

ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ТОЛІНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТАМИ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

© Мельник О.Г., Дутко З.М., 2013

На основі аналізування наукових праць та нормативно-правової бази уточнено сутність поняття “толінгові операції”. Сформовано типову модель здійснення операції з переробки давальницької сировини, виокремлено та охарактеризовано ключові етапи такої операції. Ідентифіковано особливості оподаткування толінгових та суміжних із ними операцій. Проаналізовано форми розрахунків за толінговими операціями. Виконано SWOT-аналіз підприємств легкої промисловості, що працюють за умов толінгу.

Ключові слова: толінг, операції з давальницькою сировиною, митний режим “переробка на митній території України”, оподаткування, митне оформлення.

O.H. Melnyk, Z.M. Dutko
Lviv Polytechnic National University

FEATURES OF REALIZATION TOLLING OPERATIONS BY FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY SUBJECTS

© Melnyk O.H., Dutko Z.M., 2013

In the article on the basis of analysis of scientific works and normatively-legal base essence of concept “tolling operations” is specified. The typical model of realization of operation is formed from processing of goods made on commission, the key stages of such operation are distinguished and described. The features of taxation of tolling and contiguous with them operations are identified. The forms of calculations are analysed on tolling operations. It is executed SWOT-analysis of enterprises of light industry, that work on the terms of tolling.

Key words: tolling, tolling operations, the customs regime of “processing on the customs territory of Ukraine”, taxation, custom registration.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. У практиці ведення бізнесу товари, розміщені в митний режим переробки, зазвичай називають давальницькою сировиною, а послуги з її переробки – толінгом. Для багатьох підприємств толінг є основним джерелом доходу та способом виходу підприємства на зовнішні ринки. Водночас державні органи влади наполягають на скороченні толінгових операцій, аргументуючи це їхнім негативним впливом на реальний сектор економіки. Такий курс державної політики може призвести до негативних наслідків для підприємств, які здійснюють операції з давальницькою сировиною. На практиці виникає проблема, коли державна підтримка юридично існує, а фактично вона не здійснюється, оскільки пільги не застосовуються до підприємств, що працюють за умов толінгу. Так, наприклад, 80–90 % підприємств легкої промисловості здійснюють операції з давальницькою сировиною, а такою податковою пільгою, як уникнення від оподаткування терміном на 10 років, вони не користуються. Відмовитися таким підприємствам від толінгу фактично означає їхнє банкрутство.

Операції з товарами, розміщеними у митний режим переробки, є доволі актуальними сьогодні. Це зумовлено насамперед поширенням операцій з давальницькою сировиною на міжнародному ринку та пошуком нових дієвих форм для виживання вітчизняних підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання цієї проблеми. До прийняття нового Митного кодексу України в зовнішньоекономічній діяльності підприємств, які займалися переробкою сировини, вживався термін “операції з давальницькою сировиною”. Поняття “давальницької сировини” було закріплено в Законі України “Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах” № 327/95-ВР від 15.09.1995 р., який став основним документом в частині регулювання операцій з давальницькою сировиною з іноземними контрагентами. Документ втратив чинність від 13.03.2012 р., новий Митний кодекс України перебрав на себе функції регулювання операцій з переробки на митній території України, проте він не закріплює терміна “давальницька сировина”. Разом з тим кодекс регулює процес митного оформлення сировини, яка ввозиться на територію України з метою переробки, із обов'язковим реекспортом вже готової продукції протягом визначеного періоду часу. В Митному кодексі поняття “сировина для переробки” вживається як “товари, розміщені у митний режим переробки” або “товари для переробки” [1].

Особливості здійснення операцій з переробки давальницької сировини, порядок митного оформлення, оподаткування, переваг та недоліків проаналізовано також в багатьох наукових працях. Цією проблематикою займаються О. Гребельник, І. Бережнюк, В. Житній, М. Барна, А. Козиріна, Н. Стрельченко, В. Матвеев, О. Кіляр, О. Беляєва, Н. Білінська, А. Дубініна, А. Хусід, Г. Партин та інші. Проте динамічність зовнішнього середовища, зміна митного і податкового законодавства встановлюють нові умови при здійсненні операцій з операцій з переробки. Це зумовлює необхідність у подальших наукових дослідженнях.

“Толінг” походить від англійського “tolling”, що дослівно означає оплату за послугу з перероблення давальницької сировини готовою продукцією. Толінг набув поширення у світовій економічній практиці й узаконений Всесвітньою торговельною організацією як одна із форм міжнародного поділу праці. Передумовами тому слугували супутні толінгу економічно привабливі фактори, зокрема гнучкість варіантів розрахунків під час перероблення давальницької сировини [2, с. 244, 245].

