємство отримує давальницьку сировину від материнської компанії. Це здійснюється на основі попередньо укладеного контракту, який регулює умови співпраці між підприємством та нерезидентом, включаючи вартість сировини, умови переробки та строки виконання робіт. Супровідними документами на цьому етапі є митна декларація, яка підтверджує проходження сировини через митний кордон України, транспортна накладна (CMR), яка засвідчує транспортування сировини до місця розташування підприємства, та акт приймання-передачі, що підтверджує отримання сировини на складі підприємства після проходження митного контролю. З точки зору бухгалтерського обліку, на цьому етапі давальницька сировина береться на облік на позабалансових рахунках, що дозволяє

відстежувати її кількість та рух. Зокрема, на рахунку 022 "ТМЦ на відповідальному зберіганні" фіксується вартість отриманої сировини. Якщо під час транспортування виникають витрати, що підлягають компенсації, вони відображаються на рахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" з одночасним зменшенням коштів на рахунку 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" при оплаті послуг перевезення.

Другий етап охоплює безпосередній процес переробки давальницької сировини відповідно до технологічних вимог, визначених у контракті. Цей процес включає складання технологічних карт, які визначають порядок обробки, норми витрат та процедури контролю якості. Після завершення обробки оформлюється звіт про виконання замовлення, що підтверджує кількість обробленої сировини та її відповідність технічним вимогам. Зазначені документи також стають підставою для складання акту виконаних робіт, який підтверджує обсяги виконаних робіт з переробки. Бухгалтерські проведення на цьому етапі пов’язані зі списанням витрат на виробництво та відображенням доходу від наданих послуг. Зокрема, витрати на переробку обліковуються на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати", де фіксуються витрати на оплату праці, сировину та матеріали, енергоносії, амортизацію обладнання та інші операційні витрати. Одночасно, після завершення робіт з переробки, дохід від наданих послуг відображається проведенням Дт 362 "Розрахунки з іноземними замовниками" – Кт 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг", де фіксується сума доходу за надані послуги.

Після завершення переробки давальницької сировини, готова продукція відправляється материнській компанії-нерезиденту, що є третім етапом процесу. Відправлення готової продукції супроводжується складанням інвойсу, який є фінансовим документом для оплати за надані послуги переробки, та транспортних накладних на відправлення, що підтверджують транспортування обробленої сировини замовнику. На цьому етапі може виникнути ситуація, коли частина робіт вже виконана, але ще не підтверджена офіційним інвойсом, що веде до виникнення контрактних активів. Контрактні активи є важливим елементом фінансової звітності, оскільки вони дозволяють відобразити частково виконані зобов’язання перед замовником. У бухгалтерському обліку контрактні активи відображаються

проведенням Дт 371 "Розрахунки з іншими дебіторами" – Кт 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг", де фіксується частково виконана робота, що буде компенсована у майбутньому. Після завершення робіт та виставлення інвойсу, контрактні активи переводяться в дебіторську заборгованість: Дт 362 "Розрахунки з іноземними замовниками" – Кт 371 "Розрахунки з іншими дебіторами".

Фінальним етапом процесу є отримання оплати від материнської компанії за надані послуги переробки. На цьому етапі важливими документами є банківська виписка, що підтверджує надходження коштів на поточний рахунок підприємства, та платіжне доручення, яке є підтвердженням перерахування коштів. Відповідне бухгалтерське проведення для отримання оплати відображається записом Дт 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" – Кт 362 "Розрахунки з іноземними замовниками", що закриває дебіторську заборгованість та підтверджує завершення фінансових зобов'язань перед підприємством.

Таким чином, облік операцій з давальницькою сировиною на підприємстві ТОВ "Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ" має чітко визначену послідовність етапів, що супроводжується відповідними документами та бухгалтерськими проведеннями. Особлива увага приділяється прозорості фінансових відносин з материнською компанією-нерезидентом, правильному обліку витрат та доходів, а також визнанню контрактних активів, що дозволяє забезпечити відповідність міжнародним стандартам бухгалтерського обліку та надійність фінансової звітності.

2.3. Практика оподаткування операцій з давальницькою сировиною на підприємстві

Практика оподаткування операцій з давальницькою сировиною на підприємстві ТОВ "Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ" є важливим елементом фінансово-економічної діяльності підприємства, що здійснює переробку сировини, отриманої від материнської компанії-нерезидента. У зв’язку з особливостями ведення бізнесу з нерезидентами, а також специфікою надання послуг по переробці, підприємство

зобов’язане дотримуватись вимог податкового законодавства, що регулюють порядок оподаткування таких операцій.

Серед суттєвих аспектів коректного відображення операцій з давальницькою сировиною в частині оподаткування є правильне визначення податкових зобов’язань та об’єктів оподаткування. Оскільки ТОВ "Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ" надає послуги з переробки давальницької сировини, а не реалізує готову продукцію, особливу увагу слід приділяти питанням оподаткування ПДВ, податку на прибуток, а також митним аспектам при ввезенні сировини з-за кордону.

Одним із ключових аспектів оподаткування операцій з давальницькою сировиною є податок на додану вартість (ПДВ). Враховуючи, що ТОВ "Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ" надає послуги з переробки сировини, операції з ввезення давальницької сировини та її подальшої обробки не підлягають оподаткуванню ПДВ, оскільки відповідно до норм Податкового кодексу України, такі операції не є об'єктом оподаткування на митній території України. Однак для підприємства є важливою вимога правильного оформлення документів, що підтверджують факт надання послуг за межами України. Це включає укладення договору з материнською компанією-нерезидентом, наявність інвойсу, а також документів, які підтверджують фактичне вивезення готової продукції за межі митної території України (митні декларації та акти виконаних робіт).

Практично це означає, що підприємство не нараховує податкові зобов'язання з ПДВ, однак повинно мати відповідні документи для відображення таких операцій у податковій звітності. У разі відсутності документального підтвердження фактів переробки та вивезення готової продукції за кордон, підприємство може зіткнутися з ризиком донарахування податкових зобов'язань.

Оскільки сировина для переробки надходить з-за кордону, важливим аспектом є митне оформлення таких операцій. Давальницька сировина, що імпортується на територію України для подальшої переробки, підлягає тимчасовому ввезенню без нарахування митних платежів, якщо підприємство має документальне підтвердження того, що готова продукція буде повернута на експорт. Згідно з умовами договору з

материнською компанією, всі операції повинні бути оформлені як тимчасовий ввіз сировини, що дозволяє уникнути сплати мит.

Процес митного оформлення включає подання митної декларації та підтвердження митним органам, що сировина призначена для переробки та повернення за межі митної території. Підприємство має вести ретельний облік сировини та готової продукції, оскільки порушення умов тимчасового ввезення може призвести до необхідності сплати митних платежів і штрафів.

Підприємство ТОВ "Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ" здійснює надання послуг з переробки давальницької сировини, а не виробництво готової продукції. Враховуючи це, доходом підприємства вважається вартість наданих послуг з переробки, яку компанія отримує від материнської компанії. При цьому витрати на переробку, такі як оплата праці, витрати на енергоресурси, амортизація обладнання, повинні бути правильно обліковані для зменшення оподатковуваного прибутку.

Всі витрати, що понесені у процесі надання послуг, мають бути документально підтверджені відповідними первинними документами, такими як акти виконаних робіт, податкові накладні, контракти з постачальниками та іншими контрагентами. Це дає змогу зменшити оподатковуваний дохід і забезпечити правильність обчислення податку на прибуток.

