

ПІДХОДИ ДО ТРАКТУВАННЯ КЛЮЧОВИХ ПОНЯТЬ ЩОДО ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ В ЕКОНОМІЧНІЙ ЛІТЕРАТУРІ

Розглянуто існуючі підходи до трактування понять “давальницька сировина”, “операції з давальницькою сировиною” на підставі аналізу літературних джерел, уточнено сутність даних понять та проведено дослідження сутності складових елементів давальницької сировини

Постановка проблеми. Кін. ХХ – поч. ХХІ ст. характеризувався для України появою і прогресивним розвитком великої кількості підприємств різних організаційно-правових форм. Мало місце значне розширення зовнішньоекономічних зв'язків країни. В практиці багатьох підприємств досить часто виникали ідеї, втілення в життя яких було неможливим через відсутність необхідних виробничих потужностей або нестачу оборотних засобів. Тому однією з форм ефективної економічної діяльності стало використання операцій з давальницькою сировиною, що дозволило розширити економічні зв'язки, знизити рівень витрат на виробництво продукції, залучити наявні у нерезидентів сировину і матеріали для переробки на вітчизняних підприємствах, що стимулювало розвиток національних галузей України. Однак, використання вітчизняними підприємствами іноземної давальницької сировини мало і негативний вплив на їх діяльність через збільшення суми зносу основних засобів при відсутності будь-яких капітальних вкладень у їх розвиток.

Отже, дослідження питань щодо здійснення операцій з давальницькою сировиною є досить актуальним напрямом. Проте, відсутність єдиного підходу до визначення понять “давальницька сировина” та “операції з давальницькою сировиною” у нормативній та науковій літературі призводить до їх неузгодженого трактування та, як наслідок, виникнення суперечностей у практичній діяльності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проведений аналіз наукової та довідкової економічної літератури дає можливість стверджувати, що дослідженням питань, пов'язаних з операціями з давальницькою сировиною займається значна кількість вітчизняних та іноземних вчених. Зокрема, особливості давальницького договору розглянуті у працях С. Авдашевої, І.В. Бабіч, О.Н. Біліченко, О.Р. Кіляр, І. Ковалевич, В.М. Лемеш, Ю. Утропова, Ю.Н. Шабанової та ін. Крім того, методику бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною досліджували такі науковці, як О.Н. Біліченко, В.Є. Житний, В.О. Іваненко, О.Р. Кіляр, Н.О. Козіцька та ін. Серед науковців, які займалися проблемами державного регулювання операцій з давальницькою сировиною, – О.П. Борисенко, Т.С. Єдинак, Е.О. Ковтун, Н.О. Козіцька, Т. Лапенко,

І. Нижній, Л. Письмаченко, О.О. Саліхов, Т.С. Тоцька та ін. Крім того, багато дослідників звертають увагу на галузеві особливості використання давальницьких операцій, серед яких: А.М. Ворона, Н.О. Козіцька, С. Михалевич, І. Прибега, В.О. Терновський.

Мета дослідження. Уточнення сутності понять “давальницька сировина”, “операції з давальницькою сировиною”, а також складових елементів поняття давальницької сировини в довідковій, нормативно-правовій та науковій літературі.

Викладення основного матеріалу дослідження. В Україні операції з давальницькою сировиною регулюються Законом України “Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах” № 327/95-ВР від 15.09.1995 р. Відповідно до даного закону під давальницькою сировиною розуміють 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 [18, ст. 1].

У ст. 16 Податкового Кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010 р. знаходимо дещо інше визначення давальницької сировини: сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передається іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції, з подальшим переданням або поверненням такої продукції або її частини їх власникові або за його дорученням – іншій особі [29, ст. 16]. Таким чином, ПКУ не обмежується зовнішньоекономічним аспектом давальницької сировини.

Тому, з метою уникнення суперечностей вважаємо за доцільне додати до поняття “давальницька сировина” у Законі України “Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах” № 327/95-ВР від 15.09.1995 р. слова “у зовнішньоекономічних відносинах”.

З метою узгодження трактування досліджуваного поняття “давальницька сировина” розглянемо існуючі підходи у довідковій літературі (табл. 1).