У німецькій мові поняттю “толінг” відповідає позначення “Lohnveredelung” (переробка давальницької сировини), а також “neue internationale Arbeitsteilung” (новий міжнародний розподіл праці), в англійських країнах – “International Subcontracting” (міжнародний субпідряд) або “Offshore Assembly/Production” (переробка/виробництво в іншій країні), а іспанською мовою толінгові угоди позначаються як “maguila” [3].

В українському законодавстві не визначено поняття “толінг”. У Митному кодексі України толінгові операції визначаються як операції “з товарами, розміщеними у митний режим переробки”. Якщо підприємство, яке надає послуги з переробки товарів, є українською стороною, а постачальник – іноземний контрагент, то використовується режим переробки на митній території України [1]. При цьому взаємодія між замовником і виробником встановлюється, змінюється або припиняється укладеним зовнішньоекономічним договором, який повинен відповідати “Положенню про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)”, затвердженому Наказом Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України № 201 від 06.09.2001 р. [4]. Також такі відносини регулюються Законом України “Про зовнішньоекономічну діяльність” № 959-ХІІ від 16.04.1991 зі змінами і доповненнями від 11.08.2013 р., Митним кодексом України, Податковим кодексом України, Постановою Кабінету Міністрів України “Про деякі питання перебування товарів у митному режимі переробки на митній території України, обмеження і заборони щодо розміщення окремих товарів у зазначений митний режим та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України” № 295 від 27.03.2012 р., Наказом Міністерства

фінансів України “Про виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму” № 657 від 31.05.2012 р. та іншими нормативними актами.

Згідно із Митним кодексом України, переробка на митній території – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки [1].

У Податковому кодексі України визначено поняття “операції з давальницькою сировиною”, що є синонімом терміна “толінгові операції”. Проте ці терміни в податковому законодавстві належать до діяльності підприємств-резидентів, оскільки в статтях, які стосуються зовнішньоекономічної діяльності, вони замінені на “товари, призначені для переробки” [5]. Зокрема “операції з давальницькою сировиною” визначаються як “операції з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20 % загальної вартості готової продукції” [5].

Іноземні товари, які переміщуються через митний кордон України і оформляються в митному режимі переробки з дотриманням всіх умов згідно із заявленим режимом, вважаються сировиною переробки на давальницьких умовах. Попри виключення терміна “давальницька сировина” з нормативно-правових актів України, які регулюють зовнішньоекономічну діяльність, в практиці це поняття надалі вживається в значенні, що закріпилося міжнародними правилами і традиціями ведення підприємницької діяльності.

У наукових дослідженнях поняття “толінг” визначають по-різному. В табл. 1 подано трактування цього терміна різними науковцями.

Результати досліджень свідчать про відсутність єдності у трактуваннях поняття “толінг” у літературі та нормативно-правовій базі, недостатній рівень обґрунтування механізмів здійснення толінгових операцій, а також ідентифікування шляхів їх оптимізації.

Формулювання цілей дослідження. Підсумовуючи вищезазначене, цілями написання статті є:

- уточнення понять “операції з перероблення товарів”, “операції з давальницькою сировиною”, “толінгові операції” та інших термінів, що з ними пов’язані;
- моделювання операцій у митному режимі “перероблення на митній території України”;
- виявлення особливостей оподаткування та митного оформлення давальницької сировини та готової продукції з неї;
- аналізування процедури документального оформлення толінгових операцій.

Основний виклад результатів дослідження. Різні погляди на толінг переважно пов’язані з тим, що в процесі інтеграції та глобалізації світової економіки диференціюються форми співпраці між суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності, що нормативно закріплені у договорі. Тобто в одному і тому самому зовнішньоекономічному договорі на перероблення товарів суб’єкти господарювання можуть закріплювати різні умови контракту, які залежать від специфіки діяльності, що у результаті може змінювати відносини між партнерами та процедуру митного оформлення давальницької сировини і продуктів перероблення (готової продукції). Предмет договору при цьому не змінюється (операції з перероблення товарів або операції з давальницькою сировиною, або толінгові операції).

Єдиною відмінністю між толінговими операціями і операціями з давальницькою сировиною є те, що перші з них здійснюються між контрагентами різних країн, тобто толінгові операції є предметом зовнішньоекономічних договорів. Операції з давальницькою сировиною можуть здійснюватися при укладанні контрактів між резидентами як однієї, так і різних країн.

