УДК 339.9

І. І. Коць
Національний університет “Львівська політехніка”

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ТОЛІНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ

© *Коць І. І., 2015*

Розглянуто та проаналізовано різні підходи до трактування понять “давальницька сировина”, “операції з давальницькою сировиною”, “толінг”, “толінгові операції” у теоретичній та нормативно-правовій базі. На цій основі концептуально обґрунтовано та сформульовано уніфіковані тлумачення сутності толінгу й толінгових операцій. Виокремлено та розкрито ключові характерні особливості толінгових операцій, що визначають специфіку їхнього здійснення.

Ключові слова: давальницька сировина, переробка, операції з давальницькою сировиною, толінг, толінгові операції, концепція.

I. I. Kots
Lviv Polytechnic National University

CONCEPTUAL POSITIONS FROM DEFINING THE ESSENCE OF TOLLING OPERATIONS

© *Kots I. I., 2015*

The actuality of research is caused by the fact that at present a major part of domestic enterprises is characterized by significant problems in the financial sphere and isn’t able to ensure its independent realization of manufacturing process for various reasons. In such conditions tolling operations are the one of the most attractive and perspective type of cooperation with the foreign partner, who is ready to give its own raw material, cover the production costs, provide product sales and pay for the performed processing work. Thus, the processing enterprise receives the perspective opportunities of improving the condition of its various problem spheres and further independent manufacturing of competitive products for the domestic and foreign markets. However, at modern stage there is no unified definition of the essence of the term “tolling operations”, as well as there are different approaches to its interpretation and analogization of tolling operations with the operations with raw materials in the scientific, legal and business fields.

To eliminate the existing in categorical apparatus discrepancies and ambiguities on the problem of tolling operations the various approaches to the interpretations of the terms “raw materials”, “operations with raw materials”, “tolling” “tolling operations” in theoretical and legal basis are reviewed and analyzed. The received analysis results gave an opportunity to implement the conceptual grounding of essence of the key terms in tolling sphere. In particular, under the tolling operations it is proposed to understand the complex of inter-related jobs on processing raw materials (processing, assembly, disassembly, use, repair, modernization, reconstruction, etc.) of foreign customer (tollinger), which were imported into the country of performer (processing enterprise), with the aim to manufacture for him the finished product, which is subordinate to re-exportation to the country of customer, on a contractual basis and in accordance with the valid norms of national and international law.

In the article there are selected the key characteristics of tolling operations, which include: foreign economic character of tolling (the key participants in this process – the customer of finished product and its manufacturer must represent the different countries); legal nature of tolling (is based on the state regulation and control of the process realization and provides compliance with all valid legislative norms in this area); contractual nature of tolling (is based on an agreement between the contracting parties, which contains the conditions of process realization and obligations of subjects); constant nature of customer's ownership on raw materials at any stage of its processing; pay character of tolling (provides the customer's covering all costs which arise in the implementation of tolling operations and the compensation of performed work of processing enterprise); obligation of return of the made from customer's raw materials production into his country.

Key words: raw materials, processing, operations with raw materials, tolling, tolling operations, concept.

Постановка проблеми. У сучасних умовах активного приєднання національного господарства до всеохоплюючої та глобальної зони вільної торгівлі під егідою Європейського Союзу зовнішньоекономічна діяльність привертає увагу дедалі більшої кількості власників та керівників вітчизняних бізнес-структур. З огляду на несприятливий вплив економічної кризи в державі та, як наслідок, наявність ґрунтовних проблем у різних сферах діяльності значної частини господарюючих суб'єктів, їхнє керівництво реально усвідомлює власні низькі шанси на успіх реалізації своєї продукції на європейських ринках, а тому змушене шукати альтернативні шляхи налагодження співпраці з іноземними партнерами з метою використання різноманітних євроінтеграційних преференцій такої взаємодії і в такий спосіб покращання поточного стану справ на підприємствах. Зважаючи на найбільш істотні й поширені проблеми функціонування вітчизняних підприємницьких структур, що в основному пов'язані із широким спектром ознак загрози банкрутства, можна стверджувати, що для національних товаровиробників, котрим вдалось зберегти потужний виробничий, техніко-технологічний та кадровий потенціал, одним із найбільш вигідних та об'єктивно зумовлених видів зовнішньоекономічної діяльності є толінгові операції. Адже така форма взаємодії з іноземним контрагентом, котрий зацікавлений у співпраці з вітчизняним переробним підприємством та готовий надати власну сировину для виготовлення на її основі для нього готової продукції, дає змогу українському суб'єкту господарювання значною мірою покращити фінансовий стан, уникнути загрози згортання виробничих процесів, зберегти кваліфікований кадровий склад. Попри доволі широку присутність толінгових операцій у господарській діяльності вітчизняних товаровиробників, все ж таки у науково-теоретичній та підприємницькій сферах спостерігаються істотні розбіжності щодо трактування сутності толінгових операцій, що потребує наукового вирішення за допомогою концептуального обґрунтування уніфікованого змістового наповнення цього поняття.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Як свідчать результати вивчення проблематики здійснення операцій з давальницькою сировиною, зокрема, й толінгових операцій, на теоретичному та прикладному рівнях, сьогодні такі поняття, як "давальницька сировина", "операції з давальницькою сировиною", "толінг", тощо можна простежити і у тематичній науково-навчальній літературі, і у буденному термінологічному апараті представників підприємницького середовища. Водночас під час використання вказаних понять і на теоретичному, і на прикладному рівнях доволі часто спостерігаються змістові розбіжності щодо тлумачення їхньої сутності, ототожнення операцій з давальницькою сировиною і толінгових операцій, що, своєю чергою, зумовлює існування наукової плутанини у цій сфері, а також веде до виникнення непорозумінь між бізнес-партнерами.