Особливу увагу слід приділити питанням трансфертного ціноутворення. Оскільки материнська компанія є нерезидентом, необхідно дотримуватись вимог щодо ринкових цін при визначенні вартості послуг з переробки сировини. Якщо ціни, встановлені між материнською компанією та підприємством, не відповідають ринковим, податкові органи можуть провести донарахування податкових зобов’язань на підставі порушення принципів трансфертного ціноутворення. Документування трансфертних цін є важливим елементом для підтвердження правильності ціноутворення між підприємствами, що входять до групи. Для цього українське законодавство вимагає, щоб підприємства, що здійснюють операції з нерезидентами або мають зв'язки з іншими підприємствами однієї групи, складали документацію з трансфертного ціноутворення. Така документація повинна включати детальне обґрунтування застосовуваних цін, аналіз ринкових цін на аналогічні товари чи

послуги, а також порівняльні дослідження для підтвердження відповідності встановлених цін принципу "витягнутої руки". Основними документами для підтвердження трансфертних цін є: договори з нерезидентами або іншими підприємствами групи, калькуляції вартості наданих послуг, фінансові звіти, обґрунтування застосованих методів ціноутворення (наприклад, методи порівняльних ринкових цін, метод витрат плюс, метод чистого прибутку тощо). Також необхідно зберігати всі документи, що підтверджують наявність ринкових цін та умов, які були використані при формуванні ціни на послуги з переробки сировини. Важливо зазначити, що при відсутності належної документації з трансфертного ціноутворення, податкові органи можуть здійснити коригування оподатковуваних доходів та нарахувати додаткові податкові зобов'язання.

При здійсненні операцій з переробки давальницької сировини підприємство може мати право на податковий кредит з ПДВ у разі придбання товарів та послуг на території України, що використовуються для переробки сировини. Це можуть бути витрати на закупівлю матеріалів, енергоресурсів, послуг сторонніх організацій тощо. Так, у фінансовій звітності ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна ЛУ» вказано, що сума бюджетного відшкодування ПДВ за 2024 рік становила 138 175 тисяч гривень, тоді як за 2023 та 2022 роки сума відшкодування становила 134 792 та 89 769 тисяч гривень відповідно. Всі суми відшкодування були отримані грошовими коштами на рахунок Товариства [43, 44].

Для підприємства важливо документально підтвердити всі витрати, що мають відношення до надання послуг з переробки, та зареєструвати податкові накладні в електронній системі ПДВ. Водночас підприємство має дотримуватися вимоги щодо правильного розподілу витрат, що підлягають включенню до податкового кредиту, від витрат, які не підлягають відшкодуванню.

Підприємство повинно вести облік всіх витрат, що пов'язані з переробкою давальницької сировини, а також своєчасно та правильно нараховувати податкові зобов'язання з ПДВ, якщо такі виникають. У разі неправомірного включення витрат до податкового кредиту або несплати ПДВ, підприємство може зіткнутися з податковими перевірками та санкціями з боку податкових органів.

З точки зору практики, основною документацією, що супроводжує операції з давальницькою сировиною, є контракт з материнською компанією-нерезидентом, інвойси, митні декларації, акти виконаних робіт, а також податкові накладні. Для коректного відображення операцій в бухгалтерському обліку та податковій звітності, підприємство повинно мати чітко організований облік на кожному етапі процесу. Це включає в себе оформлення документів для ввезення давальницької сировини, нарахування ПДВ, ведення обліку витрат на переробку та оформлення актів виконаних робіт.

Належне ведення бухгалтерії та податкової документації є запорукою уникнення штрафних санкцій та податкових донарахувань. Бухгалтерський облік має бути організований таким чином, щоб кожна операція, пов'язана з переробкою сировини, була правильно відображена в облікових реєстрах, з урахуванням специфіки національного та міжнародного оподаткування.

Висновки до розділу 2

У другому розділі магістерської роботи проведено комплексний аналіз практичних аспектів обліку та оподаткування операцій з давальницькою сировиною на прикладі ТОВ «КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ». Дослідження засвідчило, що Товариство є підприємством зі 100% іноземними інвестиціями, яке інтегроване у виробничий ланцюг міжнародної групи Kromberg & Schubert та спеціалізується на виготовленні кабельних мереж для автомобілів. Бізнес-модель підприємства ґрунтується на класичній давальницькій схемі: отримання сировини від материнської компанії-нерезидента, її переробка та експорт готової продукції, при цьому право власності на активи на всіх етапах залишається за замовником . Фінансовий аналіз діяльності за 2021–2024 роки демонструє стійку позитивну динаміку: у 2024 році чистий дохід перевищив 3 млрд грн, а показники рентабельності та ліквідності досягли найвищих значень за аналізований період, що підтверджує ефективність обраної моделі господарювання .

Організація обліку на підприємстві характеризується високим рівнем автоматизації завдяки використанню ERP-системи SAP, що забезпечує уніфікацію звітності з вимогами Групи. Ключовою особливістю методики обліку є застосування

моделі ціноутворення «витрати плюс», що гарантує покриття витрат та отримання фіксованої маржі. Облік давальницької сировини ведеться на позабалансових рахунках (022), а витрати на переробку акумулюються на рахунках витрат і згодом визнаються як собівартість реалізованих послуг . Важливим аспектом, виявленим у ході аналізу, є визнання контрактних активів (згідно з IFRS 15) на етапі, коли послуги фактично надані, але інвойс ще не виставлено, що є специфікою роботи за довгостроковими контрактами з нерезидентом .

У сфері оподаткування діяльність Товариства пов'язана зі значними ризиками та специфічними процедурами. Встановлено, що операції з переробки оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою, що вимагає бездоганного дотримання митного режиму переробки та підтвердження фактичного вивезення продукції за межі України. Порушення цих умов несе ризик нарахування 20% ПДВ та сплати ввізних мит . Крім того, оскільки 100% операцій здійснюються з пов’язаною особою-нерезидентом, критичного значення набуває контроль за трансфертним ціноутворенням (ТЦУ) для підтвердження відповідності цін принципу «витягнутої руки» та обґрунтування рівня рентабельності . Виявлена специфіка обліку та висока концентрація податкових ризиків обумовлюють необхідність вдосконалення внутрішніх регламентів та інструментів контролю, що стало підґрунтям для розробки пропозицій у третьому розділі роботи.

РОЗДІЛ 3. ОПТИМІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ НА ТОВ "КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ"

3.1. Підвищення ефективності облікових політик і методик для роботи з давальницькою сировиною

Ефективність системи обліку операцій з давальницькою сировиною на ТОВ «КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ» безпосередньо залежить від якості та рівня деталізації його внутрішніх нормативних документів. Ключовим документом, що регламентує ці процеси, є Наказ про облікову політику.

Так як Товариство складає фінансову звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, це висуває особливі вимоги до облікової політики. На відміну від чітко жорстко регламентованих національних стандартів, МСФЗ базуються на принципах, які вимагають від керівництва використання професійних суджень. Застосування таких суджень є необхідним інструментом для роботи в умовах складного та часто суперечливого правового поля України.

Саме Товариство у своїх Примітках до фінансової звітності прямо розкриває цю фундаментальну проблему. Зокрема, у Примітці 4 зазначається: «Законодавчі та нормативні акти не завжди чітко сформульовані, а їх інтерпретація залежить від точки зору місцевих, обласних і центральних органів державної влади та інших органів державного управління» [44].

