

DOI: [10.32702/2307-2105-2018.11.106](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2018.11.106)

УДК 657

*В. Ю. Гордополов,
кандидат економічних наук, доцент
Київського національного торговельно-економічного університету*

ТОЛІНГОВІ ОПЕРАЦІЇ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ТА ЗНАЧЕННЯ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

*V. Gordopolov
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Kyiv National University of Trade and Economics*

TOLLING OPERATIONS AS OBJECT ACCOUNTING ECONOMIC CONTENT AND SIGNIFICANCE IN THE CONTEMPORARY ECONOMY

В статті проаналізовано ряд наукових праць, які стосуються толінгових операцій, визначено яким питанням було приділено недостатньо уваги. Проведено аналіз підходів щодо визначення мотивів здійснення толінгових операцій. Характеристика толінгових операцій як об'єкту бухгалтерського обліку та обґрунтування їх значення, в умовах посилення глобалізації, дозволили встановити мотиви здійснення даних операцій з позицій підприємства-власника сировини та підприємства-переробника. На основі аналізу вітчизняних та зарубіжних праць, а також визначення підходів щодо трактування сутності основних та суміжних категорій у сфері толінгу, встановлено ототожнення «толінг», «толінгові операції» та «операції з давальницькою сировиною». З метою розмежування даних понять та уточнення понятійно-категоріального апарату, запропоновано авторські визначення категорій «толінг» та «толінгові операції» з позицій бухгалтерського обліку. Під категорією «толінг» запропоновано розуміти процес взаємодії контрагентів (резидента та нерезидента) щодо переробки давальницької сировини в умовах відсутності заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за договором толінгу, відповідно до чинного законодавства; а під категорією «толінгові операції» - сукупність господарських операцій, що виникають між підприємством-резидентом та підприємством-нерезидентом щодо переробки (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини з метою отримання готової продукції, на умовах визначених договором та у межах чинного законодавства. На основі визначення особливостей толінгових операцій та в результаті визначення підходів щодо трактування сутності даних операцій, побудовано теоретичну конструкцію здійснення толінгових операцій як об'єкту бухгалтерського обліку, що включає понятійно-категоріальний апарат, загальну модель здійснення толінгових операцій з позиції виділення груп господарських операцій, та нормативно-правові особливості їх здійснення.

The article analyzes a number of scientific works dealing with tolling operations, which determines which issues have been given insufficient attention. The analysis of approaches to determining the motives for doing tolling operations is carried out. The characterization of tolling operations as an

object of accounting and substantiation of their significance, in conditions of increasing globalization, allowed to establish the motives for carrying out these operations from the positions of the enterprise-owner of the raw material and the enterprise-processor. On the basis of the analysis of domestic and foreign works, as well as the definition of approaches to the interpretation of the essence of the main and related categories in the sphere of tolling, the identification of "tolling", "tolling operations" and "operations with tolling raw materials" was established. In order to delimit these concepts and clarify the concept-categorical apparatus, author definitions of categories "tolling" and "tolling operations" are proposed from the standpoint of accounting. Under the category of "tolling" it is proposed to understand the process of interaction of counterparties (resident and non-resident) with regard to processing of tolling raw materials in the absence of measures of non-tariff regulation of foreign economic activity, according to the contract of tolling, in accordance with the current legislation; and under the category of "tolling operations" - a set of business transactions that arise between a resident and a non-resident enterprise for the processing (processing, enrichment or use) of the customer's raw materials for the purpose of obtaining the finished product, under the conditions specified in the contract and within the limits of the current legislation. On the basis of the definition of the features of tolling operations and as a result of determining the approaches to the interpretation of the nature of these operations, the theoretical construction of the transaction transaction as an object of accounting, including the conceptual categorical apparatus, the general model of the implementation of tolling operations from the position of the allocation of business operations groups, and normative-legal peculiarities of their implementation.

Ключові слова: Бухгалтерський облік; толінг; толінгові операції; давальницька сировина; зовнішньо-економічна діяльність.

Key words: Accounting; tolling; tolling operations; tolling raw materials; foreign-economic activity.

