

## ОСОБЛИВОСТІ ДОГОВІРНОГО ОФОРМЛЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

*Розглянуто особливості договірної оформлення операцій з давальницькою сировиною, зокрема: виділено підходи до назви договору, визначення його правової природи та сутності, що сприяє удосконаленню бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною*

**Постановка проблеми.** Для здійснення операцій з давальницькою сировиною між підприємством-замовником та підприємством-переробником укладається відповідний договір, який в умовах нечіткого законодавчого забезпечення виступає основним інструментом регулювання даних операцій. Проте, вітчизняним законодавством, що регулює цивільно-правові відносини між суб'єктами господарювання, не передбачено спеціального виду договору, який враховував би особливості операцій з давальницькою сировиною. На практиці неврегульованість договірної оформлення таких операцій спричиняє ряд неузгоджених питань. Встановлений факт визначив актуальність нашого дослідження.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** На основі аналізу літературних джерел можна зробити висновок, що питання договірної оформлення операцій з давальницькою сировиною є актуальним у працях таких

вітчизняних вчених, як І.В. Бабіч, О.Р. Кіляр, Л.О. Чорної, Ю.Н. Шабанова, С.І. Шведи, а також зарубіжних – С. Авдашевої, О.Н. Біліченко, Р. Кашина, І. Ковалевича, В.М. Лемеш, Ю. Утропова та ін. Однак, недостатньо дослідженими залишаються питання сутності договору щодо операцій з давальницькою сировиною, його правової природи, особливостей процесу оформлення, що вимагає подальших досліджень.

**Мета дослідження** полягає у визначенні сутності та правової природи, особливостей договору щодо операцій з давальницькою сировиною.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** В результаті дослідження наукових праць вітчизняних та зарубіжних вчених виявлено різні підходи до назви договору, що укладається між замовником та переробником для здійснення операцій з давальницькою сировиною (рис. 1).

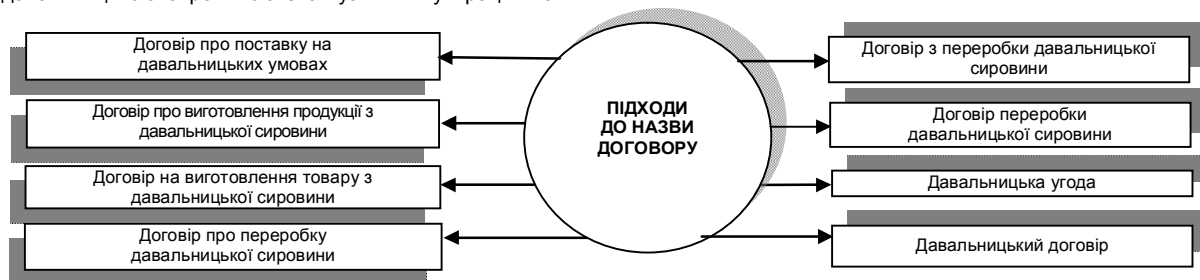


Рис. 1. Підходи науковців до назви договору, що укладається для здійснення операцій з давальницькою сировиною

Така розбіжність у підходах до назви договору відображає відсутність єдиної думки серед науковців щодо даного питання. На нашу думку, більшість підходів, є не зовсім вдалими. Так, наприклад, вживання в назві договору поняття "переробка давальницької сировини" неповністю відображає сутність операцій з давальницькою сировиною, оскільки крім переробки сировини підприємство-переробник може здійснювати її обробку, збагачення, використання чи комплектування.

Термін "поставка", в свою чергу, передбачає передачу сировини у власність покупця для її використання у підприємницькій діяльності. Проте, давальницька сировина не переходить у власність підприємства-переробника.

Варто теж відмітити, що недоречним є застосування назви "договір на виготовлення товару з давальницької сировини", тому що кінцевий результат здійснення операції з давальницькою сировиною не може визнаватися товаром, оскільки в процесі переробки в готову продукцію давальницька сировина змінює свої якісні характеристики, а товар лише придбається для подальшого перепродажу.