Трактування толінгу в наукових працях

Науковці	Визначення поняття “толінг”
Козик В.В., Панкова Л.А., Карп'як Я.С., Григор'єв О.Ю., Босак А.О.	Операції на давальницькій сировині (transaction with give and take raw materials), або толінг, є видом зустрічної торгівлі, який передбачає поставку однією стороною сировини, напівфабрикатів, комплектувальних виробів для їх подальшої переробки та /або складання у країні торгового партнера і зворотну поставку готових виробів у країну первісного експорту [6].
Лабурцева О.І.	Толінг (англ. tolling) – це послуги з перероблення імпоротної сировини, що ввозиться на митну територію держави без оподаткування і передавання прав власності вітчизняному підприємству, яке її переробляє, із подальшим вивезенням готової продукції за межі держави [7].
Кіляр О.Р.	Толінг – вид взаємодії між суб'єктами господарювання, за якої власник сировини передає її підприємству-переробнику і отримує у вигляді результату готову продукцію і покриває підприємству-переробнику суму понесених витрат на перероблення та узгоджений відсоток прибутковості. Фактично толінг означає перероблення сировини на давальницьких засадах [8].
Стрельченко Н.М	Вирізняє два види толінгу: внутрішній та зовнішній. Внутрішній толінг передбачає придбання іноземною фірмою сировини в Україні, а зовнішній – ввезення сировини з-за кордону. За кордоном толінгові операції здійснюються з активним і пасивним переробленням. Активним вважають перероблення наданих ресурсів іноземними партнерами (толінгерами) на підприємствах країни-переробниці, а пасивною – за якої перероблення сировини здійснюють підприємства країни-переробниці для іноземного замовника [9].
Барна М.Ю.	Під толінговими операціями розуміють порядок організації виробництва з перероблення давальницької сировини, способи реалізації готової продукції, виготовленої з цієї сировини, умови й форму розрахунків за послуги з перероблення [10].
Житній В.Е.	При толінгових операціях сировина може бути ввезена на митну територію країни нерезидентом або придбана на території країни за іноземну валюту для подальшого перероблення та продажу як на території країни, так і за її межами або вивезена за її межі резидентом для використання у виробленні готової продукції з подальшим поверненням: усєї продукції або її частини до країни власника (чи реалізацією в країні виконавця замовником або за його дорученням виконавцем) або вивезенням до іншої країни [11].

Розміщення товарів у митний режим переробки на митній території України допускається з письмового дозволу органу доходів і зборів за заявою декларанта керівником або уповноваженою ним особою митного органу, у зоні діяльності якого буде розпочато або здійснено повний цикл операцій з перероблення товарів. Дозвіл на перероблення товарів на митній території України видає орган доходів і зборів підприємству безоплатно протягом п'яти робочих днів від дати реєстрації відповідної заяви [12].

Варто зазначити, що прийняття нового Митного кодексу України змінило багато інших умов, що стосуються режиму перероблення на митній території України, які регулювалися сьогодні нечинним Митним кодексом України № 92-IV від 11.07.2002 р. та іншими документами, які втратили чинність з прийняттям чинного митного законодавства. Основні відмінності подано в табл. 2.

Основною умовою розміщення товарів в митний режим перероблення на митній території України є укладання зовнішньоекономічного договору. Договір на перероблення сировини належить до договорів підряду, за яким одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу (ст. 837 Цивільного кодексу (ЦКУ)). Відповідно, до контракту на переробку застосовуються універсальні вимоги Цивільного кодексу України – глави 61 “Підряд”. Цьому договору притаманні “окремі риси” договорів купівлі-продажу, поставки та міни, нормовані главою 54 ЦКУ “Купівля-продаж”, а також статтями 265 – 271 Господарського кодексу України [13]. До схожих характеристик належать терміни, місце, кількість, якість сировини, готової продукції тощо [14, с. 8]. Проте основною відмінністю є перехід права власності на предмет договору, що не передбачено договором на переробку сировини (ст. 655, 712, 715 ЦКУ).