Таблиця 1. Підходи до трактування поняття “давальницька сировина” у довідковій літературі

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1	Большой бухгалтерский словарь. / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с. [2]	Сировина, давальницька – сировина партнера, яка ввозиться в іншу країну з метою переробки та наступного вивезення готової продукції в країну власника сировини (с. 481)
2	Большой бухгалтерский словарь. / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с. [2]	Товар, давальницький – товар, який тимчасово ввозиться із-за кордону на територію країни або тимчасово вивозиться з країни за кордон для переробки з наступним поверненням в країну походження у вигляді компенсаційних товарів (с. 489)
3	Борисов А.Б. Большой экономический словарь. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с. [3]	Давальницька сировина – сировина, яка належить замовнику та передана на промислову переробку іншому підприємству для виробництва з неї продукції у відповідності до укладеного договору (с. 148)
4	Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с. [5]	Давальницька сировина (рос.: <i>давальческое сырьё</i> ; англ.: <i>goods made on commission</i>) – 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 (с. 45)
5	Внешнеэкономический словарь / Под ред. И.П. Фаминского. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с. [6]	Давальницька сировина – сировина, яка надається на переробку, в тому числі в іншу країну, і потім в переробленому вигляді повертається власнику, який оплачує витрати з її переробки (с. 78)

Продовження таблиці 1

1	2	3
6	Гордієнко К.Д. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки (Вид. 2-ге, перероб. і доп.). – К.: КНТ, 2007. – 360 с. [8]	<i>Давальницька сировина</i> – 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 (с. 62)
7	Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Редкол.: С.В. Мочерний (відпов. ред.) та інш. – К.: Видавничий центр "Академія", 2000. – 864 с. [11]	<i>Давальницький продукт, давальницька сировина</i> – вихідний сировинний продукт, що перевозиться замовником продукції її виробникові для переробки на готову продукцію, яку оплачує замовник (с.301)
8	Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика / Під заг. ред. М.І. Молдаванова. – К.: Техніка, 1993. – 856 с. [12]	<i>Давальницька сировина</i> (англ. <i>Give and take raw materials</i>) – сировина контрагента-партнера, що отримується з метою її переробки в готову продукцію з наступним поверненням готової продукції власнику сировини. Такі відносини можуть мати місце між підприємствами однієї та різних країн (с. 171)
9	Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / За ред. Романа Дяківа. – К.: "Міжнародна економічна фундація", 2002. – 704 с. [13]	<i>Давальницька сировина (давальческое сырье)</i> – сировина особи (юридичної, фізичної), власник якої є замовником на виготовлення товару з цієї сировини іншою особою-товаровиробником, а водночас і власником готового товару (продукту). Може бути давальницька сировина і зарубіжного походження, котра ввозиться в іншу країну з метою переробки в готову продукцію з наступним вивезенням в країну власника сировини або реалізацією на внутрішньому ринку країни-виробника. У ціну готової продукції виробник включає вартість переробки давальницької сировини і витрати, пов'язані з виготовленням продукції (с. 142)
10	Ермошенко Н.Н., Скворцов Н.Н. Словарь-справочник предпринимателя. – К.: УкрИНТЭИ, 1993. – 168 с. [14]	<i>Давальницька сировина</i> – сировина замовника конкретної продукції, із якої вона виготовляється. В міжнародній торгівлі – сировина іноземного партнера, яка ввозиться в іншу країну з метою її переробки в готову продукцію з наступним вивезенням в країну власника сировини (с. 39)
11	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. – К.: Знання, 2007. – 1072 с. [17]	<i>Сировина давальницька (давальча)</i> – 1) сировина, матеріали напівфабрикати, власник яких (юридична або фізична особа) є замовником на виготовлення товару (готової продукції) з цієї сировини іншою особою – товаровиробником. Може бути як вітчизняного, так і зарубіжного походження. Право власності на давальницьку сировину на кожному етапі її переробки, а також на вироблену з неї готову продукцію належить замовникові. До ціни готової продукції виробник включає вартість переробки давальницької сировини і витрати, пов'язані з виготовленням продукції; 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 (с. 836-837)
12	Краткий толковый словарь юридических и финансово-экономических терминов для предпринимателя (в помощь изучающим новые экономические законы). – 40 с. [22]	<i>Давальницька сировина</i> – сировина, матеріали, напівфабрикати і вироби, які використовуються у виробництві готової продукції з послідовним поверненням цієї продукції чи її частини їх власнику чи за його дорученням – іншому господарюючому суб'єкту (с. 8)
13	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. Економічний енциклопедичний словник: У 2-х т. Т. 1. / За ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с. [25]	<i>Давальницький продукт, давальницька сировина</i> – вихідний, сировинний продукт, що передається замовником продукції її виробникові для переробки на готову продукцію, яку оплачує замовник (с. 144)
14	Новий російсько-український словник-довідник юридичної, банківської, фінансової, бухгалтерської та економічної сфери: Близько 85 тис. слів. / Уклад. С.Я. Ермоленко та ін. – К.: Довіра, 1998. – 783 с. [27]	<i>Давальцький</i> – давальницький; ~ продукт, ~ кое сырье – вихідний, сировинний продукт, який передається замовником виробнику з метою переробки в готову продукцію, що оплачується замовником (с. 103)
15	Словник законодавчих і нормативних термінів: Юридичний словник І. Дахна / Авт. І.І. Дахно. – К.: Бліц-Інформ, 1998. – 352 с. [31]	<i>Давальницька сировина</i> – 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 виробництві готової продукції з наступним поверненням продукції повністю або частково до країни власника (чи реалізацією в країні виконавця замовником або за його дорученням виконавцем) чи вивезенням до іншої країни (с. 66)
16	Справочник бухгалтера и аудитора / Под ред. д-ра экон. наук, проф. Е.А. Мизиковского, канд. экон. наук, доц. Л.Г. Макаровой. – М.: Юрист, 2001. – 992 с. [32]	<i>Давальницька сировина, прийнята в переробку</i> : бухгалтерський облік – сировина та матеріали замовника, приймається підприємством в переробку (давальницька сировина), але не оплачується, обліковується на забалансовому рахунку "Матеріали, прийняті в переробку" (с. 409)
17	Тлумачний словник бухгалтерської та аудиторської термінології. – К.: "Українська книга", 1999. – 64 с. [33]	<i>Давальна сировина</i> – <i>Давальческое сырье</i> – <i>Given materials</i> – сировина контрагента-партнера, що передається у виробництво з метою її переробки на готову продукцію з подальшою її реалізацією власникові сировини (с. 11)