Тому вважаємо за доцільне використовувати назву договору, який укладається для здійснення операцій з давальницькою сировиною, у трактуванні "договір щодо операцій з давальницькою сировиною", що, на нашу думку, є більш вдалою і найбільш повно характеризуватиме операції, що здійснюватимуться за даним договором.

Для визначення сутності договору щодо операцій з давальницькою сировиною розглянемо трактування поняття "договір". У довідковій літературі підходи до трактування даного поняття є неоднозначними. Зокрема, під поняттям "договір" у довідковій літературі розуміється

угода, домовленість, згода, або зобов'язання сторін, між якими виникають цивільно-правові відносини.

Щодо цивільно-правових відносин, то В.В. Колейчиков зазначає, що під ними слід розуміти врегульовані нормами цивільного права майнові та особисті немайнові відносини, учасники яких виступають юридично рівними носіями прав та обов'язків [14].

Як бачимо, поняття "договір" визначається за допомогою терміну "угода", які у багатьох джерелах ототожнюються. Цивільним кодексом України (далі – ЦКУ) поняття "угода" не визначається. На думку, Ч.Н. Азімова, угодами визнаються дії громадян та організацій, що спрямовані на встановлення, зміну чи припинення прав та обов'язків [23].

У ЦКУ знаходимо подібне трактування поняття "договір": домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків [24, ст. 626]. Однак, термін "угода" ширший, оскільки договір – це двостороння або багатостороння угода [23]. Кожний договір – це угода, але не кожна угода є договором [23].

У Господарському кодексі України (далі – ГКУ) договір ототожнюється з поняттям "контракт". Контракт – це правовий документ, що засвідчує певну домовленість між партнерами (підприємством, установою та працівником) про засади спільної виробничої та творчої діяльності [7].

Відповідно до ст.1 Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність" зовнішньоекономічний договір (контракт) – це матеріально оформлена угода двох чи більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, яка спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків.

Таким чином, можна зробити висновок, що договір (контракт) – це угода між суб'єктами господарювання щодо встановлення, зміни чи припинення прав і обов'язків.

Розглянемо детальніше підходи до трактування договору щодо операцій з давальницькою сировиною вченими і науковцями у науковій літературі (табл. 1).

Таблиця 1. Визначення поняття "договір щодо операцій з давальницькою сировиною" у науковій літературі

№	Автор	Визначення
1	Бабіч І.В. [3]	Договір переробки давальницької сировини – домовленість, згідно з якою одна сторона (замовник) зобов'язується надати давальницьку сировину другій стороні (виконавцю), а виконавець зобов'язується переробити надану давальницьку сировину в готову продукцію та передати останню замовнику, який зобов'язується прийняти її та сплатити за її переробку
2	Дерев'яно Б.В. [8]	Договір на виготовлення товару з давальницької сировини – договір, за яким одна сторона постачає товар іншій стороні для переробки і наступного ввезення назад
3	Кіляр О.Р. [12]	Договір з переробки давальницької сировини – це домовленість, згідно з якою одна сторона (замовник) зобов'язується надати давальницьку сировину другій стороні (виконавцю), який необхідно переробити надану давальницьку сировину у готову продукцію і передати останню замовнику, який повинен прийняти її та оплатити переробку
4	Лемеш В.Н. [17]	Давальницький договір – це особливий вид договору, який укладається між замовником і виконавцем на виконання роботи з давальницьким товаром
5	Самарченко О. [19]	Договір переробки давальницької сировини – договір згідно якого виконавець зобов'язаний виконати певну роботу за завданням замовника з його матеріалів, а замовник зобов'язаний прийняти та оплатити виконану роботу
6	Чухлей Т. [26, с. 35]	Давальницький договір – зобов'язання, за якими одна сторона – юридична особа або індивідуальний підприємець передає сировину (матеріали), що належить йому, іншій стороні – юридичній особі або індивідуальному підприємству для переробки, тобто перетворення цієї сировини або матеріалів в процесі виконання певної роботи в нову продукцію (товар). Договір давальницької переробки є таким, що підлягає відшкодуванню, але в якості зустрічного надання підряднику за виконання своїх обов'язків в даному договорі виступає не грошова сума, а певна частина готової продукції

За даними табл. 1 можна зробити висновок, що спостерігається визначена вище розбіжність у підходах до назви договору. У наведених трактуваннях договорів щодо операцій з давальницькою сировиною передбачає передачу однією стороною іншій давальницької сировини на виготовлення готової продукції за відповідну плату.