Порівняльна характеристика положень чинного та нечинного Митних кодексів України щодо режиму перероблення на митній території України

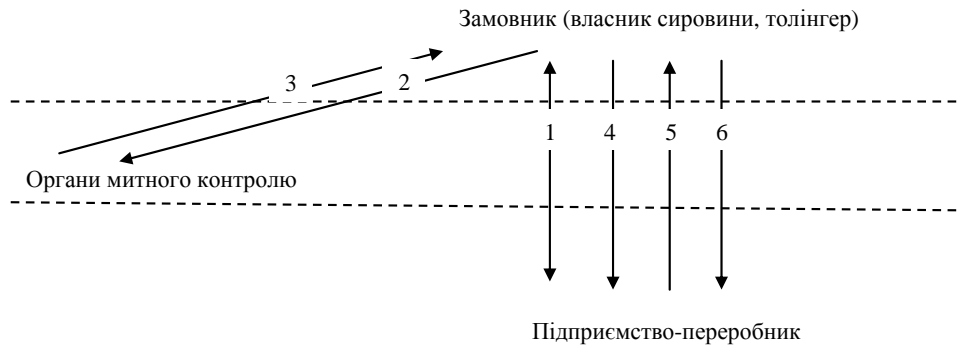
№ з/п	Ознаки переробки сировини на території України	“Митний кодекс України” від 11.07.2002 р. (втратив чинність)	“Митний кодекс України” від 13.03.2012 р. (чинний)
1	Статус ввезених товарів для перероблення	Товари, що походять з інших країн	Іноземні товари
2	Митний режим вивезення готової продукції	Експорт	Реекспорт
3	Терміни перероблення товарів	Не має перевищувати 90 днів, зміна термінів за рішенням Кабінету Міністрів України	Загальний термін не може перевищувати 365 днів
5	Нарахування ввізних мит, інших податків і зборів	Сплата ввізного мита, податків та зборів провадиться українським виконавцем видачею органу державної податкової служби простого авальованого векселя із строком платежу, що відповідає терміну здійснення операції. У разі вивезення готової продукції в повному обсязі вексель погашається і ввізне мито, податки та збори не справляються.	Застосовується умовне повне звільнення від оподаткування або умовне часткове звільнення від оподаткування за умови дотримання вимог та обмежень, згідно із МКУ та інших актів.
6	Розміщення у митний режим перероблення	Дозволяється за наявності дозволу митного органу на розміщення у режим перероблення; якщо є декілька виконавців операцій перероблення, то кожен з них повинен мати такий дозвіл.	Дозволяється за наявності дозволу органу доходів і зборів на перероблення товарів на митній території України; якщо є кілька виконавців операцій перероблення, то їх зазначають у заяві на видачу дозволу, при цьому видається один дозвіл

За ст. 159 Митного кодексу України іноземні товари, розміщені у митний режим перероблення на митній території, зберігають статус іноземних товарів [1]. Це підтверджує і загальне правило, що зазначене в ч. 3 ст. 332 ЦКУ: право власності на рухоме річ, створену шляхом перероблення матеріалу, набуває власник такого матеріалу. І тільки якщо ціна перероблення й створеної нової речі істотно перевищує вартість матеріалів, право власності на нову річ набуває той, хто здійснив перероблення, але коли на це є бажання [14, с. 8].

Збереження статусу іноземних товарів є визначальним в розвитку і поширенні операцій з давальницькою сировиною. Зазвичай підприємства-виробники зосереджені в регіонах, де є дешевші фактори виробництва (країни, що розвиваються), а замовник перебуває в державах з розвинутою ринковою економікою. На продуктах перероблення зазначається країна замовника, що підвищує привабливість товару для споживача. Крім цього, власник готової продукції отримує додатковий дохід за рахунок зменшення собівартості виробництва.

Сторонами зовнішньоекономічного договору на переробку товарів на митній території України є замовник, переробник, інші партнери. Замовник – підприємство-нерезидент, яке на основі договору постачає суб'єкту господарської діяльності України (виконавцю, переробнику) товари з метою їх переробки та обробки, ремонту з подальшим вивезенням готових товарів у режимі реекспорту. Є підприємства, які укладають три- або багатосторонні контракти: замовник, переробник, отримувач продукції, інші учасники процесу перероблення. Такий договір матиме

більш розширену форму, оскільки міститиме відомості про всіх контрагентів, способи їх розрахунку (за послуги з перероблення готової продукції, за готову продукцію інші), взаємні обов'язки та права при виконання контракту на перероблення товарів тощо. Звичайно, такий контракт є специфічним, але за своєю сутністю залишається договором на переробку давальницької сировини (договором толінгу). Договір на виготовлення продукції з давальницької сировини закріплює схему її перероблення – це сукупність умов і завдань, які повинні виконати замовник і виконавець у визначеному порядку протягом обумовленого терміну. На рис. 1 наведено найпростішу модель процесу перероблення давальницької сировини.