Отже, доцільно послідовно розглянути та проаналізувати різні тлумачення взаємопов'язаних і таких найчастіше використовуваних у сфері перероблення давальницької сировини понять, як "давальницька сировина", "операції з давальницькою сировиною", "толінг" і "толінгові операції" у відомих навчально-наукових, довідкових та нормативно-правових джерелах задля їх чіткого виокремлення та визначення єдиної однозначної сутності.

З метою встановлення виняткових засад правомірного здійснення операцій з давальницькою сировиною та сприяння вітчизняним суб'єктам господарювання у їхній реалізації сьогодні в Україні функціонує спеціалізоване нормативно-правове поле, котре в основному представлено Митним та Податковим Кодексами України. Вивчаючи вітчизняну нормативно-правову базу за проблемою переробки давальницької сировини, можна констатувати те, що на сучасному етапі немає жодного регулятивного документа, у якому було б прописано поняття "толінг" чи будь-які його спільнокореневі слова. Цей факт зумовлює необхідність дослідження поданого у вітчизняному законодавстві синонімічного поняття "операції з давальницькою сировиною". Донедавна в Україні діяв спеціалізований однойменний Закон України "Про операції з давальницькою сировиною" № 327/95-ВР від 15.09.1995 р., котрий втратив чинність 01.06.2012 р. у зв'язку із ухваленням нової редакції Митного Кодексу України. Слід згадати, що у цьому законодавчому акті були наведені тлумачення понять "давальницька сировина" та "операції з давальницькою сировиною". Зокрема під давальницькою сировиною прийнято було розуміти "сировину, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, ввезені на митну територію України іноземним замовником (чи закуплені іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезені за її межі українським замовником для використання у виробленні готової продукції". Крім того, додавалось, що право власності на таку сировину на кожному етапі її переробки, а також на вироблену на її основі готову продукцію належить лише замовнику [1]. Варто зазначити, що у такому трактуванні не згадувалось про суб'єкта, котрий перероблятиме давальницьку сировину, а також не акцентувалась увага на необхідності подальшого повернення готової продукції її замовнику.

Дещо модифіковане тлумачення поняття "давальницька сировина" по відношенню до вищенаведеного визначення знаходимо у статті 14 "Визначення понять" чинного Податкового Кодексу України, яка декларує, 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" [2]. Як бачимо, таке трактування аналізованого поняття є удосконаленим та деталізованішим на противагу визначенню, поданому у попередньому нормативно-правовому документі. З поданого тлумачення чітко видно, що давальницька сировина є комплексним поняттям та не обмежується лише сировиною, але й охоплює матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії. Крім того, визначальними ознаками давальницької сировини є її передавання від одного суб'єкта господарювання (замовника) до іншого суб'єкта господарювання (виробника) без зміни власності; подальше перероблення та виготовлення приймаючим суб'єктом на її основі готової продукції; зворотне повернення виробником готової продукції її власникові чи іншій особі.

Слід зазначити, що поряд із нормативно-правовим інтерпретуванням поняття "давальницька сировина" існують й навчально-наукові та довідкові дефініції цього поняття, які систематизовані у табл. 1.

Таблиця 1

Трактування поняття "давальницька сировина" у літературних джерелах

Автори	Джерела, сторінки	Тлумачення поняття "давальницька сировина"
1	2	3
Бутинець Ф. Ф.	[3, с. 45]	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; 2) сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, ввезені на митну територію України іноземним замовником (чи закуплені іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезені за її межі українським замовником для використання у виробленні готової продукції з наступним поверненням усієї продукції або її частини до країни власника (чи реалізацією в країні виконавця замовником або за його дорученням виконавцем) або вивезенням до іншої країни.
Мочерний С. В.	[4, с. 301]	Давальницький продукт, давальницька сировина – вихідний сировинний продукт, що перевозиться замовником продукції її виробникові для переробки на готову продукцію, яку оплачує замовник.

Продовження табл. 1

1	2	3
Дяків Р.	[5, с. 142]	Давальницька сировина (давальческое сырье) – сировина особи (юридичної, фізичної), власник якої є замовником на виготовлення товару з цієї сировини іншою особою – товаровиробником, а водночас і власником готового товару (продукту).
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л.	[6, с. 836–837]	Сировина давальницька (давальча) – 1) сировина, матеріали напівфабрикати, власник яких (юридична або фізична особа) є замовником на виготовлення товару (готової продукції) з цієї сировини іншою особою – товаровиробником; 2) сировина контрагента-партнера, яку за договором ввозять з однієї країни до іншої з метою її переробки в готову продукцію та з подальшим вивезенням цієї продукції до країни власника сировини
Осницька Н. А.	[7, с. 155–159]	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.
Партин Г. О., Горбач О. А.	[8, с. 243]	Давальницькою вважається сировина, передана її власниками без оплати, на договірній основі, підприємствам-переробникам для виробництва готової продукції шляхом перероблення, технологічної доробки, розливу підакцизних товарів тощо.