Однак, ми не погоджуємося з підходом Т. Чухлей в частині форми оплати за договором щодо операцій з давальницькою сировиною, оскільки вчений вважає, що такою формою оплати виступає не грошова сума, а певна частина готової продукції. Проте, даний підхід суперечить законодавству, оскільки ним визначено 4 можливі форми оплати і підприємство може самостійно обирати будь-яку з них.

На наш погляд, під договором щодо операцій з давальницькою сировиною слід розуміти договір, згідно з

якою одна сторона (переробник) зобов'язується виконати роботу з переробки, обробки, збагачення, використання або комплектування давальницької сировини за завданням іншої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу.

Враховуючи види договорів, які виділені законодавством, вітчизняні та зарубіжні науковці класифікують договір, що укладається для здійснення операцій з давальницькою сировиною, як договір поставки, договір міни (бартеру), договір підряду (різновид підряду) або змішаний договір. Деякі науковці виділяють його як окремий вид цивільно-правових угод. Підходи вчених і науковців до правової природи досліджуваного договору наведено у таблиці 2.

Таблиця 2. Аналіз критеріїв визначення правової природи договору щодо операцій з давальницькою сировиною в науковій літературі

Автор	Трактування договору переробки давальницької сировини					
	Договір підряду	Договір поставки	Договір купівлі-продажу	Змішаний договір	Договір міни	Окремий вид цивільно-правових угод
Авдашева С. [1]	–	+	–	–	–	–
Амерханов Г.С. [2]	–	+	–	–	–	–
Бабіч І.В. [3]	–	–	–	–	–	+
Баранник А., Котляров Є., Іващенко В. [4]	+	–	–	–	–	–
Біліченко О.Н. [5]	–	–	–	+	–	–
Брагінський М. І., Вітрянський В.В. [6]	–	–	–	+	–	–
Дзера О.В. [22]	+	–	–	–	–	–
Юффе О.С. [9]	–	+	–	–	–	–
Кашин Р. [10]	+	–	–	–	–	–
Кіляр О.Р. [11]	–	–	–	–	–	+
Ковалевич І. [13]	–	–	+	–	–	–
Крепкий Л., Яхніна Н. [15]	–	+	–	–	–	–
Кузьмінський Ю. [16]	–	–	–	–	+	–
Лемеш В.М. [17]	–	–	–	–	–	–
Новічков В.Г. [18]	+	–	–	–	–	–
Утропов Ю. [20]	–	–	–	–	+	–
Хан Р.Я. [21]	+	–	–	–	–	–
Чорна Л.О., Шведа С.І. [25]	–	–	–	–	–	+
Шабанова Ю.Н. [27]	+	–	–	–	–	–
<b>Разом</b>	<b>8</b>	<b>5</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>4</b>

Таким чином, більша кількість авторів схиляється до позиції, що договір щодо операцій з давальницькою сировиною є договором підряду. Так вважає А. Баранник, О.В. Дзера, В. Іващенко, Р. Кашин, Є. Котляров, В.Г. Новічков, Р.Я. Хан та Шабанова Ю.Н. Проте, такі дослідники, як І.В. Бабіч, О.Р. Кіляр, Л.О. Чорна та С.І. Шведа виділяють досліджуваний договір як окремий вид цивільно-правових угод.

У зв'язку з встановленою неоднозначністю підходів вчених відносно правової природи досліджуваного

договору вважаємо за доцільне детальніше проаналізувати складові елементи даних договорів (табл. 3).

На основі аналізу даних табл. 3 можна стверджувати, що договору щодо операцій з давальницькою сировиною притаманні деякі ознаки розглянутих видів договорів, зокрема, при оплаті робіт з переробки давальницької сировини готовою продукцією або частиною давальницької сировини мають місце положення договору міни (бартеру). Однак, на нашу

думку, досліджуваний договір слід вважати окремим притаманний ряд вагомим особливостей, що відрізняють видом цивільно-правових відносин, оскільки йому його від інших видів договорів.