На підставі огляду довідкової літератури можна зробити висновок, що єдиного підходу до визначення поняття "давальницька сировина" не існує. У трьох джерелах [5, 8, 31] наводиться визначення давальницької сировини із Закону України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах", однак автори вносять уточнення до даного Закону в частині повернення готової продукції, виготовленої з давальницької сировини: "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".

Деякі автори трактують поняття "давальницька сировина" з точки зору відносин між резидентами України [3, 11, 22, 27, 33] і лише А.Н. Азріліян [2] наголошує на її зовнішньоекономічному характері. Однак, більшість авторів [6, 12, 13, 14, 17] розглядають поняття "давальницька сировина" як з точки зору зовнішньоекономічних відносин, так і з точки зору відносин між резидентами України.

Необхідно відмітити, що А.Н. Азріліян окрім давальницької сировини виділяє давальницький товар. Проте, товар як економічна категорія виступає активом, що придбається з метою подальшого перепродажу. Оскільки, в наведеному визначенні зазначається, що

товар ввозиться із-за кордону на територію країни або тимчасово вивозиться з країни за кордон для переробки, то можемо стверджувати, що давальницький товар можна віднести до складу давальницької сировини, оскільки в процесі переробки він змінить свої якісні характеристики.

Цікавим є підхід С.В. Мочерного, Я.С. Ларіної, О.А. Устенко та С.І. Юрія, які ототожнюють поняття "давальницька сировина" з поняттям "давальницький

продукт". Під продуктом дані автори розуміють результат праці людини в матеріально-речовій або нематеріальній формі (наукове відкриття, ноу-хау та ін.) [25, с. 190].

У зв'язку з неоднозначним трактуванням поняття "давальницька сировина" у довідковій літературі вважаємо за доцільне розглянути підходи до визначення його сутності в науковій та навчальній літературі (табл. 2).