1. Укладання давальницького договору між замовником і переробником.
2. Подання (декларантом) власником товарів документів в органи доходів і зборів для отримання дозволу на перероблення товарів на митній території України.
3. Перевірка органами доходів і зборів документів та надання або обґрунтована відмова у наданні дозволу на перероблення.
4. Ввезення давальницької сировини.
5. Вивезення готової продукції в митному режимі реекспорту.
6. Проведення взаєморозрахунків.

Рис. 1. Типова модель здійснення операції з переробки давальницької сировини

Укладання зовнішньоекономічної угоди між замовником і переробником передбачає не лише підписання договору, але й інші дії, що передують його укладенню. Якщо характеризувати підготовчу стадію підписання угоди для українського переробника, то вона охоплює такі дії:

- а) аналізування стану та потенціалу виробничо-господарської діяльності;
- б) планування подальшої роботи діяльності підприємства, оцінювання і аналізування ринку, пошук потенційного партнера-постачальника товарів (давальницької сировини) для перероблення. Зазначені роботи виконуються в тому випадку, коли при аналізуванні виробничо-господарської діяльності було виявлено такі проблеми:

- нестача власних обігових коштів;
- відсутність власної сировинної бази для виготовлення продукції за наявності комплексу переробної техніки та кваліфікованої робочої сили;
- сировина неналежної якості, що знижує конкурентоспроможність готової продукції;
- неналагоджена система маркетингу на підприємстві тощо;
- в) надсилання іноземним контрагентам пропозиції про співпрацю;
- г) підготовка і проведення переговорів;
- д) укладання договору на перероблення давальницької сировини.

Важливою є форма розрахунків за виготовлену готову продукцію, тобто плата замовника підприємству-переробнику за надані послуги щодо перероблення (табл. 3).

Від форм розрахунків за перероблення сировини залежить кількість митних декларацій. Виконавець складає одну або дві митні декларації. Якщо оплата перероблення здійснюється грошима або частиною готової продукції (або шляхом комбінування цих форм), а ввезена сировина повністю використовується під час перероблення, то формується одна вантажно-митна декларація

на ввезення давальницької сировини в митному режимі перероблення на митній території України. За цією декларацією не сплачуються ввізні податки і не застосовуються заходи нетарифного регулювання імпорту.

Таблиця 3

Форми розрахунків за послуги підприємств-переробників давальницької сировини [1]

Форми оплати	Характеристика особливостей здійснення оплати
Оплата сировиною	Відповідно до угоди між толінгером та підприємством-переробником останній одержує визначений відсоток сировини як оплату за перероблення іншої частини сировини
Оплата грошима	Застосовується за умови, коли постачальник має можливості збуту готової продукції, а переробник – ні
Розрахунок готовою продукцією	У цьому разі частину отриманої продукції отримує підприємство-переробник як оплату послуг
Змішана форма	Поєднання попередніх оплат за послуги

Якщо ж оплату послуг виконавця передбачено частиною ввезеної сировини, то окремо декларують частину давальницької сировини, призначену для перероблення (режим перероблення) й окремо – частину давальницької сировини, яка переходить у рахунок оплати перероблення (режим імпорту). Ці дві декларації подаються до митного оформлення українським виконавцем одночасно на момент митного оформлення ввезення давальницької сировини в Україну.

Частина давальницької сировини, що надходить до переробника як платня за виготовлення готової продукції та заявлена в режимі імпорту в Україну, оформляється на загальних для митного режиму імпорту підставах зі сплатою всіх ввізних податків і зборів (ввізного мита, акцизного податку, податку на додану вартість) і з поданням усіх необхідних дозвільних документів.

Митне оформлення продуктів перероблення, що утворились унаслідок перероблення товарів, розміщених у режим перероблення на митній території України, при їх реекспорті здійснюється митним органом, зазначеним у дозволі на перероблення, на підставі митної декларації щодо продуктів перероблення з поданням переліку українських товарів, витрачених під час здійснення операцій з перероблення іноземних товарів, із наведенням їх кількості та вартості [12].

При вивезенні готової продукції постають питання їхнього оподаткування. На рис. 2 наведено модель оподаткування при вивезенні продуктів перероблення.