Таблиця 3. Порівняльна характеристика договору щодо операцій з давальницькою сировиною з іншими видами договорів

Порівняльна ознака	Вид договору				
	Договір щодо операцій з давальницькою сировиною	Договір підряду	Договір поставки	Договір купівлі-продажу	Договір міни (бартеру)
Правове регулювання відносин за договором	–	ЦКУ, ст. 837	ЦКУ, ст. 712	ЦКУ, ст. 655	ЦКУ, ст. 715
Суб'єкти відносин	Замовник і переробник (виробник)	Замовник і підрядник	Застосовуються загальні положення	Продавець і покупець	Продавець і покупець
Предмет договору	Виконання робіт з переробки, обробки, збагачення, використання чи комплектування давальницької сировини	Робота, що виконується підрядником	про купівлю-продаж, якщо не встановлено договором, законом або не впливає з характеру відносин сторін	Товар, який є у продавця на момент укладення договору або буде створений (придбаний, набутий) продавцем у майбутньому	Товар, роботи (послуги), які обмінюються
Сфера дії договору	Переробка, обробка, збагачення, використання чи комплектування давальницької сировини	Виготовлення, обробка, переробка, ремонт речі або виконання іншої роботи з переданням її результату замовникові		Продаж товару	Обмін товарами, роботами (послугами)
Форма оплати договору	Грошова, частиною давальницької сировини, частиною готової продукції, змішана	Грошова	Грошова	Грошова	Негрошова
Завершення договору	Залишається власністю замовника на всіх етапах виробництва	Викуп товару, що переходить у власність замовника (покупця)			Обмін товару

Варто виділити особливості, притаманні договору щодо операцій з давальницькою сировиною:

– особливий склад суб'єктів договірних відносин (замовник та переробник (виробник));

– предметом договору виступає давальницька сировина, яка передається замовником переробнику для виконання ним робіт щодо виготовлення готової продукції;

– договір може укладатися для переробки, обробки, збагачення, використання чи комплектування давальницької сировини;

– відповідно до даного договору переробнику переходить право володіння та користування давальницькою сировиною, право її власності на всіх етапах переробки залишається за замовником;

– можливість грошової та не грошової форми оплати. При визначенні предмету договору щодо операцій з давальницькою сировиною дискусійним виступає питання класифікації даних операцій у переробника, як роботи чи послуги. Такі вчені, як Н.Є. Білінська, А.В. Рабошук, В.О. Терновський вважають, що підприємство-переробник, здійснюючи операції з давальницькою сировиною, надає послугу для підприємства-замовника.

Протилежної думки дотримуються І.В. Бабіч, О.Р. Кіляр, В.М. Лемеш, О. Самарченко, Л.О. Чорна,

Т. Чухлей та С.І. Шведа, оскільки, на їх думку, підприємство-переробник виконує саме роботи.

Послуга характеризується тим, що результат надання послуги визначається у нематеріальній формі, в процесі надання послуг не створюється новий товар. Проте, метою здійснення операцій з давальницькою сировиною є отримання готової продукції, яка відрізняється за своїми якісними характеристиками. Тому вважаємо за доцільне використовувати поняття "робота".

Отже, під предметом договору щодо операцій з давальницькою сировиною слід розуміти давальницьку сировину, яка передається замовником переробнику для виконання ним робіт щодо виготовлення готової продукції.

Особливість договору щодо операцій з давальницькою сировиною визначається виходячи із класифікації даних операцій за суб'єктами їх здійснення. Тобто даний договір може укладатися між резидентами або між нерезидентами України. Тому, вважаємо, що для цілей бухгалтерського обліку доцільно класифікувати такі договори за суб'єктами договірних відносин: договір, що укладається між резидентами та нерезидентами України (рис. 2).