Таблиця 2. Визначення терміну "давальницька сировина" в літературних джерелах

№ з/п	Автор	Визначення
1	Бабіч І.В. [1]	Давальницька сировина – вихідна сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, передані виконавцеві замовником у натурі без оплати їх вартості для безпосереднього використання у виробництві готової продукції, що належить та повертається замовнику, які визначають основні (ідентифікаційні) властивості готової продукції або характер процесу (процесів) її виробництва
2	Бутинець Ф.Ф. [4, с. 282]	Давальницька сировина в зовнішньоекономічній діяльності – 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 виробництві готової продукції з наступним поверненням продукції повністю або частково в країну власника (реалізації в країні виконавця замовником або за його дорученням виконавцем), або вивезенням в третю країну
3	Азаров М.Я. [28, с. 107]	Давальницька сировина – 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 виробництві готової продукції з наступним поверненням продукції повністю або частково до країни власника (чи реалізацією в країні виконавця замовником або за його дорученням виконавцем) чи вивезенням до іншої країни
4	Карпенко О.В. [21, с. 99]	
5	Кузьмінський Ю.А., Козак В.Г., Лук'яненко Л.І. [23, с. 75]	
6	Зінь Е.А., Дука Н.С. [20, с. 128]	Давальницька сировина – сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, ввезені на митну територію України іноземним замовником (чи куплені іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезені за її межі українським замовником для використання у виробленні готової продукції

Проведений аналіз наукової літератури дозволяє зробити висновок, що серед вчених існує неоднозначне трактування поняття давальницька сировина. Більшість науковців, зокрема, М.Я. Азаров, Ф.Ф. Бутинець, О.В. Карпенко, В.Г. Козак, Ю.А. Кузьмінський та Л.І. Лук'яненко дотримуються одного підходу до визначення поняття "давальницька сировина", наголошуючи на її зовнішньоекономічному характері.

Бабіч І.В. розглядають давальницьку сировину з точки зору здійснення давальницьких операцій між резидентами України.

Отже, до поняття "давальницька сировина" дослідниками включаються такі складові елементи, як сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби та енергоносії. Розглянемо детальніше характеристику кожного з цих елементів (табл. 3).

Таблиця 3. Визначення сутності складових елементів поняття "давальницька сировина" в довідковій літературі

Складові елементи поняття "давальницька сировина"	Визначення
Сировина	частина предметів праці, які зазнали попередньої обробки працею людини і підлягають наступній промисловій переробці [26, с. 311] видобуті корисні копалини та інші природні ресурси, виготовлені з них матеріали, що підлягають подальшій переробці [13, с. 538]
Матеріали	різноманітні речові елементи, що використовуються в якості предметів праці для виготовлення продукції [3, с. 378]
Напівфабрикат	готовий виріб, продукція одного з підрозділів, фірми або компанії, який використовується для виробництва складнішого виду продукції, а тому підлягає наступній переробці в підрозділах, цехах, філіях цих структур [25, с. 563] продукт праці, що має пройти подальшу обробку, аби стати готовим виробом [13, с. 389-390]
Енергоносії	1) органічне паливо, електроенергія, нетрадиційні та поновлювані види енергії, вторинні енергетичні ресурси; 2) кам'яне і буре вугілля, торф, інші види первинного твердого палива, буровугільні і торф'яні брикети, газ нафтопереробки, нафтопродукти, природний газ, природні енергетичні ресурси (ядерна, гідравлічна та геотермальна енергія, інші природні ресурси), електрична і теплова енергія [9, с. 68]
Комплектуючі вироби	відрізняються від матеріалів тим, що вони призначені для виробництва не будь-якого, а чітко визначеного конкретного продукту, і від напівфабрикатів тим, що заключним етапом виробництва продукції із комплектуючих виробів може бути тільки їх комплектування, а не будь-яка інша операція [19, с. 79]

Виходячи зі складових елементів поняття давальницької сировини, можна зробити висновок, що підприємство-замовник може передавати виробникові не лише сировину, а й матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби та енергоносії, що викликає суперечливість використання самого поняття "давальницька сировина".

На основі розглянутих підходів до визначення поняття "давальницька сировина" в довідковій, нормативно-правовій та науковій літературі можемо зробити висновок, що 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. Замовник та виробник можуть бути як резидентами, так і нерезидентами України.

Розглянемо детальніше, що розуміється під операціями з давальницькою сировиною. У ст. 1 Закону України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" № 327/95-ВР від 15.09.1995 р. наводиться окремо визначення операції з давальницькою сировиною та операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах.

Відповідно до закону України операція з давальницькою сировиною – це операція з попередньої поставки сировини для її наступного перероблення (оброблення, 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.