На підставі аналізування підходів різних авторів до трактування поняття "давальницька сировина" можна дійти висновку, що практично усі наведені у табл. 1 тлумачення розкривають ключове призначення такої сировини, пов'язане із її передаванням переробному підприємству для виготовлення готової продукції за відповідну плату з подальшим поверненням замовнику, котрий є її єдиним власником. Формулюючи визначення цього поняття Ф. Ф. Бутинець та Н. А. Осницька орієнтуються на його нормативно-правову дефініцію, розкриваючи при цьому склад та функціональну сутність давальницької сировини. Про зовнішньоекономічний характер давальницької сировини згадують у своїх визначеннях такі автори, як Ф. Ф. Бутинець, А. Г. Загородній, Г. В. Вознюк, Н. А. Осницька.

Слід зазначити, що С. В. Мочерний ототожнює поняття "давальницька сировина" і "давальницький продукт", що не є зовсім коректно за семантичним підходом, оскільки відповідно до Тлумачного словника української мови [9] поняття "продукт" має декілька значень, одним із яких є речовина, котра слугує матеріалом для виготовлення або вироблення чого-небудь, проте, зазвичай, цей термін асоціюється із результатом певного процесу чи діяльності. Крім того, автор вказує на те, що давальницький продукт є вихідним сировинним продуктом, що є суперечливим твердженням, оскільки поняття "вихідний" має результуючий характер. Тому, у цьому контексті вважаємо за доцільне використання закріпленого у вітчизняно-нормативній базі словосполучення "давальницька сировина". Ще одним суперечливим підходом до трактування поняття "давальницька сировина" є позиція Г. О. Партин та О. А. Горбач, котрі вказують, що давальницька сировина передається переробному підприємству без оплати, адже така позиція немає жодного мотивуючого змісту для виконавця переробних операцій.

Надалі розглянемо трактування поняття операції, що передбачає перероблення давальницької сировини. У Податковому Кодексі України для позначення такої операції знаходимо словосполучення "операція з давальницькою сировиною", котре трактується як "операція з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату" [2]. Отже, як бачимо, у поданому визначенні зосереджується увага на низці робіт, які можна виконувати з давальницькою сировиною (зокрема, переробці, обробці, збагаченні, використанні), та одержаному результату (готовій продукції). У такому трактуванні не йдеться про статус (вітчизняний або іноземний) замовника та виконавця, що дає підстави для розгляду таких операцій і у національному, і міжнародному вимірах.

Слід зазначити, що у Законі України “Про операції з давальницькою сировиною” № 327/95-ВР від 15.09.1995 р., котрий втратив чинність, операцію з давальницькою сировиною розглядали у контексті зовнішньоекономічних відносин, а її трактування містило вимогу зміни коду УКТ ЗЕД в результаті перероблення давальницької сировини [1]. Що стосується зовнішньоекономічного характеру операцій з давальницькою сировиною у чинному законодавстві, то його можна простежити у Митному Кодексі України крізь призму двох митних режимів – перероблення на митній території та поза межами митної території, котрі регулюють операції з переробки давальницької сировини. Згідно із статтею 147 Глави 23 Митного Кодексу України режим перероблення на митній території передбачає ввезення та перероблення іноземних товарів без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності за умови подальшого реекспорту готової продукції. Своєю чергою протилежний режим перероблення за межами митної території визначає особливості регулювання операцій з перероблення вітчизняної давальницької сировини на території іншої держави, що не передбачає застосування будь-яких нетарифних інструментів у зовнішньоекономічній діяльності за обов’язкового повернення виготовленої продукції в Україну у режимі імпорту [10]. Як видно із вищенаведеного, ключова особливість зазначених режимів із перероблення давальницької сировини полягає у відсутності заходів нетарифного регулювання за умови подальшого первісного імпорту чи експорту цієї сировини.

Для встановлення сутності толінгових операцій слід також звернути увагу на структуру операцій з давальницькою сировиною, котра відображена у статті 150 Митного Кодексу України. Зокрема операції з перероблення товарів можуть передбачати: власне переробку товарів, зокрема оброблення, монтаж, демонтаж, використання окремих товарів, які сприяють або полегшують процес виготовлення продуктів перероблення; ремонт товарів, зокрема модернізацію, відновлення та регулювання, калібрування [10]. Як бачимо, операції з перероблення давальницької сировини не обмежуються лише переробними роботами та ґрунтуються на виконанні комплексу переробних, монтажних, ремонтних робіт тощо.

Окрім нормативно-правового трактування операцій з давальницькою сировиною, відомо також й наукове інтерпретування їхньої сутності. У табл. 2 відображено підходи авторів до визначення цього поняття.

Таблиця 2

Трактування поняття “операція з давальницькою сировиною” у наукових джерелах

Автори	Джерела, сторінки	Трактування поняття
Білинська Н. Є.	[11, с. 152–153]	Суть операцій з перероблення давальницької сировини полягає у тому, що власник сировини – замовник – має намір виготовити продукцію зі своєї сировини.
Богомазова К. К.	[12]	Операції по переробці давальницької сировини включають переробку, обробку й технологічну доробку деяких видів сировини.
Єдинак Т. С.	[13, с. 8]	Операції 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.
Іваненко В. О.	[14, с. 89]	Сутність операцій з давальницькою сировиною полягає у тому, що одне підприємство закуповує сировину і передає її іншому підприємству для виготовлення за винагороду певного виду продукції шляхом переробки (обробки, збагачення чи використання) переданої сировини (незалежно від кількості замовників та виконавців, а також кількості операцій з переробки цієї сировини).
Кіляр О. Р.	[15]	Сутність операцій з давальницькою сировиною полягає в тому, що давальницька сировина на всіх етапах переробки та продукти її переробки є власністю замовника; виконавець лише здійснює переробку даної сировини за відповідну плату; в операціях з давальницькою сировиною можливе використання різних форм розрахунків між замовником та виконавцем; під час здійснення операцій давальницька сировина повністю споживається; використовується давальницька сировина лише у виробничому процесі.
Осницька Н. А.	[7, с. 158]	Операція з давальницькою сировиною – це операція з попередньої поставки сировини для її наступного перероблення (оброблення, комплектування, збагачення чи використання) на готову продукцію за відповідну плату, незалежно від кількості виконавців, а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини) за умови, якщо вартість давальницької сировини на кожному етапі переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції.