Актуальність дослідження. Сучасні процеси світової економічної інтеграції та уніфікації обумовлюють посилення міжнародного поділу праці та формують нові завдання перед усіма без винятку економічними агентами. Натомість, зовнішньоекономічна діяльність, що включає широкий спектр операцій, є одним із каталізаторів використання економічного потенціалу підприємств, та, на сьогодні, є поширеною серед вітчизняних суб'єктів господарювання. Однією із форм здійснення зовнішньоекономічної діяльності є толінгові операції.

Зважаючи на сучасну потребу впровадження інноваційних підходів до здійснення господарської діяльності, вирішення економічних завдань щодо забезпечення зростання в умовах обмеженості ресурсів, що в свою чергу, обумовлює пошук нових підходів до переробки сировини та організації виробництва, актуальним питанням є вивчення наслідків міжнародного поділу праці, зокрема дослідження толінгових операцій як форми економічної взаємодії суб'єктів господарювання в частині здійснення ними зовнішньоекономічної діяльності. Актуальність даного питання підсилюється, в сучасних умовах, коли поширеною є практика переробки імпортової сировини вітчизняними підприємствами на умовах толінгу. Однак, у науковій та практичній літературі зустрічається поняття «операції з давальницькою сировиною», яке часто ототожнюється із толінговими операціями, що обумовлює відсутність єдності трактувань та неможливість визначення даних операцій як об'єкту бухгалтерського обліку.

За даними Державної служби статистики [26], у 2016 році вартість послуг для переробки товарів з метою реалізації за кордоном, складала: що стосується експорту - 1117,0 млн дол США та, відповідно, імпорту - 5,2 млн дол США, тобто наведені дані характеризують грошовий вимір толінгових операцій та свідчать про їх поширену практику їх здійснення вітчизняними суб'єктами господарювання, адже дані операції у загальному об'ємі експорту складають частку у 2,98 %.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання толінгових операцій досліджували М.Ю. Барна, Н.М. Гарбар, К.К. Богомазова, Ю.В. Гончаров, А.О. Дворецький, В.В. Гордієць, Л.М. Римарева, Н.А. Єфременкова, Т.В. Байдак, Г.О. Партин, О.А. Горбач, І.І. Коць, Т.С. Єдинак, Н.А. Єфременкова, Т.В. Байдак, Л.І. Кузічкіна, В.В. Козик, В.Є. Житний, Б.І. Синецький та ін. Не применшуючи значення наукових досліджень та відаючи належне науковому доробку у даній сфері, слід відзначити, що питання толінгових операцій як складової зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання, зокрема в системі бухгалтерського обліку, визначені на недостатньому рівні, що обумовлено відсутністю чіткого розмежування даних операцій з операціями, пов'язаними із давальницькою сировиною, що в свою чергу, призводить до наукової плутанини та, як наслідок, виникнення непорозумінь на практиці.

Викладення основного матеріалу. Толінгові операції як одна із форм міжнародної кооперації набули неабиякого поширення у світі, під час розвитку науково-технічного прогресу, що обумовив розвиток міжнародної конкуренції. Перед суб'єктами господарювання постало завдання щодо перегляду виробничих витрат в цілому та

витрат на оплату праці зокрема. Одним із шляхів вирішення даних завдань був вибір місця виробництва продукції у світовому масштабі, що дозволяло мінімізувати витрати на виробництво. Як стверджує І.А. Белова [5, с. 77] «США як класична країна з високими витратами на оплату праці вже дуже рано відчула необхідність розміщення замовлень на переробку в країнах з більш низькими витратами на заробітну плату, за ними послідували інші індустріальні країни. У Німеччині (ФРН) процес розміщення замовлень на переробку активізувався тільки з початку 70-х рр., після підвищення рівня зарплати. У той час частина одержуваної за толлінговими контрактами продукції у світовій торгівлі (в імпорті та експорті) становила від 0,5 до 1%».