Враховуючи, що законодавство не пропонує уніфікованих первинних документів для обліку давальницьких операцій, у Товариства виникає пряма необхідність деталізувати свою облікову політику, що дозволить стандартизувати документообіг, гарантувати незмінність застосовуваних методик та забезпечити достовірність вхідних даних для інформаційної системи.

Крім того, обґрунтування необхідності змін базується на міжнародному характері операцій та повній інтеграції в структуру Групи. Фінансова звітність чітко демонструє, що Товариство є частиною міжнародної групи Kromberg & Schubert, а

його операції з пов’язаними сторонами є не просто частиною, а основою всієї діяльності.

Так, проаналізувавши дані Приміток 6 та 16 фінансової звітності Товариства за 2024 рік, можна зробити висновок, що 100% усього доходу від реалізації за 2024 рік було отримано від пов’язаних сторін [44]. Це вимагає повного узгодження облікових підходів для коректної консолідації звітності та ефективної роботи в єдиній корпоративній системі SAP. Таким чином, облікова політика має перетворитися з загального документа на детальну інструкцію, що регламентує використання конкретних аналітичних ознак в системі SAP.

Отже, пропоновані зміни до облікової політики мають охопити методичний, організаційний та технічний аспекти. Насамперед, методичний аспект має детально регламентувати ключові судження, наприклад, методику калькуляції собівартості послуг з переробки відповідно до МСБО (IAS) 2 "Запаси". Це є критичним, оскільки звітність підтверджує використання методу «витрати плюс», який є надзвичайно чутливим до повноти та коректності віднесення витрат. Необхідно затвердити детальні бази розподілу загальновиробничих витрат (рахунок 91), оскільки поточна політика розподілу витрат між собівартістю та адміністративними витратами, що здійснюється пропорційно кількості персоналу, може бути недостатньо точною для високотехнологічного виробництва. Окрім цього, необхідно деталізувати методику відображення курсових різниць відповідно до МСБО (IAS) 21, оскільки всі розрахунки з нерезидентом та отримані позики деноміновані в євро.

На нашу думку, доцільним наступним кроком після оновлення методологічних засад облікової політики є розробка та впровадження уніфікованих форм первинних документів. Облікова політика визначає правила гри, тоді як первинні документи є безпосереднім інструментом для збору доказової інформації відповідно до цих правил.

Як було попередньо зазначено, чинне законодавство не пропонує типових форм для документального оформлення та обліку руху давальницької сировини, покладаючи цей обов'язок на саме підприємство. Необхідність розробки власних, деталізованих форм на ТОВ «КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ»

посилюється обраними Товариством обліковими підходами, що розкриті у фінансовій звітності.

Як було попередньо зазначено, визначення вартості послуг базується на методі «витрати плюс». Цей метод, за визначенням, вимагає абсолютно точного, повного та, головне, документально підтвердженого обліку всіх понесених витрат, які включаються до бази для націнки. Окрім цього, Примітка 3.10 вказує, що для обліку запасів використовується метод середньозваженої собівартості [44]. Ефективне застосування цього методу в умовах багатономенклатурного виробництва та використання SAP вимагає надійної системи аналітичного обліку, яка б забезпечувала можливість простежувати кожну партію сировини від моменту надходження до списання у виробництво.

З огляду на це, пропонується запровадити внутрішню форму акту приймання-передачі давальницької сировини. Цей документ має стати першою та однією з найважливіших ланок системи внутрішнього контролю. Його фундаментальна мета – зафіксувати не лише кількісне надходження сировини на склад, але й гарантувати цілісність та повноту контролю за рухом активів для цілей фінансового, податкового та митного адміністрування.

На відміну від стандартних прибуткових ордерів, запропонована форма акту має обов'язково містити деталізовані ідентифікаційні ознаки сировини, включаючи код та партію сировини для коректного ведення аналітичного обліку в SAP, а також пряме посилання на митний режим «переробка на митній території» та номер ВМД, за якою сировина перетнула кордон. Це створить своєрідний зв’язок між даними бухгалтерського обліку та даними митного контролю, що є критичним для підтвердження права на нульову ставку ПДВ.

На нашу думку, доцільним також є запровадження уніфікованої форми звіту про використання давальницької сировини. Цей документ відіграє ключову роль в операційному контролі, забезпечуючи коректність калькуляції собівартості шляхом регулярної фіксації фактичного списання матеріалів та оприбуткування готової продукції. Саме він виступає первинною основою для підтвердження обґрунтованості понесених прямих матеріальних витрат.

Задля забезпечення ефективного внутрішнього контролю, форма пропонованого звіту повинна містити чітке відображення та порівняння планових та фактичних витрат сировини на кожну одиницю або партію виробленої продукції. Таке зіставлення дозволить керівництву миттєво ідентифікувати будь-які виробничі відхилення та контролювати дотримання затверджених нормативів. Це слугуватиме прямою підставою для списання сировини з позабалансового рахунку та формування фактичної калькуляції в системі SAP.

Впровадження двох уніфікованих документів, зміст яких описаний вище, дозволить вирішити одразу три завдання: забезпечить належний внутрішній контроль за рухом та використанням сировини, що належить нерезиденту; створить доказову базу для підтвердження витрат за методом «витрати плюс»; та надасть надійні, структуровані дані для автоматизованих контрольних звітів, які будуть запропоновані та детально розкриті у наступних підрозділах даної роботи.

Завершальним методичним кроком у вдосконаленні облікової політики є оптимізація процесу калькуляції собівартості послуг з переробки. Ця пропозиція має фундаментальне значення, оскільки Товариство використовує для визначення доходу метод «витрати плюс». Цей метод передбачає, що вартість послуг формується як покриття всіх обґрунтовано понесених витрат плюс узгоджена націнка. Таким чином, точність, повнота та обґрунтованість розрахунку собівартості напряму впливає не лише на фінансовий результат, але й на доказову базу для трансфертного ціноутворення.

Для забезпечення належної точності формування витратної бази, ми вважаємо доцільним зосередитись на двох ключових аспектах: удосконаленні механізму розподілу загальновиробничих витрат та деталізації обліку курсових різниць.

Фінальним етапом формування оновленої облікової політики є конкретизація підходів до калькуляції собівартості та обліку валютних операцій, про які йшлося вище.

По-перше, для реалізації запропонованих змін у системі SAP необхідно налаштувати деталізований аналітичний облік загальновиробничих витрат (рахунок 91). Замість поточної спрощеної бази розподілу "пропорційно кількості персоналу",

яка може спричинити викривлення показнику собівартості високотехнологічної продукції, слід впровадити облік за центрами витрат та застосовувати бази розподілу, що відповідають реальному споживанню ресурсів (машино-години тощо). Це забезпечить точність калькуляції, необхідну для методу «витрати плюс».

По-друге, облікова політика має чітко регламентувати порядок перерахунку курсових різниць по специфічних статтях, зокрема по контрактних активах. Враховуючи, що на кінець 2024 року сума таких активів становила понад 53 млн грн, а всі розрахунки ведуться в євро, коректна класифікація цих різниць відповідно до МСБО (IAS) 21 є суттєвою для коректного відображення фінансового результату діяльності Товариства.

Комплексна реалізація запропонованих заходів, а саме детального розподілу витрат, чіткого обліку валютних операцій та запровадження уніфікованих первинних документів, дозволить завершити формування прозорої та достовірної системи бухгалтерського обліку. Така система стане надійним фундаментом не лише для управлінських рішень, але й для ефективного податкового планування та управління фіскальними ризиками, детальний аналіз яких буде проведено у наступному підрозділі.

