

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

Розкрито економічна сутність та організаційно-правові аспекти понять давальницька сировина та операція з давальницькою сировиною. Проведено статистичний аналіз експортованої та імпортованої давальницької сировини і виготовленої з неї готової продукції за останні роки. Наголошено на деяких вадах у нормативно-правовій базі України та надано пропозиції щодо їх усунення.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: давальницька сировина, операція з давальницькою сировиною, замовник, виконавець, резидент, нерезидент, експорт, імпорт, готова продукція.

Формування та здійснення ділових зв'язків з іноземними та національними партнерами та ефективне управління операціями з давальницькою сировиною неможливе без досконалої нормативно-правової бази. Операції з переробки давальницької сировини в останні роки отримали широке розповсюдження. Основною рисою цих операцій являється те, що замовник передає підряднику матеріали (сировину), але не передає право власності на них. При оформленні таких операцій учасники давальницьких схем зустрічаються з багатьма проблемними питаннями, зокрема, пов'язаними з правовим регулюванням, які підприємствам доводиться вирішувати самостійно. Проте, незважаючи на свою актуальність, ця тема у вітчизняній економічній літературі залишається малодослідженою.

Дослідженню проблем, що зустрічаються при операціях з давальницькою сировиною, присвячено незначна кількість наукових публікацій. На протязі останніх років ці проблеми вивчалися такими вченими, як Ф. Ф. Бутинець [4], О. П. Гребельник [5], О. О. Романовський [6], М. І. Дідівський [7], Г. Коваленко [9], Л. Ірха [8], С. Подзе [10].

Операції з давальницькою сировиною між підприємствами-резидентами яскраво висвітлила у своїй науковій статті О. Самарченко [11].

Ці та інші публікації у своїй більшості розкривають бухгалтерський облік або оподаткування операцій з давальницькою сировиною і зовсім мало уваги приділено економічній сутності, організаційно-правовому механізму їх забезпечення. Отже, саме ці

аргументи обумовлюють актуальність обраної теми і цільову спрямованість статті.

Метою статті є дослідження організаційно-правового забезпечення операцій з давальницькою сировиною та визначення напрямів його удосконалення.

У практиці підприємницької діяльності дуже часто виникають ідеї, які підприємство не в змозі самостійно впровадити в життя із-за відсутності необхідних виробничих потужностей або нестачі оборотних засобів. Виходом з такої ситуації може стати залучення партнера, що володіє коштами, та укладання з ним договору на переробку поставленої сировини. Такі договори в господарській практиці називають давальницькими. Застосовуючи давальницьку схему при ввезенні давальницької сировини, а також при отриманні давальницької сировини, закупленої за іноземну валюту на території України, підприємство може використовувати наявні виробничі потужності для отримання готової продукції. За виконану роботу підприємство може отримати кошти, сировину, готову продукцію або, залежно від умов контракту, оплату в комбінованій формі. Не дивлячись на багатий досвід роботи з давальницькою сировиною, в багатьох галузях промисловості на практиці виникають численні питання, пов'язані з економічним та правовим тлумаченням таких господарських операцій.

В операціях з давальницькою сировиною беруть участь два суб'єкти господарювання: виконавець та замовник [4]. Законодавець до замовників відносить суб'єктів господарської діяльності, які надають давальницьку сировину, а до виконавців — суб'єктів господарської діяльності, які здійснюють переробку, обробку, збагачення чи використання давальницької сировини.

Існує кілька причин, що змушують підприємство використовувати в своїй діяльності давальницьку сировину.

1. Якщо, наприклад, підприємство-замовник являється підприємством оптової торгівлі, що не має матеріально-технічної бази для виготовлення необхідної покупцю продукції. Використовуючи в роботі давальницькі схеми, воно стає проміжним ланцюгом між постачальником сировини і споживачем готової продукції, виготовленої з такої сировини. При цьому на стадії виробництва продукції за допомогою підрядника замовник може мінімізувати оподаткування свого підприємства. Відбувається це тому, що замовник не передає право власності на сировину. Відсутність права власності обумовлює і відсутність продаж, відповідно і об'єкта для оподаткування податком на додану вартість і податком на прибуток.

2. Для підприємства-підрядника використання договорів на переробку давальницької сировини вигідно тому що, воно має можливість забезпечити себе замовленнями без застосування трудових ресурсів і оборотних засобів на придбання необхідних матеріалів (сировини). До того ж йому не потрібно шукати ринок-збуту готової продукції. Звичайно, таку позицію підприємства-підрядника неможливо назвати перспективною в умовах жорсткої ринкової конкуренції, але вона допомагає «виживати» великій кількості промислових підприємств [11].

Перед здійсненням операцій з давальницькою сировиною, як і перед здійсненням будь-яких інших взаємовідносин між господарюючими суб'єктами, між замовником та виконавцем укладається договір. Даний договір повинен бути укладений з дотриманням норм Цивільного кодексу України від 16.01.2003 р. № 435 [3]. Відповідно до Цивільного Кодексу України договір про операції з давальницькою сировиною за своїм змістом відповідає договору підяду (гл. 61 ЦКУ). Хоча давальницькі операції давно і міцно ввійшли в практику комерційної діяльності, але ні в одному Нормативно-правовому акті не визначено поняття давальницького договору [9].