Достатньо поширеною практикою було здійснення операцій, що нагадують толінг, у Радянському Союзі у 80-х роках, коли створювалися невеликі фірми, що передавали на переробку середнім та великим суб'єктам господарювання частини сировини з метою переробки останніми в готову продукцію. Така форма організації була вигідною обом контрагентам, адже нові фірми не мали виробничих потужностей та фінансових ресурсів для їх створення, а великі підприємства працювали по системі державних замовлень із обов'язковим розподілом сировини та готової продукції між постачальниками та споживачами. Натомість, після проголошення незалежності України та розпаду СРСР проблема щодо завантаженості виробництва загострилася, що було обумовлено розривом вертикально-інтегрованих ланцюгів виробництва між колишніми республіками СРСР. Це все було підставами щодо пошуку суб'єктами господарювання нових форм ведення господарської діяльності, а у зв'язку з посиленням глобалізаційних процесів у світі, необхідністю побудови зовнішньоекономічних зв'язків та виходу на міжнародні ринки. На сьогодні, толінг є достатньо поширеною практикою серед вітчизняних суб'єктів господарювання, при чому здійснюється переробка як вітчизняної сировини нерезидентами поза межами України, так і в межах митної території переробка іноземної сировини резидентами України. Даний вид діяльності з позицій макроекономіки має ряд переваг для країни, адже дозволяє завантажити виробничі потужності підприємств, забезпечити поточні витрати суб'єктів господарювання, сприяти підвищенню загального добробуту шляхом забезпечення населення робочими місцями, що в свою чергу, забезпечуватимуть, у вигляді податкових і соціальних відрахувань, надходження до бюджету.

У сучасних літературних джерелах значна увага приділяється визначенню мотивів здійснення толінгових операцій. З огляду на те, що дані господарські операції здійснюються між двома суб'єктами, існує ряд причин, що обумовлюють даний вид взаємодії між ними, тому доцільно їх розглядати з позицій як підприємства-власника сировини, так і підприємства-переробника. Зокрема, підходи дослідників щодо визначення мотивів узагальнено та наведено в таблиці 1.

Таблиця 1.
Підходи щодо визначення мотивів здійснення толінгових операцій

№ з/п	Мотиви здійснення толінгових операцій	Автори, джерело					
		Ю.В. Гончаров, А.О. Дворецький [9]	О.Г. Мельник, І.І. Коць, О.М. Урїкова [23]	К.К. Богомазова [7]	З.М. Дутко, О.Г. Мельник [2]	Г.О. Партин, А.О. Горбач [28]	Разом
Підприємства-переробника							
1	Завантаження вільних виробничих потужностей	+	+	+	+	+	5
2	Забезпечення достатнього рівня платоспроможності	+	-	-	-	-	1
3	Збереження кваліфікованого кадрового складу	+	-	-	-	-	1
4	Дефіцит власних сировинних ресурсів	+	+	+	+	+	5
5	Відсутність оборотних коштів	+	+	+	+	+	5
6	Соціальний тиск з боку персоналу	+	+	+	+	+	5
7	Загроза припинення виробництва	-	+	+	+	+	4
8	Зменшення потреби в кредитних ресурсах	-	+	-	-	-	1
9	Наявність заборгованості	+	-	+	+	+	4
10	Недоступність кредитних коштів	+	-	+	+	+	4
Підприємства-власника сировини							
1	Зниження собівартості продукції	+	-	+	+	+	4
2	Відсутність спеціалізованих технологій	+	-	+	+	+	4
3	Відсутність вільних виробничих потужностей	+	-	+	+	+	4

Джерело: власна розробка

Таким чином більшість дослідників серед мотивів здійснення толінгових операцій з позицій підприємства-переробника зазначають: завантаження вільних виробничих потужностей, дефіцит власних сировинних ресурсів,

відсутність оборотних коштів, соціальний тиск з боку персоналу, наявність заборгованостей, недоступність кредитних коштів та загроза припинення виробництва. Серед мотивів у літературних джерелах зустрічаються також забезпечення достатнього рівня платоспроможності, збереження кваліфікованого кадрового складу та зменшення потреби в кредитних ресурсах. Натомість, дослідники, що визначали мотиви здійснення толінгових операцій з позиції підприємства-власника сировини, зазначають наступні причини: зниження собівартості продукції, відсутність спеціалізованих технологій та відсутність вільних виробничих потужностей. У дисертаційній роботі І.І. Коць [19] визначено мотиви здійснення толінгових операцій з позиції підприємства-власника сировини та підприємства-переробника та структуровано за наступними групами: виробничі, сировинно-матеріальні, майнові, фінансові, соціально-кадрові, маркетингові, логістично-територіальні та зовнішньоекономічні, що наведено в таблиці 2.