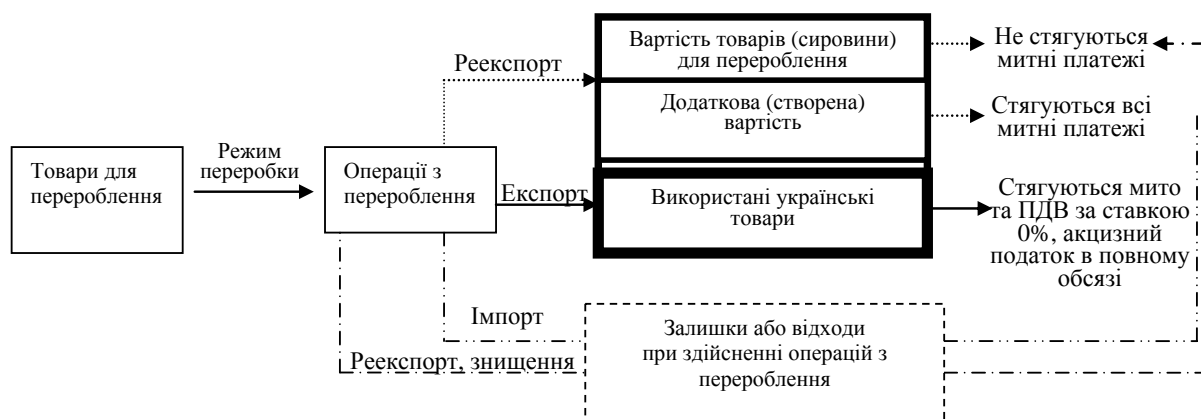


Рис. 2. Модель оподаткування продуктів перероблення

Результатом здійснення толінгових операцій є виготовлення готової продукції з давальницької сировини. Для завершення митного режиму перероблення готова продукція

повинна бути реекспортована в країну замовника. В процесі перероблення використовується ввезена сировина, українські товари чи комплектування, а також створюється додаткова вартість. Сума вартостей цих елементів становлять вартість готової продукції. При її вивезенні фактичному оподаткуванню підлягає тільки додаткова (створена) вартість без урахування вартості давальницької сировини [9; 12].

Крім контролю з боку органів доходів і зборів за поверненням готової продукції в країну походження, здійснюється контроль за залишками і відходами, що утворилися в результаті перероблення товарів. Зокрема господарську цінність можуть мати залишки:

- реекспортовані в країну походження сировини без стягування митних платежів;
- розміщені в режим імпорту із сплатою мита, акцизного податку і ПДВ, а також із застосуванням заходів нетарифного регулювання;
- розміщені у режим знищення або руйнування із застосуванням заходів, що передбачено даним митним режимом.

Митним кодексом України дозволяється ввезення товарів для перероблення на митній території України з метою подальшого митного оформлення продуктів перероблення для вільного обігу на цій території. Товари можуть бути допущені до перероблення для вільного обігу на митній території України за умови, що орган доходів і зборів може впевнитися в тому, що продукти перероблення були отримані саме з цих товарів; товари після перероблення не можуть бути економічно вигідно відновлені у первинному стані. Перероблення товарів для вільного обігу на митній території України завершується шляхом розміщення продуктів їх перероблення у митний режим імпорту. За рішенням декларанта або уповноваженої ним особи допускається розміщення зазначених продуктів в інші митні режими [1].

Якщо продукти перероблення не вивозяться з України, а реалізуються на її митній території, податки стягуються з таких податкових баз [15]:

- мито – з митної вартості продуктів перероблення;
- акцизний податок – з митної вартості продуктів перероблення з урахуванням мита;
- ПДВ – з митної вартості товарів, що ввозилися для перероблення, з урахуванням мита та акцизного податку.

На українському ринку найпопулярнішим є виробництво на давальницьких умовах продукції легкої промисловості. У 80-ті роки ХХ ст. було проведено повну модернізацію підприємств легкої промисловості УРСР, тобто часи перебудови та подальшої економічної скрути галузь зустріла із сучасним на той час обладнанням. Це робило її привабливою для іноземних компаній через здатність виготовляти якісну продукцію в стислі терміни. В цей період вітчизняні товаровиробники, опинившись в нових соціально-економічних умовах, не спромоглися у переважній своїй більшості до них ефективно адаптуватись. Тому співпраця українських компаній із зарубіжними партнерами на умовах толінгу за тих умов була вигідною для обох сторін [16].

За різними оцінками, від 70% до 95 % швейної продукції в Україні виготовлено за толінговими операціями. Деякі підприємства повністю функціонують за рахунок давальницького виробництва, інші використовують давальницьку схему поряд з плановим виробництвом для додаткового завантаження виробничих потужностей [17, с. 112]. Основними партнерами в операціях з давальницькою сировиною є країни Європи: Данія, Німеччина, Польща, Італія, Бельгія, Франція, Нідерланди. Серед основних замовників такі підприємства: британські компанії “New Look”, “Marks&Spencer”, “Next”, “Laura Ashley” і “Top Shop”, іспанська “Zara”, нідерландська “Mexx”, німецька “Triumph”, американська “BCBG”, заснована в США “Esprit”, що стала міжнародною, а також інші світові бренди [18].