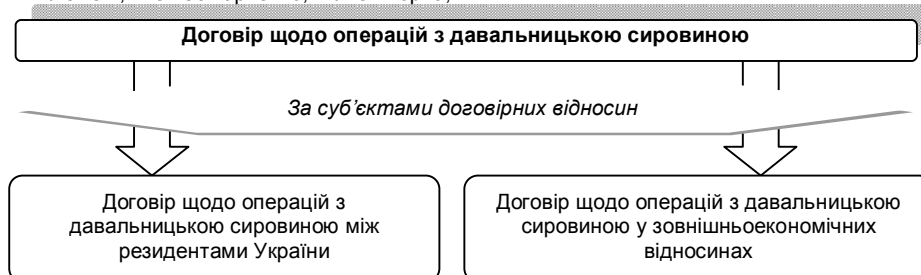


Рис. 2 Класифікація договорів щодо операцій з давальницькою сировиною за суб'єктами відносин

Якщо сторонами договору про операції з давальницькою сировиною виступають резиденти України, то чинним законодавством особливі вимоги до

укладання такого договору не встановлені. Основні положення визначаються ЦКУ та ГКУ.

При укладанні договору щодо операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних

відносинах слід дотримуватися норм таких нормативно-правових документів України, як Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність" та Положення про форму зовнішньоекономічного договору, затвердженого наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 201 від 06.09.2001 р.

На сьогодні залишається проблемною форма договору щодо операцій з давальницькою сировиною, яка, як в Україні, так і в зарубіжних країнах, зокрема Російській Федерації та Республіці Білорусь, не затверджена на загальнодержавному рівні.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

Таким чином, розглянувши особливості договірної оформлення операцій з давальницькою сировиною, можна зробити висновок, що дані операції вимагають чіткого договірної оформлення їх здійснення, однак законодавче регулювання України щодо даного питання є недосконалим. На основі проведеного дослідження договірної регулювання операцій з давальницькою сировиною, запропоновано виділити та використовувати договір щодо операцій з давальницькою сировиною, як окремий вид цивільно-правових відносин, предметом якого виступає давальницька сировина, що передається замовником переробнику для виконання ним робіт щодо виробництва готової продукції. Крім того, для потреб бухгалтерського обліку класифіковано досліджувані договір за суб'єктами договірних відносин на договір, що укладається між резидентами та нерезидентами України. Перспективою подальших досліджень є удосконалення організаційно-методичних елементів бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною для формування інформаційного забезпечення управління такими операціями на підприємстві.

#### Список використаної літератури:

1. *Авдашева С.* Давальчество в российской промышленности: причины и результаты использования // Вопросы экономики. – 2001. – № 6. – С. 100-113.  
2. *Амерханов Г.С.* Договор поставки / Г.С. Амерханов – М.: Изд-во Моск. ун-та, 1957. – 134 с.  
3. *Бабіч І.В.* Договір переробки давальницької сировини: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 – цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право / І.В. Бабіч. – Київ, 2006. – 26 с.  
4. *Баранник А.* Правове і нормативно-методичне забезпечення операцій з давальницькою сировиною / А. Баранник, Є. Котляров, В. Іващенко // Економіка України. – 1996. – №9. – С.85-87.  
5. *Биличенко О.Н.* Актуальные проблемы учета давальческих схем в производстве / О.Н. Биличенко // Факультет статистики, учета и экономического анализа: славное прошлое, наше настоящее и светлое будущее... Сборник научных статей. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2010. – 168 с.  
6. *Брагинский М.И.* Договорное право М.И. Брагинский, В.В. Витрянский / Книга третья: Договоры о выполнении работ и оказании услуг. Доп. и испр. изд. (3-й завод). – М.: Статут, 2003. – 1055 с.  
7. *Господарський кодекс України.* Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.  
8. *Деревянко Б.В.* Відмежування договору міжнародної купівлі-продажу від інших договорів / Б.В. Деревянко // Вісник ІЕПД НАН України. – 2010. – № 1. – С. 53-57.  
9. *Иоффе О.С.* Обязательственное право / О.С. Иоффе. – М.: Юрид. лит.,