3.2. Оптимізація податкового навантаження та розробка антиризикових заходів

Специфічний статус ТОВ «КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ» як дочірнього підприємства міжнародної групи, що надає послуги виключно пов’язаній особі-нерезиденту, обумовлює необхідність застосування системної моделі управління податковими ризиками, спрямованої на їх попередження за допомогою механізмів постійного моніторингу та завчасного реагування.

Оскільки практично весь дохід Товариства генерується операціями з пов'язаними сторонами, його податкова політика має бути зосереджена на побудові захищеної та прозорої системи адміністрування, що базується на економічному

обґрунтуванні та відповідає як національному законодавству, так і міжнародним настановам ОЕСР.

У цьому контексті нами було ідентифіковано низку податкових ризиків, що мають різну природу, але однаково високий потенціал донарахування податкових зобов’язань та застосування штрафних санкцій. Серед них можна виділити два найбільш суттєвих - це ризики у сфері трансфертного ціноутворення та ризики адміністрування ПДВ в умовах спеціального митного режиму.

На нашу думку, найбільш суттєвим податковим ризиком для Товариства є донарахування податку на прибуток, що виникає внаслідок порушення принципу «витягнутої руки» (ст. 39 ПКУ). Сутність цього ризику обумовлена функціональним профілем підприємства. Як "виробник з обмеженими ризиками" (виконавець в контексті операцій з давальницькою сировиною), воно має обмежені функції та низькі ризики: воно не володіє сировиною та не несе ринкових чи збутових ризиків. Відповідно, обмежений функціонал обумовлює характер винагороди: вона має бути стабільною, не залежати від ринкових коливань, та являти собою помірну націнку на витрати, понесені в рамках виконання функції з переробки.

Проблема виникає, коли за результатами року операційна рентабельність Товариства виявляється нижчою, ніж мінімальна межа ринкового діапазону, визначена за результатами аналізу зіставних компаній. Таке відхилення надає ДПС законні підстави визнати ціну послуг економічно необґрунтованою, тобто заниженою.

У такому випадку податковий орган має право самостійно донарахувати податкове зобов'язання з податку на прибуток, піднявши базу оподаткування до рівня мінімальної ринкової рентабельності. Наслідком стає не лише сплата основної суми податку, але й нарахування низки фінансових санкцій у формі штрафів та пені, що є прямим ризиком для фінансової стабільності підприємства.

В якості антиризикового заходу, який дозволить нейтралізувати описаний ціновий ризик, гарним рішенням буде впровадження системи регулярного моніторингу рентабельності та використання дебет-ноти як ключового інструменту оперативного коригування.

Даний підхід кардинально відрізняється від пасивного очікування на результати податкових перевірок. Він передбачає, що у разі виявлення відхилення фактичної рентабельності від ринкового рівня (наприклад, за результатами кварталу, півроку, 9 місяців або року), Товариство самостійно ініціює коригування, розраховуючи суму коригування на підставі положень зовнішньоекономічного контракту, в якому має бути прямо передбачена можливість такого коригування для цілей ТЦУ. Таким чином, Товариство виставляє материнській компанії дебет-ноту на суму необхідної компенсації для нівелювання ризиків, пов’язаних з трансфертним ціноутворенням. Цей документ, маючи статус первинного, є законною підставою для легального збільшення доходу в бухгалтерському обліку.

Таким чином, за допомогою дебет-нот, Товариство гармонізує бухгалтерський та податковий облік, самостійно доводить свій фінансовий результат до ринкового рівня ще до моменту подання фінансової звітності, і, як наслідок, повністю нівелює ризик донарахувань з боку податкових органів.

Також важливо відмітити, що використання кредит-ноти для проведення зворотного коригування з ціллю зменшення "надлишкового" прибутку – є ризикованим заходом через можливі претензії з боку податкових органів. Так, з точки зору податкового контролю України, таке зменшення доходу не матиме ділової мети і може бути розцінене як штучне заниження об'єкта оподаткування, що несе в собі ще більші ризики. Даний аспект використання схеми дебет-кредит нот при розрахунку планової рентабельності діяльності виконавця при операціях з давальницькою сировиною є комплексним та потребує детального дослідження в подальших наукових роботах.

Слід також зазначити, що оптимізація податку на прибуток для Товариства, як високодохідного платника, не обмежується лише контролем ТЦУ. Об’єкт оподаткування для нього формується шляхом коригування фінансового результату на податкові різниці, передбачені Розділом ІІІ ПКУ [30]. Окрім різниць по контрольованих операціях (ст. 140.5), для виробничого підприємства критичне значення має управління різницями з амортизації (ст. 138 ПКУ).

Також, високий ризик несе норма «тонкої капіталізації» (ст. 140.2 ПКУ), яка є особливо актуальною для компаній міжнародних груп. Вона обмежує віднесення до витрат процентів за борговими зобов’язаннями з пов’язаними особами-нерезидентами, якщо сума боргу перевищує власний капітал у 3,5 рази. Некоректний розрахунок будь-якої з описаних різниць призводить до прямого заниження об’єкта оподаткування та донарахувань і штрафних санкцій з боку податкових органів.

Другий блок ризиків має не ціновий, а процедурний характер. Він пов'язаний із застосуванням нульової ставки ПДВ (пп. «б» п. 195.1.1. ПКУ). Ця пільга не надається автоматично, тобто її можна використовувати лише при повному дотриманні умов митного режиму «переробка на митній території». Найважливішим аспектом за даного ризику є граничний термін перебування сировини в Україні, який зазвичай становить 365 днів, згідно норм Митного кодексу. Порушення цього терміну, навіть на один день, має незворотні наслідки, які можуть спричинити суттєві фінансові проблеми для Товариства.

По-перше, Товариство втрачає право на 0% ПДВ і буде зобов'язане нарахувати 20% ПДВ на вартість своїх послуг з переробки. По-друге, воно мусить сплатити всі ввізні мита та 20% "імпортного" ПДВ з повної вартості сировини, яку не вивезли вчасно. До цього також додаються суттєві суми нарахування штрафних санкцій.

На відміну від ризику ТЦУ, цю проблему неможливо виправити дебет- чи кредит-нотою, оскільки термін або дотримано, або ні. Єдиним способом уникнути штрафних санкцій та донарахувань з боку податкових та митних органів є постійний контроль. Саме тому ми пропонуємо в якості одного з основних антиризикових заходів впровадити автоматизовану систему, яка б відстежувала "життєвий цикл" кожної ВМД. Описаний механізм запропонованого інструменту для мінімізації податкових ризиків буде детально розглянуто у наступному підрозділі.

Водночас, одного лише контролю за термінами недостатньо. Для того, щоб законно застосувати нульову ставку ПДВ (пп. «б» п. 195.1.1 ПКУ), компанія повинна мати повний пакет документів, які чітко показують весь процес: від моменту ввезення сировини до моменту вивезення готової продукції. Для цього ми пропонуємо запровадити в бухгалтерії чітке правило формувати "пакет доказів" для кожної

операції. У цей пакет мають обов'язково входити: 1) Зовнішньоекономічний договір; 2) Вантажна митна декларація (ВМД) на ввезення сировини (в режимі «переробка», ІМ-51), 3) Акти виконаних робіт з переробки; 4) ВМД на вивезення готової продукції (ЕК-11), в якій обов'язково є посилання на ввізну декларацію. За умов відсутності одного або кількох з цих елементів, а також при виявленні розбіжностей у даних первинних документів - виникає ризик оскарження правомірності застосування нульової ставки з боку податкових органів під час проведення перевірки.