Відповідно до ст. 16 ПКУ *операція з давальницькою сировиною* – це операція з переробки (обробки, збагачення чи виконання) 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 відсотків загальної вартості готової продукції.

Таким чином, у законі України та в ПКУ зазначається подібне трактування операцій з давальницькою сировиною, чітко вказується питома вага давальницької сировини у загальній вартості готової продукції, що повинна становити не менше 20 відсотків.

Однак, у законі України на відміну від ПКУ наголошується на обов'язковій попередній поставці сировини для її наступної переробки, тобто операції, що не передбачають попередньої поставки сировини для отримання готової продукції не вважаються операціями з давальницькою сировиною, про що не зазначено у ПКУ. Тому, необхідно внести дане уточнення до визначення поняття "операції з давальницькою сировиною" у ПКУ.

У Законі України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" № 327/95-ВР від 15.09.1995 р. наведено також визначення *операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах* – це операція з перероблення (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини в результаті технологічного процесу із зміною коду по ТН ЗЕД (незалежно від кількості виконавців), а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини) з метою отримання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі переробки, а також на заключному, є основним матеріалом та її вартість становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції, при цьому обов'язковим є попереднє здійснення поставки виконавцю давальницької сировини відносно повернення виготовленої з неї готової продукції замовнику. При розрахунку вартості давальницької сировини у вартості готової продукції враховуються вартість всієї вивезеної (ввезеної) давальницької сировини та витрати по доставці цієї сировини до виконавця.

У зв'язку з виявленими суперечностями щодо сутності операцій з давальницькою сировиною у нормативно-правових документах вважаємо за необхідне розглянути підходи вчених та науковців до їх трактування.

Вітчизняний науковець Т.С. Єдинак вважає, що 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 [15].

На думку В.Є. Житного, операції з давальницькою сировиною – це складний економічний процес виробничих відносин господарюючих суб'єктів – замовника (власника давальницької сировини) і виконавця – виробника готової продукції, що базується на інститутах і принципах ринкової економіки, складовою частиною яких є внутрісистемні протиріччя та конкуренція [16].

Кириченко О.А. вважає, що операції з давальницькою сировиною передбачають переробку закордонної сировини чи відходів із наступними розрахунками продуктами їхньої переробки і є виправданими тоді, коли є величезні запаси сировини, відходів, а потужностей для їх переробки немає або вони не достатні [24, с. 139].

Такі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей та бухгалтер-експерт Т.І. Войтенко розглядають операцію з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах, під якою розуміють операції з переробки

(обробки, збагачення або використання) давальницької сировини в результаті технологічного процесу зі зміною коду за ТН ЗЕД (незалежно від кількості виконавців), а також етапів (операцій з переробки цієї сировини) з метою отримання готової продукції за відповідну плату. [4, с. 282; 7, с. 336]. Однак, Т.І. Войтенко, дотримуючись визначення операцій з давальницькою сировиною, наведеного у законі України, відмічає також необхідність попередньої поставки сировини для її наступної переробки у готову продукцію.

Таким чином, Ф.Ф. Бутинець, Т.І. Войтенко та І.В. Жиглей звертають увагу на зовнішньоекономічний характер операцій з давальницькою сировиною і вважають, що для віднесення операцій до операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах необхідно, щоб готова продукція мала код товарної номенклатури, відмінний від коду сировини.

На нашу думку, слід дотримуватися визначення операцій з давальницькою сировиною, наведеного у Законі України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" № 327/95-ВР від 15.09.1995 р. Однак, оскільки, до складових елементів поняття "давальницька сировина" входять комплектуючі вироби, а заключним етапом виробництва продукції із комплектуючих виробів може бути тільки їх комплектування, а не будь-яка інша операція, то вважаємо за необхідне уточнити це у визначенні поняття "операція з давальницькою сировиною" та "операція з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах".

Тобто, *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.

Висновки і перспективи подальших досліджень. На підставі аналізу підходів до визначення поняття "давальницька сировина" в довідковій, нормативно-правовій та науковій літературі сформульовано власне визначення давальницької сировини – 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. Замовник та виробник можуть бути як резидентами, так і нерезидентами України.

Крім того, уточнено поняття "*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.