1975. – 880 с.  
10. *Кашин Р.* Переработка давальческого сырья (толлинг) / Р. Кашин // Юрист. – 2003. – № 1. – С. 29-31.  
11. *Кіляр О.Р.* Облік і аналіз операцій з давальницькою сировиною: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О.Р. Кіляр. – Київ, 2008. – 18 с.  
12. *Кіляр О.Р.* Облік і аналіз операцій з давальницькою сировиною: Дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. – Київ, 2008. – 230 с.  
13. *Ковалевич И.* Какое сырье считать давальческим / И. Ковалевич // Бел. деловая газ. – 1998. – №43. – С. 16.  
14. *Копейчиков В.В.* Правознавство / В.В. Копейчиков. – Київ, Юрінком Інтер. – 2006. – 748 с.  
15. *Крепкий Л.* Поставки товаров из давальческого сырья / Л. Крепкий, Н. Яхнина // Хозяйство и право. – 1996. – №5. – С.113-118.  
16. *Кузьминский Ю.* Новое в осуществлении операций с давальческим сырьем во внешнеэкономических отношениях / Ю. Кузьминский // Бухгалтерия. – 29 ноября 2001. – №48/2 (463).  
17. *Лемеш В.Н.* Методологические аспекты учета давальческих операций: монография / В.Н. Лемеш. – Гродно: ГрГУ, 2005. – 251 с. – с. 15.  
18. *Новичков В.Г.* Финансовый анализ схемы производства на давальческом сырье / В.Г. Новичков // Аудит и финансовый анализ (журнал). – 2001. – №12. – С. 8-22.  
19. *Самарченко О.* Операции с давальческим сырьем на территории Украины / О. Самарченко // Бухгалтерия №20 (591), 17 мая 2004 год. – С.31-36.  
20. *Утрюпов Ю.* Бухгалтерский учет толлинговых операций. Учет и налогообложение операций с давальческим сырьем / Ю. Утрюпов // Нац. эконом. газ. – 2002. – № 3. – С. 16.  
21. *Хан Р.Я.* Правовая природа договора на переработку давальческого сырья / Р.Я. Хан // Научно-практический комментарий арбитражной практики. – М.: 1970. – Вып.3. – С. 148-155.  
22. *Цивільне право України.* Підручник: У 2-х кн. (книга друга) / Д.В. Боброва, О.В. Дзєра, А.С. Довгерт та ін.; За ред. О.В. Дзєри, Н.С. Кузнєцової. – К.: Юрінком Інтер, 2000. – 784 с.  
23. *Цивільне право України.* Частина перша [Підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих закладів освіти / Ч.Н. Азімов, М.М. Сібільов, В.І. Борисова та ін.]; За ред. проф. Ч.Н. Азімова, доцентів С.Н. Приступи, В.М. Ігнатенка. – Харків: Право, 2000. – 368 с.  
24. *Цивільний кодекс України.* Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.  
25. *Чорна Л.О.* Вплив особливостей складання договору на ефективність операцій з давальницькою сировиною / Л.О. Чорна, С.І. Шведа // Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція Хмельницького національного університету – Електронний ресурс. Режим доступу: [http://mev-hnu.at.ua/load/mizhnarodna\\_naukovo\\_praktichna\\_internet\\_konferencija/6\\_udoskonalennja\\_sistemi\\_upravlinnja\\_virobnichim\\_potencialom\\_pidpriemstv/7-1-0-100](http://mev-hnu.at.ua/load/mizhnarodna_naukovo_praktichna_internet_konferencija/6_udoskonalennja_sistemi_upravlinnja_virobnichim_potencialom_pidpriemstv/7-1-0-100).  
26. *Чухлей Т.* Особенности правового регулирования отношений по переработке сырья (материалов) на давальческих условиях // Таможня и ВЭД. – 2004. – № 1 (2). – С. 35-38.  
27. *Шабанова Ю.Н.* Особенности учёта операций с давальческим сырьем в Украине / Ю.Н. Шабанова // Проблеми теорії і практики обліку, аналізу, аудиту та шляхи їх вирішення: матеріали Всеукраїнської науково-метод. конф. 3-5 травня 2006 р. – Севастополь: Вид-во СевНТУ, 2006. – 256 с., С. 77-79.

ОСНИЦЬКА Наталія Анатоліївна – здобувач Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 27.10.11 р.