Також варто відмітити ще один аспект податкових ризиків, який пов'язаний з помилками в обліку операцій з відходами (металобрухт, пластик). По-перше, некоректне визнання може викривити обсяг розрахунків для звітності ТЦУ. Дохід від реалізації відходів є частиною операційної діяльності, але його можуть помилково класифікувати як "інший" (неопераційний). Це штучно занижує показник операційної рентабельності, що, в свою чергу, веде до неправильного визначення потреби у коригуванні ТЦУ.

По-друге, існують прямі ризики заниження ПДВ через некоректне застосування норм ПКУ. Наприклад, компанія може ігнорувати вимоги ст. 188 ПКУ про донарахування ПДВ до мінімальної (ринкової) ціни, коли оподатковувані відходи продаються за заниженими цінами. Це є особливо розповсюдженим ризиком, оскільки низький попит на таку специфічну продукцію (обрізки пластику тощо) часто змушує підприємство реалізовувати її за символічними цінами, що, як наслідок, може спровокувати порушення вимог ПКУ. Описані методологічні помилки, хоч і можуть бути несуттєвими для фінансової діяльності підприємства, несуть відповідні ризики та можуть призвести в перспективі до тих самих наслідків: донарахування зобов’язань з податків, штрафів та пені.

Таким чином, для оптимізації податкового навантаження Товариства нами було розроблено низку комплексних антиризикових заходів. Вони включають: впровадження дебет-ноти як інструменту цінового коригування для управління ризиками ТЦУ; посилений контроль за ключовими податковими різницями, зокрема «тонкою капіталізацією»; та впровадження подвійної системи контролю ПДВ, що поєднує моніторинг термінів митного режиму та збір необхідних документів, які

слугують «пакетом доказів» для відстоювання права Товариства на нульову ставку ПДВ та відсутність митних платежів. Окрім цього, було обґрунтовано необхідність методологічно коректного обліку відходів для уникнення викривлень ТЦУ та донарахувань ПДВ.

3.3. Розробка інструментів для підвищення контролю та прозорості операцій з давальницькою сировиною

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що ефективна оптимізація обліку та оподаткування вимагає двох кроків: розробки надійної методологічної бази та впровадження антиризикових заходів, що було проаналізовано в пунктах 3.1. та 3.2. відповідно. Однак, для того, щоб описані заходи працювали на великому промисловому підприємстві, яким є ТОВ «КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ», їх необхідно підтримувати автоматизованими інструментами контролю.

Як було встановлено у Розділі 2, Товариство вже використовує потужну ERP-систему SAP . Проте, стандартний функціонал цієї системи не завжди адаптований до специфічних потреб українського податкового та митного законодавства, особливо в частині давальницьких операцій. Так, основною метою даного блоку дослідження є розробка інструментів, які розширюють потенціал існуючої системи SAP для забезпечення повної прозорості руху сировини та оперативного моніторингу ключових показників ризику.

Система SAP, яка вже використовується на підприємстві для ведення фінансового та управлінського обліку , є ідеальною платформою для побудови надійної системи внутрішнього контролю. Замість створення окремих реєстрів, які ведуться поза основною обліковою системою та не пов'язані між собою, ми пропонуємо налаштувати та розширити функціонал існуючих модулів SAP за трьома ключовими напрямками автоматизації.

Першим кроком ми пропонуємо налаштувати автоматичний контроль нормативного списання сировини. Дана пропозиція є прямою автоматизацією та

системною підтримкою звіту про використання давальницької сировини, який ми обґрунтували у пункті 3.1. З метою мінімізації впливу людського фактору та виключення технічних помилок, ми пропонуємо налаштувати модулі SAP MM (Material Management) та PP (Production Planning) таким чином, щоб система автоматично порівнювала фактичне списання сировини із затвердженою нормою на визначену кількість готової продукції. У разі виникнення суттєвих відхилень факту від норми витрати сировини, система повинна або блокувати таку операцію до отримання дозволу від відповідальної особи, або, автоматично генерувати повідомлення про відхилення. Це дозволить керівникам виробництва та фінансовому відділу оперативно отримувати інформацію щодо відхилень, розслідувати причини (технічний збій, брак, помилка обліку) та не допускати накопичення понаднормативних втрат, що є критично важливим для методу «витрати плюс».

Наступним важливим елементом є розробка та впровадження митного реєстру в SAP для автоматизації контролю термінів. Це є прямим технологічним рішенням для нейтралізації найбільш суттєвого податкового ризику який ми детально описали у пункті 3.2, а саме втрата права на 0% ставку ПДВ та звільнення від сплати митних платежів. Ми вважаємо доцільним створити спеціалізований звіт, який би автоматично збирав дані про рух та залишки давальницької сировини та зв'язував їх з реквізитами акту приймання-передачі сировини, зокрема з датою та номером ВМД. Даний реєстр повинен автоматично розраховувати граничний термін вивезення (365 днів) та залишок сировини на обліку в розрізі кожної митної декларації. Найважливішою функцією цього інструменту має бути система автоматичних сигналів, яка б повідомляла відповідальних осіб (відділ логістики, бухгалтерію) про наближення критичних термінів, наприклад, за 60 та 30 днів до їх закінчення.

Третім напрямком пропонується автоматизація обліку відходів. Як було доведено у попередньому підрозділі, некоректний облік відходів (металобрухту, пластику) створює одночасно ризики для ТЦУ (викривлення рентабельності) та ризики для розрахунку заборгованості з ПДВ (ст. 188 та 199 ПКУ). Для вирішення цієї проблеми пропонується налаштувати модуль SAP PP таким чином, щоб при закритті виробничого замовлення система автоматично, на підставі затверджених

норм, генерувала оприбуткування зворотних відходів на балансовий рахунок за чистою вартістю реалізації. Це гарантує включення вартості відходів до операційної діяльності, що є вимогою для коректного розрахунку ТЦУ, а також створить прозору базу для подальшого обліку реалізації відходів та коректного розрахунку зобов’язань з ПДВ.

Попередньо запропонована автоматизація в системі SAP є необхідним технічним фундаментом, але сама по собі вона не гарантує повноти та достовірності контролю. Автоматизація забезпечує дані, проте необхідні організаційні процедури, які б забезпечили нагляд, відповідальність та інтерпретацію цих даних. Контроль за давальницькими операціями має бути інтегрованою частиною загальної системи внутрішнього контролю Товариства. Як було встановлено у Розділі 2, на підприємстві вже діє внутрішній документ "Compliance Handbook" , що регламентує управління аудитом та відповідність корпоративним стандартам. Так, на нашу думку, найбільш ефективним рішенням є не створення нових, паралельних структур, а інтеграція та формалізація запропонованих процедур безпосередньо у цей існуючий регламент.