На підставі аналізування підходів авторів до трактування поняття “операції з давальницькою сировиною” можна помітити, що визначення авторів Н. Є. Білинської та К. К. Богомазової містять у назвах слово “перероблення”, що уточнює сутність таких операцій. Однак, при цьому, у тлумаченні К. К. Богомазової акцентовано увагу лише на переробних діях щодо давальницької сировини та не згадується про можливість здійснення, наприклад, ремонтних робіт, що відповідно звужує функціональні можливості операцій з давальницькою сировиною. Слід зазначити, що трактування більшості авторів (Н. Є. Білинської, В. О. Іваненка, О. Р. Кіляр, Н. А. Осницької) є доволі ґрунтовними та послідовно розкривають механізм здійснення операцій з давальницькою сировиною відповідно до нормативно-правового визначення. Слід також зазначити, що лише Т. С. Єдинак розглядає операції з давальницькою сировиною в контексті зовнішньоекономічної діяльності. Тоді як усі інші науковці у своїх трактуваннях не згадують про їх іноземний або національний характер, що свідчить про можливість здійснення таких операцій і між резидентами однієї країни, і між нерезидентом та резидентом.

На підставі ретельного вивчення та аналізування різних трактувань понять “давальницька сировина” та “операції з давальницькою сировиною” вважаємо за доцільне використовувати їхні нормативно-правові дефініції, подані у чинному Податковому Кодексі України, котрі доволі ґрунтовно розкривають їхню структуру, характерні особливості та функціональне призначення.

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 розглядати вітчизняну й зарубіжну навчально-наукову та довідкову літературу, в якій пропонують визначення цих понять. У табл. 3 наведено підходи різних науковців, котрі займались дослідженням різноаспектних особливостей здійснення толінгових операцій та сформулювали тлумачення поняття “толінг” чи пов’язаних із ним понять.

Таблиця 3

Трактування ключових понять у толінговій сфері у літературних джерелах

Автори	Джерела, сторінки	Трактування понять
1	2	3
Бабіченко В. В. Хоменко Л. М., Шкалабан І. М.	[16, с. 210]	Толінг – одна з форм кооперування підприємств та поглиблення їх спеціалізації, особливо в нафтопереробній галузі, яка пов’язана з виробництвом продукції з давальницької сировини, тобто нафти.
Барна М. Ю. Гарбар Н. М.	[17, с. 166]	У широкому змісті слова під толінгом розуміють порядок організації виробництва з перероблення давальницької сировини, способи реалізації готової продукції, виготовленої з цієї сировини, умови й форму розрахунків за послуги з перероблення.
Белова И. А.	[18]	Поняття “толінг” походить від англ. “toll” (податок) та використовується для операцій щодо переробки давальницької сировини іноземних підприємств, яка ввозиться без сплати податків на територію країни під митним режимом переробки.
Богомазова К. К.	[12]	Толінг – це операція з безмитного ввозу давальницької сировини та безмитного вивозу продукції, отриманої внаслідок її переробки, збагачення чи використання.
Бурков А. Г.	[19]	Толінг – це вид взаємовідносин між суб’єктами господарювання, при якому власник сировини (толінгер) передає її переробному підприємству, отримуючи у вигляді результату готову продукцію та покриваючи переробному підприємству суму понесених ним витрат на переробку та узгоджену норму прибутковості.
Гончаров Ю. В. Дворецький А. О.	[20, с. 99–100]	Толінг (англ. tolling) – це послуги з переробки імпортної сировини, що ввозиться на митну територію держави без оподаткування та передачі прав власності вітчизняному підприємству, яке її переробляє, із подальшим вивезенням готової продукції за межі держави.
Гордієць В. В., Римарева Л. М.	[21]	У широкому змісті, під толінговими операціями розуміють порядок організації виробництва з переробки давальницької сировини, умови й форми розрахунків за послуги з переробки, способи реалізації готової продукції, виготовленої з давальницької сировини.