Не є винятком використання давальницьких схем для підприємств промисловості Львівщини. Серед найбільших підприємств, що переробляють товари легкої промисловості, є ТОВ “Бадер Україна”, ВАТ “Троттола”, ТДВ “Весна-Захід”.

Результати дослідження свідчать, що основними перевагами для підприємств легкої промисловості, котрі здійснюють операції з перероблення давальницької сировини, є:

- можливість завантажити власні виробничі потужності і запобігти простою виробництва;
- оновлення власного технологічного обладнання з врахуванням тенденцій, що склалися в міжнародному бізнесі;
- поповнення обігових коштів для закупівлі власної сировинної бази;
- відсутність додаткових витрат на просування і збут продукції;
- збільшення кількості робочих місць та постійне підвищення кваліфікації працівників, що збільшує вартість інтелектуального капіталу;
- вибіркоче вивчення міжнародного ринку легкої промисловості, тенденцій моди та вподобань споживачів;
- збільшення інвестиційної привабливості підприємства;
- налагодження надійних зв'язків з можливими партнерами та інвесторами;
- виробництво якісної продукції, оскільки контролюють якість як підприємство-переробник, так і замовник;
- формування позитивного іміджу підприємства у свідомості потенційного споживача на внутрішньому ринку як безпосереднього виробника одягу світових брендів та інші.

Для кращого розуміння позиції українських підприємств легкої промисловості на ринку проведемо SWOT-аналіз їх діяльності на ринку (табл. 4) [17, с. 113]. За допомогою цього аналізу узагальнимо сильні та слабкі сторони підприємств галузі у внутрішньому середовищі та можливості і загрози, що очікують їх у зовнішньому оточенні.

Таблиця 4

SWOT-аналіз підприємств легкої промисловості, що працюють на умовах толінгу

	Сильні сторони	Слабкі сторони
Внутрішнє середовище	<ul style="list-style-type: none"> – Висококваліфікований персонал в галузі; – наявність підприємств, що успішно розвиваються; – виготовлення якісної продукції, яка відповідає світовим брендам; – позитивний імідж підприємств як основного виробника продукції провідних іноземних компаній; – оновлення технологічного обладнання в підприємствах, що здійснюють толінг; – наявність в окремих сегментах сировинної бази та напівфабрикатів національного виробництва: шкіри, вовни, хутра, льону, хімічних матеріалів; – великий досвід роботи підприємств на міжнародному ринку; – надійних зв'язків з можливими партнерами та інвесторами. 	<ul style="list-style-type: none"> – Наявність потужних кластерів іноземних виробників; – нестача обігових коштів; – відсутність рекламної кампанії, маркетингових досліджень на внутрішньому ринку; – відсутність системи збуту продукції; – нестабільне фінансове становище; – низький рівень правозастосування в сфері митного адміністрування імпорту; – низька конкурентоспроможність товару вітчизняного виробництва; – нерозвинена модна індустрія України; – непропорційне зростання власного та залученого капіталів.
	Можливості	Загрози
Зовнішнє середовище	<ul style="list-style-type: none"> – Проведення повної модернізації технологічного устаткування; – підвищення рівня професійності кадрів; – збільшення прибутковості діяльності; – нарощування товарообігу та розширення ринку збуту; – досягнення конкурентних позицій на ринку вітчизняних підприємств; – інвестиційно-інноваційний розвиток та підвищення рівня капіталізації галузі; – інвестиційна привабливість підприємств легкої промисловості. 	<ul style="list-style-type: none"> – Збільшення конкуренції з боку іноземних виробників; – зростання політичної нестабільності та податкового тиску; – неефективна державна підтримка галузі; – зростання темпів інфляції; – технологічне відставання, що підвищує собівартість продукції; – неплатоспроможність дебіторів; – незацікавленість зовнішнього контрагента в рівні технологічного оновлення підприємства.

Вітчизняним товаровиробникам найдоцільнішим та ефективним є оптимальне поєднання власного виробництва з толінговими операціями з максимальним використанням переваг, які забезпечує кожна з них. Для вітчизняних підприємств застосування давальницьких схем поряд з можливістю нарощення обсягів виробництва та завантаження потужностей, має й інші позитивні риси, серед яких запозичення передового досвіду іноземних замовників, використання новітніх розробок для подальшого власного виробництва [17].