Важливим організаційним заходом є формалізація та запровадження обов'язкової процедури "Подвійного контролю" для ключових первинних документів, які є основними для відображення результатів виробничого циклу. Це стосується насамперед звіту про використання давальницької сировини та акту виконаних робіт. Описана процедура є класичним прикладом розподілу обов’язків і означає, що документи мають бути обов’язково завізовані двома незалежними функціональними підрозділами. Технічна верифікація з боку керівника виробництва або технічного відділу підтверджуватиме фізичну достовірність даних: фактичну кількість використаної сировини, її відповідність затвердженим виробничим специфікаціям та реальний обсяг виготовленої продукції. Фінансова верифікація з боку бухгалтерії чи фінансового контролера підтверджуватиме вартісну достовірність: коректність калькуляції послуги, застосованих цін та відповідність даних Акту та Звіту. Такий розподіл контролю є критично важливим, оскільки він мінімізує як ризики операційних помилок у вигляді помилок при списанні матеріалів, так і потенційні ризики шахрайства у вигляді умисного викривлення даних для

приховування перевищення фактичного рівня витрат над плановим. Це є фундаментальною передумовою для захисту та обґрунтування розрахунку ціни за методом «витрати плюс».

Окрім посилення операційного контролю, систему доцільно розширити шляхом розробки окремого додатку до "Compliance Handbook" – «Регламенту трансфертного ціноутворення». Враховуючи, що ТЦУ є найбільш складним та фінансово значущим податковим ризиком для Товариства, наявність формалізованого внутрішнього регламенту дозволить перетворити управління цим ризиком з ситуативного реагування на систематичний процес. Запропонований додаток має детально описувати весь ланцюг відповідальності: від закріплення конкретних осіб, відповідальних за щоквартальний моніторинг операційної рентабельності, до чіткого опису механізму завчасного реагування. Останній, зокрема, передбачає процедуру ініціювання, розрахунку та погодження дебет-ноти у випадку, якщо рентабельність виявляється нижчою за ринкову. Крім того, регламент повинен встановлювати жорсткі внутрішні дедлайни та відповідальних за підготовку обов’язкової щорічної Документації з ТЦУ та Звіту про контрольовані операції, щоб гарантувати своєчасність виконання вимог статті 39 ПКУ.

Третім, завершальним елементом запропонованої системи є інтеграція спеціалізованого модуля перевірки давальницьких операцій до річного плану внутрішнього аудиту Товариства. Враховуючи наявність діючої служби внутрішнього аудиту, описаної в другому розділі , доцільно проводити таку перевірку на регулярній основі для забезпечення принципу безперервного вдосконалення процесів. Ключовим завданням аудитора має стати незалежна верифікація дієвості всіх імплементованих механізмів: від технічної коректності автоматизованих звітів у SAP до фактичного дотримання персоналом процедур «подвійного контролю» та регламенту трансфертного ціноутворення. Такий підхід дозволить керівництву отримувати об’єктивну оцінку надійності системи внутрішнього контролю та гарантуватиме, що розроблені інструменти працюють не лише на папері, а й у реальній операційній діяльності.

Реалізація комплексу заходів, запропонованих у попередніх підрозділах (від оновлення облікової політики до автоматизації в SAP та процедур подвійного контролю), формує необхідну базу верифікованих даних. Проте для ефективного управління цим масивом інформації потрібен дієвий механізм її візуалізації, який дозволив би керівництву приймати стратегічні рішення без необхідності ручного аналізу первинних документів. З цією метою пропонується розробка та впровадження уніфікованого KPI-дашборду (панелі індикаторів), повністю інтегрованого в інтерфейс корпоративної системи SAP.

Ключовим завданням цього модуля є автоматичний збір та узагальнення даних із функціональних блоків системи (FI, CO, PP, MM) у режимі реального часу. Це дозволить забезпечити безперервний моніторинг чотирьох критичних зон ризику, ідентифікованих у даній роботі: виробничої ефективності, митної безпеки, трансфертного ціноутворення та управління оборотним капіталом.

Структура та змістовне наповнення пропонованої панелі індикаторів, із деталізацією ключових показників ефективності (KPI), джерел даних та критичних значень для реагування, узагальнено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1.

Ключові показники ефективності (KPI) для дашборду давальницьких операцій

Ключовий показник (KPI)	**Мета контролю**	**Джерело даних (SAP)**	**Критичне значення (Сигнал ризику)**
Коефіцієнт відхилення списання сировини	Ефективність виробництва (контроль методу "витрати плюс")	Звіти про відхилення (модуль PP/MM)	Відхилення > 3% від норми
Поточний ліміт митного режиму	Дотримання термінів (збереження 0% ПДВ)	Митний реєстр	Залишок терміну < 30 днів
Операційна рентабельність	Відповідність ТЦУ (ст. 39 ПКУ)	Звіти P&L (модуль FI/CO)	Наближення до нижньої межі (< 1%)
Термін погашення контрактного активу	Контроль ліквідності та активів за IFRS 15	Аналітика рахунку 361 (Розрахунки із замовником)	> 10 днів від планового терміну

Джерело: розроблено автором

Першим і ключовим індикатором на панелі має стати «Коефіцієнт відхилення списання сировини». Цей показник базується на даних, що генеруються запропонованим раніше звітом про використання давальницької сировини та

модулем SAP Production Planning. Метою контролю є виявлення виробничої неефективності або технічних втрат, які можуть негативно вплинути на базу витрат при застосуванні методу ціноутворення «витрати плюс». Система повинна автоматично розраховувати відхилення фактичного використання матеріалів від нормативного та генерувати сигнал тривоги, якщо це відхилення перевищує встановлений внутрішній поріг (ми пропонуємо показник 3%). Це дозволить менеджменту оперативно реагувати на суттєві відхилення при використанні матеріалів ще до закриття звітного періоду.

Другим критичним блоком є моніторинг митних ризиків через показник «Поточний ліміт митного режиму». Враховуючи визначений у підрозділі 3.2 ризик втрати права на нульову ставку ПДВ та донарахування митних платежів у разі порушення термінів вивезення продукції, цей індикатор є одним із найбільш важливих. Він повинен використовувати дані запропонованого митного реєстру в SAP та візуалізувати залишковий термін перебування кожної партії сировини на території України. Ми пропонуємо в якості критичного значення встановити залишок терміну менше 30 днів, що вимагатиме негайного втручання відділу логістики для прискорення експорту або оформлення процедури продовження термінів.

Третім ключовим елементом є моніторинг податкових ризиків за допомогою індикатора «Операційна рентабельність». Цей інструмент орієнтований на управління ризиками у сфері трансфертного ціноутворення. Функціонал дашборду має передбачати автоматичний розрахунок показника маржинальності Товариства наростаючим підсумком з початку року на основі даних рахунків доходів і витрат (модуль SAP CO), а також порівняння даних розрахунку з цільовим діапазоном рентабельності. У разі наближення фактичного показника до нижньої межі діапазону (наприклад, менш ніж на 1%), система повинна генерувати сигнал про необхідність ініціювання процедури попереднього коригування ціни (виставлення дебет-ноти). Такий підхід дозволить вирівняти рентабельність до ринкового рівня ще до завершення фінансового року, мінімізуючи ризики під час податкових перевірок.

Четвертим показником пропонується встановити «Термін погашення контрактного активу». Так як 100% доходу Товариства генерується операціями з

однією пов’язаною особою, контроль дебіторської заборгованості та контрактних активів (визнаних згідно з IFRS 15) є критичним для управління ліквідністю. Цей індикатор дозволить відслідковувати своєчасність розрахунків з боку материнської компанії та уникати касових розривів.

Впровадження комплексного дашборду забезпечить перехід системи управління ТОВ «КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ» на якісно новий рівень. Замість реактивного аналізу історичних даних, керівництво отримає механізм превентивного контролю, що дозволить виявляти та нейтралізувати виробничі, податкові та фінансові ризики на ранніх стадіях їх виникнення, забезпечуючи максимальну прозорість та ефективність операцій з давальницькою сировиною.