Список використаної літератури:

1. *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. 2. *Большой бухгалтерский словарь.* / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с. 3. *Борисов А.Б.* Большой

- економічний словарь. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
4. *Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В.* Облік зовнішньоекономічної діяльності: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 388 с.
5. *Бухгалтерський словник.* / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с.
6. *Внешнеэкономический словарь* / Под ред. И.П. Фаминского. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с.
7. *Войтенко Т.* ЗЕД: бухгалтерський та податковий облік у подробицях. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2010. – 448 с.
8. *Гордієнко К.Д.* Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.: КНТ, 2007. – 360 с.
9. *Гордієнко К.Д.* Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки / Гордієнко К.Д. – К.: КНТ, 2006. – 308 с.
10. *Дроздова Г.М.* Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності підприємства: навчальний посібник. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 172 с.
11. *Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1* / Редкол.: С.В. Мочерний (відпов. ред.) та інш. – К.: Видавничий центр "Академія", 2000. – 864 с.
12. *Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика* / Під заг. ред. М.І. Молдаванова. – К.: Техніка, 1993. – 856 с.
13. *Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера* / За ред. Романа Дяківа. – К.: "Міжнародна економічна фундація", 2002. – 704 с.
14. *Ермошенко Н.Н.* Словарь-справочник підприємця / Н.Н. Ермошенко, Н.Н. Скворцов – К.: УкрИНТЭИ, 1993. – 168 с.
15. *Єдинак Т.С.* Державне регулювання та контроль операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата наук з державного управління: спец. 25.00.02 – механізми державного управління / Т.С. Єдинак. – Запоріжжя, 2007. – 22 с.
16. *Житний В.Є.* Удосконалення аналізу операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / В.Є. Житний. – Харків, 2001. – 19 с.
17. *Загородній А.Г.* Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
18. Закон України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" № 327/95-ВР від 15.09.1995 р. 19. *Захаров К.В.* Логистика, ефективність и риски внешнеэкономических операций / К.В. Захаров, Цыганок А.В., В.П. Бочарников, А.К. Захаров – К.: ИНЭКС, 2000. – 237 с.
20. *Зінь Е.А.* Основи зовнішньоекономічної діяльності: підручник / Е.А. Зінь, Н.С. Дука / За ред. д.е.н., професора Е.А. Зіня. – К.: Видавництво "Кондор", 2009. – 432 с.
21. *Карпенко О.В.* Облік та аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Навч. посіб. для студентів вищ. навч. закл. – К.: НМУ Укоопосвіта, 1999. – 290 с.
22. *Краткий толковый словарь юридических и финансово-экономических терминов для предпринимателя (в помощь изучающим новые экономические законы).* – 40 с.
23. *Кузьмінський Ю.А.* Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Навч. посіб. / Кузьмінський Ю.А., Козак В.Г., Лук'яненко Л.І. та інш. – К.: Аграрна наука, 2000. – 396 с.
24. *Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності: підручник* / За ред. О.А. Кириченка. – К.: Знання, 2005. – 493 с.
25. *Мочерний С.В.* Економічний енциклопедичний словник / Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І.: У 2-х т. Т. 1. / За ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
26. *Мочерний С.В.* Економічний енциклопедичний словник / Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І.: У 2-х т. Т. 2. / За ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2006. – 568 с.
27. *Новий російсько-український словник-довідник юридичної, банківської, фінансової, бухгалтерської та економічної сфери:* Близько 85 тис. слів. / Уклад. С.Я. Ермоленко та ін. – К.: Довіра, 1998. – 783 с.
28. *Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні:* Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / За заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: ДІЯ, 2000. – 320 с.
29. *Податковий Кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р.*
30. *Популярна юридична енциклопедія* / Кол. авт.: В.К. Гіжевський, В.В. Головченко, В.С. Ковальський (кер.) та ін. – К.: Хрінком Інтер, 2002. – 528 с.
31. *Словник законодавчих і нормативних термінів:* Юридичний словник І. Дахна / Авт. І.І. Дахно. – К.: Бліц-Інформ, 1998. – 352 с.
32. *Справочник бухгалтера и аудитора* / Под ред. д-ра экон. наук, проф. Е.А. Мизиковского, канд. экон. наук, доц. Л.Г. Макаровой. – М.: Юристъ, 2001. – 992 с.
33. *Тлумачний словник бухгалтерської та аудиторської термінології.* К.: "Українська книга", 1999. – 64 с.

ОСНИЦЬКА Наталія Анатолівна – здобувач Житомирського державного технологічного університету