Продовження табл. 3

1	2	3
Єдинак Т. С.	[13, с. 8]	Толінг у системі державного регулювання – це сукупність економічно-правових відносин, що виникають між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (замовником і виконавцем) та державою в процесі переробки ввезеної сировини та подальшого вивезення виготовленої з неї готової продукції із застосуванням пільгового режиму оподаткування, з правом власності на них іноземного замовника.
Єфременкова Н. А., Байдак Т. В.	[22, с. 60]	Толінг – виробництво продукції з давальницької сировини, одна з форм міжнародного поділу праці.
Житний В. Є.	[23]	При толінгових операціях сировина може бути ввезена на митну територію країни нерезидентом або придбана на території країни за валюту для подальшої переробки та продажу як на території країни, так і за її межами, або вивезені за її межі резидентом для використання у виробленні готової продукції з наступним поверненням: усієї продукції або її частини до країни власника (чи реалізацією в країні виконавця замовником або за його дорученням виконавцем) або вивезенням до іншої країни.
Козик В. В.	[24, с. 22]	Операції на давальницькій сировині, або толінг – це різновид зустрічної торгівлі, який передбачає поставку однією стороною сировини, напівфабрикатів, комплектувальних виробів для їх наступної переробки та/або складання у країні торгового партнера і зворотну поставку готових виробів у країну первісного експорту, які здійснюються під митним контролем, що передбачає звільнення сторін толінгової угоди від заходів економічного впливу держави, сплати ввізних та вивізних мит.
Кузічкіна Л. І.	[25, с. 57–58]	У широкому розумінні толінгові операції – це порядок організації виробництва з переробки давальницької сировини, умови й форми розрахунків за послуги з переробки, способи реалізації готової продукції, виготовленої з давальницької сировини все ж таки у зовнішньоекономічній діяльності.
Мельник О. Г., Коць І. І., Урікова О. М.	[26, с. 152]	Толінгові операції – це порядок організування виробництва з переробки давальницької сировини, умови й форми розрахунків за послуги з переробки, способи реалізації готової продукції, виготовленої з давальницької сировини між контрагентами різних країн.
Партин Г. О., Горбач А. О.	[8, с. 243–244]	Толінг – вид взаємодії між суб'єктами господарювання, при якій власник сировини передає її підприємству переробнику і отримує у вигляді результату готову продукцію і покриває підприємству-переробнику суму понесених витрат на переробку та узгоджений відсоток прибутковості.
Родченко В. Б. Челишева К. К.	[27, с. 136]	Поняття "толінг" є вужчим, ніж поняття "схема виробництва на давальницькій сировині", оскільки під час толінгу замовником є організації з іноземним статусом, і передавання сировини на переробку та вивезення готової продукції повинно здійснюватись через митний кордон країни.
Синецький Б. І.	[28, с. 321]	Операції з давальницькою сировиною або толінг полягають в тому, що власник сировини, не володіючи потужностями для її переробки, передає її переробному підприємству в обсязі, який забезпечує вихід необхідної кількості готової продукції, покриття витрат підприємства-переробника та одержання цим підприємством прибутку на капітал, вкладений ним у процесі переробки.
Фролов В. И.	[29]	Толінг і толінгові операції означають спосіб організації переробки давальницької сировини і методів реалізації продукції з переробленої сировини, а також розрахунків за таку продукцію.
–	[30]	Толінгове виробництво – це угода, за якою підприємство (котре володіє спеціалізованим устаткуванням) здійснює переробку сировини чи напівфабрикатів для іншого підприємства.
–	[31]	Толінгові операції передбачають виробництво продукції українськими підприємствами на основі давальницької сировини, що ввозиться іноземними замовниками.
–	[32]	Толінг – це виробництво або надання послуг з переробки за певну плату.
Голднер Б., Хіллел Дж.	[33]	При толінгових операціях підприємство-замовник надає сировину чи напівфабрикати переробному підприємству, яке, володіючи спеціалізованим устаткуванням чи інфраструктурою, здійснює комплекс виробничих операцій від імені замовника, використовуючи ці матеріали, за певну плату.

Як видно з табл. 3, у проаналізованих літературних джерелах практично відсутнє виокремлене поняття “толінгові операції”, натомість майже уся увага досліджень авторів присвячена поняттю “толінг”. Для з’ясування сутності поняття “толінгові операції” спочатку доцільно проаналізувати та встановити зміст загальнішого по відношенню до нього поняття “толінг”.

Передусім слід розглянути етимологічну сутність поняття “толінг”, адже у розмовній мові такий термін не є широко розповсюдженим. Як видно з табл. 3, трактуючи поняття “толінг”, деякі автори (М. Ю. Барна, І. А. Бєлова, Ю. В. Гончаров) зазначають про те, що цей термін походить від англійських слів “toll” або “tolling”. При цьому І. А. Бєлова перекладає слово “toll” як податок, а М. Ю. Барна стверджує, що толінг у перекладі дослівно означає оплату за послугу з перероблення давальницької сировини цією ж сировиною. Для достеменного визначення сутності поняття “толінг” проаналізуємо довідкові джерела. Так, в українсько-англійському словнику К. Андрусишена та Я. Крета слово “toll” має багато варіантів перекладів українською мовою, однак в контексті толінгових операцій найбільш адекватними є такі: мито; оплата [34]. При цьому у тлумачних англійських словниках слово “toll” трактується у таких значеннях: встановлена державою плата за певне право або привілей; обсяг втрат, пошкодження, які виникнули в результаті певної дії або лиха; податок, мито, збір за певні послуги чи використання об’єктів; оплата за телефонну розмову далекої відстані; компенсація за послуги [35]. Що стосується слова “tolling”, то, зазвичай, у зарубіжній довідковій та науковій літературі воно трапляється доволі рідко, натомість, поширеними є суміжні із ним поняття “toll manufacturing”, “toll processing”, “toll transactions”, “toll arrangement”, тобто, толінгове виробництво, толінгова переробка, толінгові операції, толінгова угода.