Таблиця 2.
Структурування мотивів здійснення толінгових операцій*

<i>Мотиви</i>	<i>Підприємство- власник сировини</i>	<i>Підприємство-переробник</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<i>Виробничі</i>	максимальне використання наявних виробничих потужностей; відсутність резервів виробничих потужностей в умовах зростання обсягу попиту; відсутність спеціалізованих виробничих технологій для освоєння виробництва нових видів продукції; відсутність дозволів на виробництво певних видів продукції	низький рівень використання виробничих потужностей; високий рівень виробничого потенціалу; наявність прогресивних спеціалізованих технологій виробництва; існування загрози згорання певних видів виробництва або повної зупинки виробничого процесу
<i>Сировинно-матеріальні</i>	наявність в країні розташування замовника потужної дешевої сировинної бази; профіцит матеріальних ресурсів на складах толінгера; наявність на підприємстві замовника налагодженого ресурсоекономного виробництва певних видів товарів як сировини для подальшого виготовлення готової продукції; низькі матеріальні витрати	відсутність в країні розташування виконавця відповідної сировинної бази або її дефіцит; низький рівень запасів матеріальних ресурсів на підприємстві; високі матеріальні витрати
<i>Майнові</i>	максимальне завантаження наявного обладнання; високий рівень зносу обладнання відсутність спеціалізованого обладнання для освоєння виробництва нових видів продукції максимальне завантаження виробничих площ; відсутність спеціально облаштованих виробничих площ для виготовлення певних видів продукції; високі витрати на утримання та експлуатацію основних засобів	низький рівень завантаження обладнання; наявність спеціалізованого обладнання для виготовлення певних видів продукції; низький рівень зносу обладнання; низький рівень завантаження виробничих та складських площ; наявність спеціально облаштованих виробничих та складських площ
<i>Фінансові</i>	сприятливий фінансовий стан, що демонструє позитивні параметри у рентабельності платоспроможності, фінансовій автономії, діловій активності підприємства	низький рівень платоспроможності (зокрема, недостатній обсяг оборотних коштів для забезпечення ресурсних та інших потреб виробництва); низький рівень рентабельності або наявність збитковості; наявність значних обсягів заборгованостей; існування загрози банкруства; низький рівень інвестиційної привабливості з точки зору доступу до інвестиційних ресурсів; низький рівень кредитоспроможності з позиції доступу до кредитних ресурсів
<i>Соціально-кадрові</i>	високі витрати на оплату праці (в тому числі, на основну і додаткову заробітну плату, соціальне страхування) на підприємстві толінгера та в країні його розташування загалом; низька частка висококваліфікованих основних та допоміжних робітників на підприємстві; дефіцит в державі замовника кваліфікованих трудових ресурсів	висока частка висококваліфікованих основних і допоміжних робітників на підприємстві; низький рівень зайнятості працівників; соціальна напруга в колективі працівників з огляду на загрозу звільнення; масові звільнення працівників

<i>Маркетингові</i>	значна частка ринку, наявність цільової аудиторії лояльних та відданих клієнтів; наявність відомої торгової марки та впізнаваного бренду, сильних ринкових позицій та іміджу; високий рівень розвитку системи маркетингових комунікацій	низька частка ринку; відсутність відомої торгової марки, впізнаваного бренду, сформованого ринкового іміджу; низький рівень розвитку системи маркетингових комунікацій
<i>Логістично-територіальні</i>	вигідне місце розташування замовника відносно до виконавця; наявність розвинутої логістичної системи для збуту продукції (потужної транспортної бази, достатніх складських приміщень, якісного логістичного сервісу); наявність розвинених каналів розподілу продукції	низький рівень розвитку логістичної системи для збуту продукції (відсутність достатньої транспортної бази, складських приміщень, логістичного сервісу, тощо); низький рівень розвитку каналів розподілу продукції
<i>Зовнішньоекономічні</i>	лояльне нормативно-правове поле для регулювання толінгових операцій у державі толінгера; високий рівень розвитку міжнародних економічних відносин у країні замовника; високий рівень інтеграції господарства країни толінгера у міжнародний економічний простір	лояльне нормативно-правове поле для регулювання толінгових операцій у державі переробного підприємства; високий рівень розвитку міжнародних економічних відносин у країні виконавця; високий рівень інтеграції держави переробного підприємства у міжнародний економічний простір; низький рівень розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємства

Джерело: складено за І.І. Коць [19]

Структуровані автором [19] мотиви здійснення толінгових операцій, що подано вище, підтверджує тезу щодо використання даних господарських операцій як вирішення ряду проблем, пов'язаних із виробничою, фінансовою, сировинно-матеріальною та іншими господарськими сферами вітчизняних суб'єктів господарювання.

Однак, не зважаючи на поширену практику здійснення толінгових операцій, а також переваги як для підприємства-переробника, так і для підприємства-власника сировини, немає єдиного підходу до розуміння категорії «толінгові операції». Проте, понятійно-категоріальний апарат є важливою складовою розвитку науки, наявність неузгодженості щодо трактування базових категорій унеможливує процес систематизації та, як наслідок, примноження наукового знання. З огляду на це, доцільним є дослідження сутності поняття толінгові операції для цілей бухгалтерського обліку, зокрема трактування дослідниками даної категорії наведено у таблиці 3.

Таблиця 3.
Визначення сутності поняття «толінгові операції»

<i>Автор, джерело</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
В.С. Житний [13]	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
Л.І. Кузічкіна [20]	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 тощо у зовнішньоекономічній діяльності
О.Г. Мельник, І.І. Коць, О.М. Урікова [22]	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
В.В. Гордієць, Л.М. Римарева [10]	Толінгові операції - порядок організації виробництва з переробки давальницької сировини, умови й форми розрахунків за послуги з переробки, способи реалізації готової продукції, виготовленої з давальницької сировини.
Б. Голднер, Дж. Хіллел [1]	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
В.І. Фролов [32]	Толінг і толінгові операції означають спосіб організації переробки давальницької сировини і методів реалізації продукції з переробленої сировини, а також розрахунків за таку продукцію

Джерело: власна розробка

Серед проаналізованих визначень категорії «толінгові операції», дослідники (Л.І. Кузічкіна, О.Г. Мельник, І.І. Коць, О.М. Урікова, В.В. Гордієць, Л.М. Римарева, В.І. Фролов) вбачають порядок (спосіб) організації виробництва з переробки давальницької сировини. При чому В.Є. Житний, Л.І. Кузічкіна та О.Г. Мельник, І.І. Коць, О.М. Урікова наголошують, що здійснення даних операцій відбувається між контрагентами різних країн, тобто в зовнішньоекономічній діяльності.

Натомість, зарубіжні дослідники Б. Голднер, Дж. Хілел описують процес здійснення даних операцій, що не стосується зовнішньоекономічної діяльності та зазначають, що «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» [1]. Дана форма міжнародної кооперації набула поширення, з огляду на особливості її здійснення, що обумовлюють її переваги в контексті оптимізації виробничих затрат, адже відмінність у витратах на оплату праці між країнами дозволяє суб'єктам господарювання зменшити собівартість виготовленої продукції за рахунок передачі сировини на обробку у країни, де рівень оплати праці є порівняно нижчим.

В свою чергу, В.І. Фролов [32] ототожнює толінгові операції та толінг зазначаючи, що це «спосіб організації переробки давальницької сировини і методів реалізації продукції з переробленої сировини, а також розрахунків за таку продукцію», не зазначаючи при цьому зовнішньоекономічний аспект такого співробітництва. Загалом у зарубіжних літературних джерелах толінгові операції поділяють на активні та пасивні по відношенню до суб'єктів їх здійснення. Так, активні толінгові операції характеризуються з позиції підприємства, що здійснює переробку ввезеної сировини замовником, натомість, пасивні толінгові операції – це операції з переробки сировини з позиції замовника. Даний аспект характеризує і порядок відображення даних операцій у системі бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання. Однак, зважаючи на ототожнення В.І. Фроловим [32] толінгових операцій і толінгу, вважаємо за доцільне з метою уточнення, та, у разі необхідності, розмежування даних понять задля уникнення теоретичних похибок у контексті підміни категорій, проаналізувати праці вчених щодо трактування категорії толінг.

