

*Зоріна Олена Анатоліївна,  
доктор економічних наук, професор кафедри  
обліку, аудиту та оподаткування;  
Петраковська Олена Володимирівна,  
кандидат економічних наук, доцент  
кафедри обліку, аудиту та оподаткування;  
Національна академія статистики, обліку та аудиту*

## **ОПЕРАЦІЇ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ: ЗНАЧЕННЯ ТА ВИЗНАЧЕННЯ**

Для вітчизняних підприємств операції з давальницькою сировиною можуть вирішити низку їх фінансових, виробничих, техніко-технологічних, ресурсних, кадрових проблем, найістотніше пов'язаних із згортанням виробничих процесів і загрозою банкрутства, та водночас підняти на якісно новий рівень розвитку й успішно репрезентувати у міжнародному діловому колі.

На сучасному етапі можемо констатувати той факт, що у науковій, нормативно-правовій та підприємницькій сферах немає чіткого виокремлення такого поняття як «операції з давальницькою сировиною» поряд із толінговими операціями, серед теоретиків та практиків відсутнє єдине однозначне розуміння його сутності, для керівників й фахівців господарюючих структур не до кінця зрозумілими залишаються різноаспектні мотиви їх впровадження та здійснення. У науковій та практичній літературі зустрічається поняття «толінгові операції», яке часто ототожнюється із операціями з давальницькою сировиною, що обумовлює відсутність єдності трактувань та неможливість визначення даних операцій як об'єкту бухгалтерського обліку.

Впродовж останніх років наковці почали активно вживати такий термін як «толінг», дане визначення регулярно обговорюється на сторінках вітчизняних видань. Термін «толінг» набув поширення у міжнародному співробітництві, його визнала Світова організація торгівлі як одну з форм міжнародного поділу праці. Однак у чинному законодавстві термін «толінг» не визначено, у Митному кодексі України використовується поняття «товари, розміщені у митному режимі переробки» [1].

До 01.06.2012 р. в Україні діяв Закон України «Про операції з давальницькою сировиною» [2], який втратив чинність у зв'язку прийняттям Митного Кодексу України у новій редакції. Зазначимо, що саме у цьому Законі були зазначені поняття «давальницька сировина» та «операції з давальницькою сировиною».

Наразі визначення «давальницька сировина» знаходимо у статті 14 «Визначення понять» чинного Податкового Кодексу України, в якій вказано, що «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 чи поверненням такої продукції або її частини їх власникові чи за його дорученням іншій особі» [3].

Питанням визначення сутності дефініції «давальницька сировина» науковцями приділяється досить значна увага, що засвідчує важливість даного питання. Дослідження свідчать про різноманітність трактувань поняття «давальницька сировина», що зумовлено насамперед частковим висвітленням його окремих аспектів та відсутністю системного тлумачення цієї категорії.

Можна відмітити, що у визначенні, наведеному в Податковому кодексі, не акцентується увага на вітчизняному чи іноземному статусі замовника або виконавця, на відміну від Закону України «Про операції з давальницькою сировиною», де чітко було сказано про зовнішньоекономічний характер таких операцій, причому особливою вимогою була зміна коду УКТ ЗЕД після переробки давальницької сировини [2]. Що наразі стосується міжнародного характеру операцій з давальницькою сировиною, то його можна помітити у Митному Кодексі України, який передбачає два митних режими – переробка на митній території та переробка за межами митної території [1].

На підставі ретельного вивчення та аналізування різних трактувань понять «давальницька сировина» та «операції з давальницькою сировиною» вважаємо за доцільне використовувати їх нормативно-правові дефініції, представлені у чинному Податковому Кодексі України, котрі доволі ґрунтовно розкривають структуру, характерні особливості та функціональне призначення таких операцій.

Що стосується безпосередньо толінгу і толінгових операцій, то, як зазначалось вище, у вітчизняній нормативно-правовій базі таких понять не закріплено. Тому для встановлення їхньої сутності слід звернутись до вітчизняної й зарубіжної наукової літератури, які пропонують визначення цих понять. Розглянувши позиції різних авторів та їх трактування дефініції «толінг», можемо зробити висновок, що головним критерієм, який відрізняє толінгові операції від операцій з давальницькою сировиною, є їх зовнішньоекономічний характер, а саме основні учасники толінгових операцій – власник давальницької сировини і переробне підприємство – повинні бути представниками різних держав.

З огляду на визначення, наведені вище, можна стверджувати, що операції з давальницькою сировиною – це господарські операції, що передбачають співпрацю між підприємствами щодо передачі одним контрагентом давальницької сировини іншому з метою переробки та виготовлення готової продукції, яка підлягає поверненню виконавцем замовнику за отриману винагороду. Деякі автори стверджують, що такі операції здійснюються в межах однієї країни за договором підряду (посилання). Вважаємо, що таке узагальнення є не зовсім вірним, оскільки значний час в нашій країні використовувався саме термін «операції з давальницькою сировиною», і навіть на сьогодні в законодавстві не зустрічається поняття «толінгові операції». Хоча є зерно істини в тому, щоб при заключенні саме міжнародних договорів про перероблення давальницької сировини використовувати останній термін, оскільки він більш звичний для міжнародної практики. Таким чином, на нашу думку, толінгові операції є різновидом операцій з давальницькою сировиною, які використовуються у взаємостосунках між контрагентами різних країн.

Зокрема, вважаємо, що категорія «операції з давальницькою сировиною» є ширшим та загальним поняттям відносно категорії «толінгові операції», під якими доцільно розуміти сукупність господарських операцій, що виникають між підприємством-резидентом та підприємством-нерезидентом щодо переробки давальницької сировини з метою отримання готової продукції, на умовах, визначених договором та у межах чинного законодавства.

Не зважаючи на те, що такі операції мають спільні характеристики: наявність двох контрагентів (підприємство-замовник та підприємство-виконавець) та збереження права власності підприємства-замовника як на сировину, що передається, так і на продукцію, що буде виготовлена підприємством-виконавцем по закінченню договору, відображення в системі бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною між вітчизняними контрагентами та толінгових операцій суттєво відрізнятиметься, адже толінгові операції стосуватимуться зовнішньоекономічної діяльності, що визначатиме відмінний режим оподаткування та здійснення таких операцій під митним контролем.

Враховуючи приведення вітчизняної нормативної бази у відповідність до міжнародних стандартів, вважаємо за необхідне введення законодавчого визначення поняття «толінгові операції» для забезпечення чіткого розуміння визначення їх сутності для іноземних суб'єктів господарювання, для уникнення непорозумінь між партнерами толінгової взаємодії, для налагодження плідної міжнародної співпраці.

Таким чином, досліджуючи операції з давальницькою сировиною як об'єкт бухгалтерського обліку, на підставі аналізу підходів щодо трактування сутності основних та суміжних категорій було встановлено ототожнення у наукових джерелах понять «операції з давальницькою сировиною», «толінг» та «толінгові операції». Для уточнення понятійно-категоріального апарату, розмежовано визначені вище поняття та запропоновано розглядати толінгові операції як різновид операцій з давальницькою сировиною при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності.

### **Список використаних джерел**

1. Митний кодекс України № 4495 – VI від 13.03.2012 р. зі змінами і доповненнями від 23.10.2013 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
2. Закон України «Про давальницькі операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» від 15. 09. 1995 № 327/95 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108>
3. Податковий Кодекс України від 11. 12. 2019/ URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>