Доволі цікавим в географічному аспекті є семантичне дослідження поняття “толінг”, котре здійснила у своїй праці [12] К. К. Богомазова. Так, автор констатує, що у німецькій мові поняттю “толінг” відповідає слово “Lohnveredelung” (переробка давальницької сировини) або словосполучення “neue internationale Arbeitsteilung” (новий міжнародний розподіл праці), в англійській мові толінгові операції позначаються поняттям “International Subcontracting” (міжнародний субпідряд) або “Offshore Assembly/Production” (переробка/виробництво в іншій країні), а в іспанській мові трапляється слово “maguila” для позначення толінгових угод. З огляду на результати дослідження К. К. Богомазової можна стверджувати про чіткий зовнішньоекономічний характер толінгових операцій.

Переважно усі наведені у табл. 3 трактування толінгу розкривають загальну схему реалізації толінгових операцій, що може бути використана у діяльності підприємств різних видів діяльності. Хоча й існують конкретизованіші визначення цього поняття, що стосуються певної галузі промисловості [16] або розкривають його сутність на державному рівні [13].

Аналізуючи позиції авторів щодо трактування поняття “толінг”, котрі наведені у табл. 3, слід першочергово зазначити, що лише у працях [24; 28] спостерігається ототожнення операцій з давальницькою сировиною і толінгу, тоді як в усіх інших розглянутих джерелах помітне чітке виокремлення толінгу як самостійного процесу. Крім того, послідовно із визначенням толінгу низка науковців (В. В. Гордієць, Л. М. Римарева, Л. І. Кузічкіна, О. Г. Мельник, В. Б. Родченко, К. К. Челишева) акцентують на його відмінності від операцій з давальницькою сировиною. У цьому контексті усі вищеперелічені науковці одностайно відзначають те, що ключовою відмінною ознакою цих операцій є їхній характер, тобто, операції з давальницькою сировиною є ширшим поняттям, ніж толінг, оскільки можуть здійснюватись і між резидентами однієї країни, і між нерезидентом і резидентом держави, тоді як толінгові операції передбачають взаємодію між вітчизняними та зарубіжними партнерами. З огляду на вивчення низки вітчизняних та зарубіжних джерел вважаємо за раціональне погодитись із викладеним вище твердженням.

Отже, вищевикладені результати аналізування літературних джерел [8; 12–13; 16–33] засвідчили поліаспектність позицій учених щодо трактування поняття “толінг”. Водночас можемо констатувати той факт, що поняття “толінгові операції” практично не досліджували науковці у їхніх працях, хоча й є широко розповсюдженим у вітчизняному підприємницькому середовищі.

Цілі дослідження. Зважаючи на результати аналізування навчально-наукової, довідкової та нормативно-правової бази, а також вивчення практичного досвіду діяльності вітчизняних підприємств, що займаються переробленням давальницької сировини, цілями дослідження є концеп-

туальне формулювання уніфікованих дефініцій понять “толінг” і “толінгові операції” та визначення характерних особливостей толінгових операцій, що ідентифікують їх самостійний механізм у структурі підприємницької діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. На підставі результатів ґрунтовного аналізування літературних джерел [1–35] та враховуючи усе викладене вище, під толінгом пропонується розуміти виконання різноманітних робіт з перероблення давальницької сировини (оброблення, монтажу, демонтажу, використання, ремонту, модернізації, відновлення тощо) іноземного замовника (толінгера), ввезеної на територію країни виконавця (переробного підприємства), з метою виготовлення для нього готової продукції, яка підлягає подальшому вивезенню у країну замовника, на договірних засадах та відповідно до норм чинного національного і міжнародного законодавства.

Для встановлення сутності поняття “толінгові операції”, насамперед, слід з’ясувати визначення терміну “операція”, котрі знаходимо у Тлумачному словнику української мови: “дія, спрямована на виконання якої-небудь задачі; окрема технологічно однорідна частина виробничого процесу, виконувана на одному робочому місці одним робітником або групою; ряд дій або окрема дія в ряді інших, що з них складається робота окремої людини або групи людей, машини, механізму і т. ін.; яка-небудь дія або ряд дій, об'єднаних спільною метою” [9]. Як бачимо із поданого визначення, операція є певною дією або сукупністю декількох дій для досягнення єдиної мети. З огляду на це, під толінговими операціями слід розуміти комплекс взаємопов’язаних робіт з перероблення давальницької сировини (оброблення, монтажу, демонтажу, використання, ремонту, модернізації, відновлення тощо) іноземного замовника (толінгера), ввезеної на територію країни виконавця (переробного підприємства), з метою виготовлення для нього готової продукції, яка підлягає подальшому вивезенню у країну замовника, на договірних засадах та відповідно до норм чинного національного і міжнародного законодавства.

Задля чіткого виокремлення толінгових операцій у структурі підприємницької діяльності ідентифікуємо головні визначальні особливості, що визначають специфіку їхнього здійснення:

– зовнішньоекономічний характер толінгу, тобто, ключові учасники цього процесу – замовник продукції і її виробник повинні бути представниками різних держав;

– правовий характер толінгу, що ґрунтується на державному регулюванні та контролі перебігу цього процесу і передбачає дотримання усіх норм чинного законодавства у цій сфері;

– договірний характер толінгу, що передбачає укладання угоди між контрагентами, в якій узгоджуються умови перебігу цього процесу та обов’язки сторін;

– константний характер права власності замовника на давальницьку сировину на будь-якому етапі її перероблення;

– платний характер толінгу, що передбачає покриття замовником усіх витрат, котрі виникають під час здійснення толінгових операцій, та надання винагороди переробному підприємству за виконану роботу;

– обов’язковість повернення виготовленої на основі давальницької сировини продукції у країну замовника.