Висновки до розділу 3

У третьому розділі магістерської роботи здійснено комплексне обґрунтування та розробку заходів, спрямованих на удосконалення системи обліку, оподаткування та внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною на ТОВ «КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ». Проведене дослідження дозволило встановити, що специфіка діяльності Товариства, яка характеризується повною інтеграцією в міжнародну групу, роботою в середовищі SAP та застосуванням МСФЗ, вимагає значної деталізації облікової політики. З огляду на це, було запропоновано конкретні методичні зміни, зокрема затвердження методики калькуляції собівартості послуг на основі МСБО (IAS) 2 із запровадженням деталізованого обліку загальновиробничих витрат за економічно обґрунтованими базами розподілу, а також регламентацію порядку перерахунку курсових різниць по контрактних активах згідно з МСФЗ (IFRS) 15 та МСБО (IAS) 21 . Для забезпечення належного документального підтвердження цих операцій розроблено та запропоновано до впровадження дві уніфіковані внутрішні форми: акт приймання-передачі давальницької сировини, що забезпечує ідентифікацію партій та митного режиму, та звіт про використання давальницької сировини, необхідний для контролю дотримання норм витрат .

Наступним важливим етапом стало вирішення завдань з управління податковими ризиками, серед яких ключовими було ідентифіковано ризики трансфертного ціноутворення (ТЦУ) та адміністрування ПДВ. Для їх нейтралізації

розроблено механізм проактивного коригування ціни за допомогою дебет-ноти, що дозволяє приводити рівень рентабельності до ринкового діапазону ще до завершення звітного періоду, мінімізуючи загрозу донарахувань податку на прибуток . Паралельно обґрунтовано необхідність подвійного контролю за дотриманням умов митного режиму переробки, зокрема граничного терміну в 365 днів, та правильністю формування пакету документів для підтвердження права на нульову ставку ПДВ, що є критичним для фінансової безпеки підприємства .

Логічним завершенням запропонованих заходів стала розробка інструментів автоматизації контролю на базі ERP-системи SAP. Доведено, що ефективне управління давальницькими операціями неможливе без використання потенціалу цієї системи, тому розроблено пропозиції щодо налаштування автоматичного контролю нормативного списання сировини (модулі MM/PP) та створення митного реєстру для відстеження термінів . Також запропоновано автоматизацію оприбуткування відходів за чистою вартістю реалізації для уникнення викривлень у податковому обліку . Для забезпечення прийняття оперативних управлінських рішень розроблено концепцію уніфікованого KPI-дашборду, інтегрованого в SAP, який дозволить керівництву здійснювати моніторинг чотирьох критичних показників у режимі реального часу: відхилення списання сировини, залишку митних термінів, поточної операційної рентабельності та термінів погашення контрактних активів . Реалізація зазначеного комплексу заходів дозволить ТОВ «КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ» сформувати прозору, захищену та методологічно обґрунтовану систему обліку, що відповідає як вимогам національного законодавства, так і високим стандартам міжнародної групи.

ВИСНОВКИ

У магістерській роботі вирішено актуальне науково-прикладне завдання щодо вдосконалення організації обліку, оподаткування та внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною. На основі проведеного дослідження теоретичних засад та діючої практики ТОВ «КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ» сформульовано наступні висновки та пропозиції:

1. Нами було з'ясовано, що операції з давальницькою сировиною є ефективним інструментом інтеграції вітчизняних підприємств у міжнародні виробничі ланцюги. Економічна сутність таких операцій полягає у розмежуванні права власності та процесу переробки: замовник зберігає право власності на активи на всіх етапах, а виконавець надає послуги переробки. Встановлено, що нормативне регулювання в Україні є багаторівневим, проте характеризується суттєвою прогалиною – відсутністю затверджених уніфікованих форм первинного обліку для специфіки давальницьких операцій, що вимагає від підприємств самостійної розробки внутрішніх регламентів.

2. Аналіз діяльності ТОВ «КРОМБЕРГ ЕНД ШУБЕРТ УКРАЇНА ЛУ» показав, що підприємство можна характеризувати як високотехнологічне, зі 100% іноземними інвестиціями, яке повністю інтегроване в структуру міжнародної групи та працює виключно за моделлю переробки давальницької сировини. Фінансовий стан підприємства є стійким: у 2024 році чистий дохід від реалізації перевищив 3 млрд грн, а показники рентабельності та ліквідності досягли найвищих значень за аналізований період, що підтверджує ефективність обраної керівництвом Товариства бізнес-моделі.

3. Ми встановили, що облік на підприємстві ведеться в системі SAP з дотриманням МСФЗ. Ключовою особливістю є застосування моделі ціноутворення «витрати плюс» та визнання контрактних активів згідно з IFRS 15. Водночас виявлено низку проблемних аспектів: складність підтвердження витрат для цілей трансфертного ціноутворення, ризики втрати права на 0% ставку ПДВ через порушення митних термінів та необхідність удосконалення обліку відходів.

4. Обґрунтовано необхідність деталізації облікової політики у методичному аспекті. Зокрема, запропоновано змінити підхід до розподілу загальновиробничих витрат: замість спрощеного розподілу пропорційно чисельності персоналу, впровадити в системі SAP розподіл на основі економічно обґрунтованих баз (машино-годин), що підвищить точність калькуляції для моделі «витрати плюс». Також регламентовано порядок обліку курсових різниць по контрактних активах відповідно до МСБО (IAS) 21.

5. Для усунення нормативних прогалин розроблено та запропоновано до впровадження дві уніфіковані внутрішні форми первинних документів: акт приймання-передачі давальницької сировини (для фіксації митного режиму та ідентифікації партій) та звіт про використання давальницької сировини (для контролю дотримання норм витрат).

6. Розроблено комплекс антиризикових заходів. Так, у сфері ТЦУ запропоновано механізм проактивного управління рентабельністю з використанням інструменту дебет-ноти, що дозволяє коригувати ціну послуг до ринкового діапазону ще до завершення звітного періоду. Для захисту права на 0% ставку ПДВ обґрунтовано впровадження жорсткого моніторингу термінів митних режимів (365 днів) та формування повного «пакету доказів» по кожній операції.

7. Доведено необхідність поглибленої автоматизації контрольних процедур в ERP-системі SAP. Розроблено пропозиції щодо налаштування автоматичного контролю списання матеріалів на основі специфікацій (модулі MM/PP) та створення митного реєстру з функцією автоматичних сповіщень. Для забезпечення менеджменту оперативною інформацією запропоновано концепцію уніфікованого KPI-дашборду, який дозволяє в режимі реального часу моніторити критичні показники ефективності та ризиків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Ананська М.О. Поняття, класифікація та проблемні питання обліку операцій з давальницькою сировиною. Науковий вісник НЛТУ. 2018.№21. с. 151-158.
2. Бабіч І.В. Договір переробки давальницької сировини: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец.12.00.03. Київ, 2006. 26 с.
3. Богатчик Л. Напрями удосконалення внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною на підприємстві / Л. Богатчик, В. Лопатовський, О. Німчук // Modeling the development of the economic systems. – 2022. – № 2. с. 92-100.
4. Богомазова К. К. Сутність операцій з давальницькою сировиною та їх значення [Електронний ресурс] // Ефективна економіка. – 2013. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2182
5. Борисенко О.П. Державне регулювання та фінансовий контроль операцій з давальницькою сировиною.URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum /dtr/du/2009_4/files/DU_04_09_Borisenko
6. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Івахненков С.В. та ін. Бухгалтерський словник; за ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир, 2001. С. 224.
7. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Пархоменко В.М. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: підручник для студентів. Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 391 с.
8. Городиська Х.І. Особливості обліку операцій з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних операціях. Вісники ЖДТУ. 2020. №2. с. 102-106
9. Господарський кодекс України : кодекс (№ 436-IV) : [прийнято Верховною Радою України 16.01.2003] // Відомості Верховної ради України. − 2003. − №№18–22.
10. Гребельник О.Б. Основи зовнішньоекономічної діяльності: підручник К.: Центр учбової літератури, 2008. 432 с.
11. Гринь, В.І., 2013. Операції з переробки давальницької сировини в зовнішньоекономічній діяльності: бухгалтерський та податковий аспект. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії, 3 (1/6), с. 93-97.

12. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / за ред. Романа Дяківа. – К.: «Міжнародна економічна фундація», 2002. – 704 с.

13. Єдинак Т. С. Державне регулювання та контроль операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності : автореф. дис. … канд. наук з держ. управл.: спец. 25.00.02 – механізми державного управління / Т. С. Єдинак. Гуманітарний університет «Запорізький інститут державного та муніципального управління». – Запоріжжя, 2007. – 23 с

14. Єдинак Т.С. Зовнішньоекономічні операції з давальницькою сировиною в контексті забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємств. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vzuk/2008_18/ tom_4/43_49.pdf.

15. Житний В.Є. Удосконалення аналізу операцій із давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: автореф. дис. … канд. економ. наук: спец. 08.06.04. Харків, 2001. 19 с.

16. Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» від 15.09.1995 № 327/95-ВР ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov. ua/laws/show/108

17. 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. Дата оновлення : 29.07.2022. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#

18. Кирик Ю. О. Особливості обліку операцій з давальницькою сировиною // Матеріали конференції «Актуальні проблеми економіки та управління». — Вінниця: ВТЕІ, 2023. — URL: http://www.vtei.com.ua/doc/2023/konf2203/4/10.pdf. — Дата звернення: 19.11.2025.

19. Кіляр О.Р. Концептуальні передумови побудови бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuu/ Ekon/2010_29_1/statti/11.htm.

20. Корягін, М. В., & Чік, М. Ю. (2018). Особливості визнання та документального оформлення операцій з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічній

діяльності. «Вісник ЖДТУ»: Економіка, управління та адміністрування, (2(84), 10–14. https://doi.org/10.26642/jen-2018-2(84)-10-14

21. Кравець Н.І. Толлінг та давальницька сировина – тотожні економічні явища. Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю: матеріали І Всеукраїнської наук.-практ. конф. молодих науковців (18 грудня 2009 р.) Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. 428 с., С. 199-200.

22. Митний кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс (№ 4495-VI) : [прийнято Верховною Радою України 13.03.2012] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua

23. Наказ Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів" від 21.06.1996 р. № 193 URL: http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.2329.0.

24. Операції з давальницькою сировиною у ЗЕД. Інформаційно аналітична система по законодавству України. URL : http://parusconsultant.com/?doc =052I683148

25. Осницька Н. А. Елементи облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2012. – № 1 (59). – С. 136-139.

26. Осницька Н. А. Підходи до трактування ключових понять щодо операцій із давальницькою сировиною в економічній літературі // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2011. – № 2(56). – С. 155–159.

27. Офіційний сайт фінансових показників «ЮКОНТРОЛ». URL: https://youcontrol.com.ua/ (дата звернення: 19.11.2025)

28. Павленко О. Г. Особливості переробки на території України давальницької сировини нерезидента, а також оподаткування та облік таких операцій / О. Г. Павленко, Н. В. Краснікова // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. - 2014. - № 2. - С. 37-43. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt_2014_2_8.

29. Панасюк В. М., Вінярчик Г. І. Поняття виробничих запасів та проблеми їх трактування в системі обліку. Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів VIII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 23 груд. 2020

р.] / редкол. : Slawomir Bartosiewicz, Drager Henning, Zbigniew Korzeb [та ін.]. Тернопіль : ЗУНУ, 2021. С. 17-19. URL : http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/41042.

30. Податковий Кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс (№ 2755- VI) : [прийнято Верховною Радою України 02.12.2010] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» - [Електроний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00.

32. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 № 246 / Міністерство фінансів України // http://zakon3.rada.gov.ua

33. Починок Н. В. Структура інтелектуального капіталу в системі обліку підприємства. URL : http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/39586/1/261-263%20%D0%BC.pdf

34. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон (№ 996-XIV) : [прийнято Верховною Радою України 16.07.1999] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua

35. Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм : закон України від 07.06.2012 N 4915-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). - 2013. - № 18. - Ст. 167.

36. Про затвердження переліку окремих товарів, ввезення яких на митну територію України та/або переміщення територією України транзитом здійснюється без надання митним органам забезпечення сплати митних платежів : Постанова Каб. Міністрів України від 27.09.2022 № 1091 : станом на 13 серп. 2024 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1091-2022-п#Text (дата звернення: 13.11.2024).

37. Про зовнішньоекономічну діяльність [Електронний ресурс] : закон (№ 959-XII) : [прийнято Верховною Радою України 16.04.1991] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua

38. Про обкладення ПДВ послуг з обробки давальницької сировини : Лист ДПАУ від 03.08.2011 р. N 14015/6/16-1515-06 - [Електроний ресурс]. - Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DPA0954.html.

39. 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 : постанова Кабінету Міністрів України від 27.03.2013 №295.

40. Рабошук А.В. Давальницька сировина в економічній літературі: трактування понять і сутність операцій. Вісник ЖІТІ. 2002. № 22. С. 158-165.

41. ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна Лу». Звіт з управління за 2022 рік. — URL: https://kroschu.com.ua/lutsk/wp-content/uploads/2023/05/Zvit-z-upravlinnya-2022-Luck.pdf (дата звернення: 19.11.2025)

42. ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна Лу». Фінансова звітність за 2022 рік. — URL: https://kroschu.com.ua/lutsk/wp-content/uploads/2023/05/FS-2022-KSUA-LU-signed-ua.pdf (дата звернення: 19.11.2025)

43. ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна Лу». Фінансова звітність за 2023 рік. — URL: https://kroschu.com.ua/lutsk/wp-content/uploads/2024/04/FS-2023-KSUA-LU.pdf (дата звернення: 19.11.2025)

44. ТОВ «Кромберг енд Шуберт Україна Лу». Фінансова звітність за 2024 рік. — URL: https://kroschu.com.ua/lutsk/wp-content/uploads/2025/03/Fin.zvitnist-2024-KSUA-LU-signed-both.pdf (дата звернення: 19.11.2025)

45. Урусова З. П., Патенко І. В. Особливості обліку операцій із давальницькою сировиною на промислових підприємствах // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. – 2018. – Випуск № 19. – С. 1382–1387.

46. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс (№ 435-IV) : [прийнято Верховною Радою України 16.03.2001] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua

47. Чернецька О. В. Облік і оподаткування операцій з давальницькою сировиною в аграрних підприємствах / О. В. Чернецька, Т. М. Саванчук, О. М. Губарик //

Приазовський економічний вісник. – 2022. – № 2(31). – С.127-131. – Режим доступу : dspace.dsau.dp.ua/handle/123456789/8244