Якщо одна із сторін договору є нерезидентом, то потрібно також враховувати Положення про форму зовнішньоекономічного договору, затверджене наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 р. № 201 [2].

Для підприємств, які займаються зовнішньоекономічною діяльністю, актуальним є питання можливості здійснення операцій, пов'язаних з експортом та імпортом давальницької сировини. Порядок здійснення операцій з давальницькою сировиною у сфері зовнішньоекономічних відносин регулюється Законом України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» від 15.09.95 р. № 327/95-ВР (зі змінами та доповненнями) [1].

Якщо розглядати Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах», то найістотнішою проблемою на сьогодні, є непередбачення списання природних збитків (наприклад для підприємств кольорової металургії, що працюють за давальницькими схемами).

Під час доставки давальницької сировини на територію України частина її втрачається під час транспортування. А згідно законодавства (Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах») [1] при розрахунку вартості давальницької сировини у вартості готової продукції враховуються

вартість усієї ввезеної давальницької сировини та витрати по доставці цієї сировини до виконавця [1]. Відповідно підприємству-виконавцю доводиться купувати частину сировини, що втрачається (звісно, при цьому витрачаються значні суми коштів), а потім вже власну сировину списувати як природні збитки.

Якщо розглядати давальницькі схеми між підприємствами-резидентами, то необхідно виділити, що окремого нормативно-правового документа, що регулює ці операції, взагалі немає. При цьому використовують основні поняття Закону України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» від 15.09.95 р. № 327/95-ВР (зі змінами та доповненнями), а також норми Цивільного кодексу України від 16.01.2003 р. № 435 [3].

Істотною проблемою у сфері використання давальницької сировини на території України залишається визначення у підприємства-замовника продукту, отриманого в результаті переробки давальницької сировини (як товару чи як готової продукції). Визначення готової продукції, що наведене в Законі України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах», на жаль, зрозуміlostі не вносить.

Даний Закон визначає, що: «... Готова продукція — продукція (товар), виготовлена з використанням давальницької сировини (крім тієї частини, яка використовується для проведення розрахунків за його переробку) та визначена як кінцева в контракті між замовником та виконавцем» [11]. Дане питання вже обговорювалося неодноразово в наукових працях, але до цього часу змін у законі здійснено не було. По-перше, необхідно розробити нормативно-правовий акт, який би регулював відносини щодо операцій з давальницькою сировиною між підприємствами-резидентами, а також удосконалити понятійний апарат таких категорій, як товар і готова продукція, що дасть змогу уникнути помилок під час ведення бухгалтерського обліку з цих операцій.

Наступним недоліком правового забезпечення операцій з давальницькою сировиною є те, що ні в одному нормативно-правовому акті не визначено, хто ж являється виробником кінцевої (готової продукції) при її виготовленні з давальницької сировини. Сумніви виникають із-за того, що власником сировини і готової продукції являється замовник, тому при складанні договору на переробку давальницької сировини доцільно чітко вказувати, хто буде виробником готової продукції (товару).

Підсумовуючи наведені в статті аргументи щодо недоліків нормативно-правової бази, можна зробити висновок, що з метою

удосконалення бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною доцільно впровадити такі організаційно-правові заходи:

1. Розробити нормативно-правовий акт, який би регулював відносини щодо операцій з давальницькою сировиною між підприємствами-резидентами.

2. Удосконалити понятійний апарат, що дає визначення таким поняттям, як товар і готова продукція.

3. Внести зміни в Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» від 15.09.95 р. № 327/95-ВР (зі змінами та доповненнями) для того, щоб національні підприємства не втрачали значні суми прибутків.

Таким чином, подолання організаційних, економічних і правових недоліків дасть змогу забезпечити розвиток цієї важливої сфери в майбутньому.

Література

1. Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» від 15.09.95 р. № 327/95-ВР (зі змінами та доповненнями) .

2. Положення про форму зовнішньоекономічного договору: Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 р. № 201.

3. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435 .

4. *Бутинець Ф. Ф. та ін.* Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»; За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця / 2-ге вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2001. — 544 с.

5. *Гребельник О. П.* Основи зовнішньоекономічної діяльності: Підручник. — К.: Центр навчальної літератури, 2004. — 384 с.

6. *Гребельник О. П., Романовський О. О.* Основи зовнішньоекономічної діяльності: Навч. посіб. — К.: Деміур, 2003. — 296 с.

7. *Дідківський М. І.* Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: Навч. посіб. — К.: Знання, 2006. — 463 с.

8. *Ірха Л.* Бухгалтерський облік експортних (без вивезення) та імпорتنих (без ввезення) операцій // Актуальні питання економіки. — 2004. — № 6 (36). — С. 43—48.

9. *Коваленко Г.* Давальницька сировина в зовнішньоекономічній діяльності (митне оформлення, оподаткування і бухгалтерський облік) // Бухгалтерія. — 2004. — № 20 (591). — С. 38—49.

10. *Подзе С.* Договір про переробку давальницької сировини (загальна характеристика) // Бухгалтерія. — 2004. — № 20 (591). — С. 24—31.

11. *Самарченко О.* Операції з давальницькою сировиною на території України // Бухгалтерія. — 2004. — № 20 (591). — С. 31—38.

Стаття надійшла до редакції 01.11.2007