У вищенаведеному переліку характерних особливостей толінгу особливе місце займає правовий характер толінгових операцій, котрий сьогодні переважно визначається Митним Кодексом України (МКУ). Слід наголосити, що толінгові операції – це один із видів регульованих державою операцій, що потребує дотримання вимог чинного законодавства. Для розкриття сутності толінгу розглянемо ключові з них. Передусім необхідною умовою ввезення та подальшого перероблення давальницької сировини на території України є її поміщення у митний режим “переробка на митній території”. З метою стимулювання здійснення толінгових операцій вітчизняними суб’єктами господарювання поміщення товарів у вказаний митний режим звільняє їх від будь-яких митних платежів, зокрема імпортного мита та податку на додану вартість [10]. При цьому Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 р. № 461 [36] визначено перелік товарів, ввезення яких на територію України відбувається за умови представлення митним органам певного забезпечення сплати митних платежів (відповідно до ст. 306 МКУ способами забезпечення

митних платежів можуть бути фінансові гарантії, гарантування на умовах Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенції МДП) 1975 р., гарантування на умовах Конвенції про тимчасове ввезення (Стамбул, 1990 рік) із застосуванням книжки (карнету) А.Т.А.).

Для поміщення товарів у митний режим переробки суб'єкту господарювання необхідно одержати письмовий дозвіл органу доходів і зборів, котрий видається на підставі заяви власника цих товарів та супровідного комплекту документів (зовнішньоекономічних договорів чи документів, що їх замінюють, технологічних схем перероблення, договорів на перероблення з іншими підприємствами, інших документів) та визначає перелік перероблювальних операцій і спосіб їх реалізації. Крім того, МКУ задекларовано максимальний термін перероблення товарів, котрі поміщені у митний режим перероблення, що становить 365 днів. Варто зауважити, що давальницька сировина на будь-якому етапі її перероблення та обсяги виготовленої на її основі продукції перебувають під перманентним митним контролем. Під час здійснення толінгових операцій для перероблення давальницької сировини можна також використовувати українські товари, які (окрім палива та енергії) за умови їх повного споживання під час реекспорту готової продукції повинні бути заявлені у митний режим експорту. Слід наголосити, що продукти перероблення можуть також бути реалізовані на митній території України за умови їх митного оформлення відповідно до митного режиму імпорту. Своєю чергою, якщо вітчизняний суб'єкт господарювання має намір надати товари іноземному підприємству для їхнього перероблення, то вони повинні бути заявлені у режим перероблення за межами митної території України. Відповідно до цього режиму українські товари звільняються від будь-яких заходів нетарифного регулювання за умови, що виготовлена на їхній основі продукція буде повернена на митну територію України в режимі імпорту [10].

Слід також зазначити, що ключовими учасниками толінгових операцій є нерезидент та резидент певної країни, функції яких можуть виконувати і замовник (власник давальницької сировини, толінгер), і виконавець (підприємство, що переробляє давальницьку сировину). Однак у толінговій взаємодії обов'язковим суб'єктом є також місцевий орган доходів і зборів, а також можуть брати участь й інші суб'єкти: посередники, фінансово-кредитні установи, постачальники, збутовики, інші переробні підприємства тощо. Що стосується фінансового аспекту толінгових операцій, то він виражається через покриття замовником усіх витрат виконавця, пов'язаних із переробленням давальницької сировини, оплату толінгером виконаних його контрагентом робіт з перероблення давальницької сировини та одержання замовником очікуваної величини прибутку внаслідок реалізації готової продукції. Щодо форм розрахунків замовника толінгових операцій із їх виконавцем, то тут можливі альтернативні варіанти: оплата готівкою, сировиною, готовою продукцією або комбінована оплата.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На сучасному етапі для вітчизняних підприємств, що характеризуються вагомими проблемами у фінансовій сфері та не здатні самостійно забезпечити реалізацію виробничого процесу з різних причин, толінгові операції є одним із найбільш привабливих та перспективних видів взаємодії з іноземними контрагентами, котрі готові надати власну сировину, покрити витрати виробництва, забезпечити збут продукції та оплатити виконані переробні роботи. Отже, переробне підприємство отримує перспективні можливості щодо покращання стану різних проблемних сфер діяльності та подальшого самостійного виготовлення конкурентоспроможної продукції, що користуватиметься попитом на вітчизняному та іноземному ринку. Для усунення наявних у понятійно-категорійному апараті розбіжностей та неоднозначностей за проблемою толінгових операцій концептуально обґрунтовано сутність ключових понять у цій сфері. Зокрема, під толінговими операціями запропоновано розуміти комплекс взаємопов'язаних робіт з перероблення давальницької сировини (оброблення, монтажу, демонтажу, використання, ремонту, модернізації, відновлення тощо) іноземного замовника (толінгера), ввезеної на територію країни виконавця (переробного підприємства), з метою виготовлення для нього готової продукції, яка підлягає подальшому вивезенню у країну

замовника, на договірних засадах та відповідно до норм чинного національного і міжнародного законодавства. Крім того, виокремлено та обґрунтовано ключові характерні ознаки толінгових операцій, що визначають специфіку їхнього здійснення.

Перспективи подальших досліджень полягають у розробленні комплексної типології толінгових операцій, що сформує чітке структуроване бачення таких операцій у розрізі їхніх різноманітних характеристик та параметрів і дасть змогу зацікавленим суб'єктам здійснити обґрунтований вибір того чи іншого виду залежно від наявних мотивів.