За результатами SWOT-аналізу можна стверджувати, що підприємств, котрі здійснюють зовнішньоекономічні операції толінгу, мають потенціал для розвитку галузі на внутрішньому ринку. Проте вони потребують підтримки у сфері виробництва продукції для внутрішніх потреб. Крім цього, повне витіснення толінгу не буде позитивно впливати на розвиток галузі. По-перше, деякі підприємства повністю від нього залежать, тому для переорієнтації (повної чи часткової) на внутрішнє виробництво, їм потрібен час і ресурси. По-друге, толінг надає переваги як підприємству переробнику, так і державі, в якій воно функціонує.

Висновки і рекомендації. Операції з давальницькою сировиною є невід'ємною складовою зовнішньоекономічної діяльності підприємств в умовах глобалізації та інтеграції світової економіки. Новий Митний кодекс України від 13.03.2012 р. вніс багато змін, що стосуються операцій з перероблення сировини, проте чинне законодавство не вирішило низки протиріч, які виникають у процесі здійснення операцій з перероблення сировини. Толінгові операції створюють передумови для повноцінного функціонування багатьох вітчизняних підприємств, особливо це стосується підприємств легкої промисловості, що доводить їхню виняткову важливість у розвитку реального сектора економіки.

Перспективами подальших досліджень є ідентифікування проблем здійснення толінгових операцій та шляхів їх подолання.

1. Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2012 р. зі змінами і доповненнями від 23.10.2013 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
2. Партин Г.О. Толінг як форма залучення обігового капіталу / Г.О. Партин, О.А. Горбач // Науковий вісник НЛТУ України: збірник науково-технічних праць. – Львів, 2011. – Вип. 21.7. – С. 243-248.
3. Богомазова К. К. Сутність операцій з давальницькою сировиною та їх значення [Електронний ресурс] / К. К. Богомазова // Ефективна економіка. – 2013. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2182>.
4. Наказ Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України “Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)” № 201 від 06.09.2001 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>.
5. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 зі змінами і доповненнями від 13.11.2013 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.4>.
6. Козик В.В. Зовнішньоекономічні операції і контракти: [навч. посіб.] / В.В. Козик, Л.А. Панкова, Я.С. Карп'як, О.Ю. Григор'єв, А.О. Босак. – [2-ге вид.]. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 608 с.
7. Лабурицева О.І. Маркетинг і розвиток підприємництва в легкій промисловості України: [монографія] / О.І. Лабурицева. – К.: Вид-во КНУТД, 2008. – 364 с.
8. Кіляр О.Р. Економічна сутність операцій з давальницькою сировиною та їх вплив на розвиток економічних відносин в Україні / О.Р. Кіляр // Галицький економічний вісник. – 2007. – № 1 (12). – С. 88–93.
9. Стрельченко Н.М. Конкурентоспроможність українських виробництв щодо толінга-нерезидента / Н.М. Стрельченко // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2006. – № 1. – С. 34.
10. Барна М.Ю. Толінгові операції в Україні: переваги та недоліки / М.Ю. Барна, Н.М. Гарбар // Науковий вісник НЛТУ України: збірник науково-технічних праць. – Львів, 2012. – Вип. 22.4. – С. 165–169.
11. Житный В.Е. Совершенствование анализа операций с давальческим сырьем во внешнеэкономических отношениях: дис. ... кандидата экон. наук: 08.06.04 / В.Е. Житный. – Луганск, 2005. – 150 с.
12. Наказ Міністерства фінансів України

“Про затвердження Порядку виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму” № 657 від 31.05.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/>. 13. Задорожний О. Оподаткування операцій з давальницькою сировиною [Електронний ресурс] / О. Задорожний, Б. Бескидевич. – Режим доступу: <http://lvivpravo.at.ua/>. 14. Ільницький Ю. Договір на переробку давальницької сировини: сутність та особливості / Ю. Ільницький // *Все про бухгалтерський облік*. – Львів, 2013. – № 94. – С. 8–11. 15. Чудіна С. Давальницькі операції в нових умовах: переваги та схеми дій / С. Чудіна // *Бухгалтерська електронна газета*. – №113. – 2013. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/9243>. 16. Гончаров Ю. В. Вплив толінгу на конкурентоспроможність легкої промисловості України / Ю. В. Гончаров, А. О. Дворецький // *Вісник Хмельницького національного університету*. – 2009. – Т. 1. – № 4. – С. 99–101. 17. Плотніченко І. Б. Сучасний стан та перспективи розвитку швейної промисловості України / І. Б. Плотніченко // *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: спеціальний випуск Інституту підприємництва та перспективних технологій*. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2012. – С. 109–114. 18. Робота на іноземні бренди стала головною сферою діяльності швейних фабрик України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua.korrespondent.net>.