1. Закон України "Про операції з давальницькою сировиною" № 327/95-ВР від 15.09.1995 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/327/95-%D0%B2%D1%80. 2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17. 3. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с. 4. Економічна енциклопедія: у 3-х т. Т. 1 / Редкол.: С. В. Мочерний (відпов. ред.) та інші. – К.: Видавничий центр "Академія", 2000. – 864 с. 5. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / за ред. Романа Дяківа. – К.: "Міжнародна економічна фундація", 2002. – 704 с. 6. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с. 7. Осницька Н. А. Підходи до трактування ключових понять щодо операцій з давальницькою сировиною в економічній літературі / Н. А. Осницька // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2011. – № 2 (56). – С. 155–159. 8. 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. 9. Тлумачний словник української мови [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eslovnyk.com/. 10. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17. 11. Білинська Н. Є. Позабалансовий облік операцій з давальницькою сировиною у виробника / Н.Є. Білинська // Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць. – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.7. – С. 151–158. 12. Богомазова К. К. Сутність операцій з давальницькою сировиною та їх значення [Електронний ресурс] / К. К. Богомазова // Ефективна економіка. – 2013. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2182 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. Іваненко В. О. Облікове відображення виготовлення промислової продукції на давальницьких умовах / В. О. Іваненко // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 4. – С. 89–93. 15. Кіляр О. Р. Облік і аналіз операцій з давальницькою сировиною: автореф. дис. … канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / О. Р. Кіляр. ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана". – К., 2008. – 18 с. 16. Бабіченко В. В. Використання толінгу при переробці нафти та зниження витрат при організації транспортування нафтопродуктів / В. В. Бабіченко, Л М. Хоменко, І. М. Шкалабан // Вісник КДПУ імені Михайла Остроградського. – 2009. – Вип. 6/2009 (59). Ч. 1. – С. 209–216. 17. Барна М. Ю. Толінгові операції в Україні: переваги та недоліки / М. Ю. Барна, Н. М. Гарбар // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.4. – С. 165–169. 18. Белова И. А. Толлинг как экономическое явление [Електронний ресурс] / И. А. Белова. – Режим доступу: http://www.cfin.ru/press/management/2000-3/14.shtml. 19 Бурков А. Г. Толлинг: экономический анализ / А. Г. Бурков // Проблемы прогнозирования. – 2001. – № 2. – С. 110–121. 20. 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. 21. Гордієць В. В. Теоретико-методологічні засади реалізації толінгових операцій в Україні в сучасних умовах [Електронний ресурс] / В. В. Гордієць, Л. М. Римарева. – Режим доступу: http://int-konf.org/. 22. Єфременкова Н. А. Шляхи підвищення якості швейних виробів в умовах толінгу / Н. А. Єфременкова,

Т. В. Байдак // Вісник КНУТД. Серія "Економічні науки". – 2015. – № 1 (83). – С. 59–65. 23. Житний В. Є. Удосконалення аналізу операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: автореф. дис. … 08.06.04 / В. Є. Житний. – Х.: Харківська державна академія технології та організації харчування, 2001. – 19 с. 24. Основи зовнішньоекономічної діяльності: практикум / В. В. Козик та ін. – К.: Знання, 2013. – 454 с. 25. Кузічкіна Л. І. Особливості здійснення операцій з давальницькою сировиною / Н. І. Кузічкіна // Інвестиції: практика та досвід. – № 8/2014. – С. 57–59. 26. Мельник О. Г. Сутність та мотиви здійснення толінгових операцій на підприємствах / О. Г. Мельник, І. І. Коць, О. М. Урікова // Вісник Нац. ун-ту "Львівська політехніка". Серія: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2015. – № 819. – С. 148–155. 27. Родченко В. Б. Производство продукции на давальческом сырье как средство оптимизации управления ресурсами предприятия. Его достоинства и недостатки / В. Б. Родченко, К. К. Челышева // Вестник Нац. техн. ун-та "ХПИ". – 2011. – № 62. – С. 134–141. 28. Синецкий Б. И. Основы коммерческой деятельности: учебник / Б. И. Синецкий. – М.: Юристь, 2000. – 659 с. 29. Фролов В. И. Толлинг как инструмент управления оборотным капиталом аграрных предприятий / В. И. Фролов // Финансы, банки, инвестиции. – Симферополь: НАПКБ. – 2010. – № 1 (6). – С. 27–30. 30. BusinessDictionary.com [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.businessdictionary.com/definition/toll-manufacturing.html. 31. Production-Outsourcing (Tolling) Transactions in Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: ukraine.nlembassy.org. 32. What is Toll Processing? [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://www.cmcmilling.com/what-is-toll-processing.html. 33. Bruce Goldner and Jonathan Hillel. Toll Manufacturing Transactions Trade Secret and IP Protection [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.skadden.com. 34. Українсько-англійський словник / К. Андрусишен, Я. Крет [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://e2u.org.ua/s?w=tolling&dicts=all&highlight=on. 35. Електронні англійсько-українські словники [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://e2u.org.ua/s?w=toll&dicts=all&highlight=on. 36. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження переліку товарів, ввезення яких на митну територію України та/або переміщення територією України прохідним та внутрішнім транзитом здійснюється за умови обов'язкового надання митним органам забезпечення сплати митних платежів" від 21.05.2012 р. № 461 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/461-2012-%D0%BF