Підсумовуючи визначення, наведені вище щодо характеристики толінгових операцій, можна зробити висновок, що дослідники вбачають у даній категорії порядок (спосіб) організації виробництва із давальницької сировини продукції або ж переробку давальницької сировини. Натомість, М.Ю. Барна та Н.М. Гарбар [3, с. 166] під категорією «толінг» розуміють «порядок організації виробництва з перероблення давальницької сировини, способи реалізації готової продукції, виготовленої з цієї сировини, умови й форму розрахунків за послуги з перероблення» та по суті ототожнюють поняття толінг з толінговими операціями.

Однак, А.Г. Бурков [8] та Г.О. Партин, А.О. Горбач [27] дотримуються підходу, що толінг – це вид взаємовідносин між суб'єктами господарювання. Відповідно, А.Г. Бурков [8] характеризує даний вид взаємовідносин «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». Натомість, Г.О. Партин, А.О. Горбач [27] зазначають, що толінг – це «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». Зазначені визначення дають підстави стверджувати, що толінг є поняттям ширшим та загальноєкономічним стосовно толінгових операцій, однак, дослідники не зазначають суттєвої особливості такого співробітництва – зовнішньоекономічна діяльність.

Галузеві особливості толінгу, зокрема у нафтопереробній промисловості, досліджувати В.В. Бабіченко, Л.М. Хоменко, І.М. Шкалабан [2, с. 210], та визначають поняття толінг як «одну з форм кооперування підприємств та поглиблення їх спеціалізації, особливо в нафтопереробній галузі, яка пов'язана з виробництвом продукції з давальницької сировини, тобто нафти».

Дослідженню питання визначення галузевих особливостей толінгу, зокрема швейної галузі, присвячено праці Н.А. Єфременкової, Т.В. Байдак [12], які зазначають, що «толінг – виробництво продукції з давальницької сировини, одна з форм міжнародного поділу праці». Слід зазначити, що саме текстильна промисловість та організація виробництва на засадах толінгу у даній сфері є поширеною практикою серед вітчизняних суб'єктів господарювання, однак найчастіше – це активні толінгові операції. З огляду на поширену практику даного виду господарських операцій, є необхідність щодо державного регулювання даних процесів. Т.С. Єдинак [11] вивчаючи толінг з позицій державного управління зазначає, що 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».

Наступна група дослідників (І.І. Коць, І.А. Белова, Ю.В. Гончаров, А.О. Дворецький, К.К. Богомазова) визначають толінг як операції господарської діяльності. Ю.В. Гончаров, А.О. Дворецький [9, с. 99–100] зазначають, що «толінг – це послуги з переробки імпортованої 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». Аналогічного підходу дотримується К.К. Богомазова [7], а саме: «толінг – це операція з безмитного ввозу давальницької сировини та безмитного вивозу продукції, отриманої внаслідок її переробки, збагачення чи використання». І.І. Коць [18] також, характеризуючи толінг використовує поняття давальницька сировина, та зазначає, що «толінг – це 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». Наголошуючи на відсутності сплати податків, митному режимі здійснення операцій толінгу, І.А. Белова [4] стверджує, що 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».

В свою чергу, В. В. Козик та Б.І. Синецький повністю ототожнюють толінг із операціями з давальницькою сировиною, при чому В. В. Козик [26] зазначає, що «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 збільшення сторін толінгової угоди від заходів економічного впливу держави, сплати ввізних та вивізних мит». Дійсно, першооснова толінгу – це відсутність економічного регулювання даних операцій в контексті оподаткування.

Б.І. Синецький [31] пояснює, що «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». Однак, вважаємо, що ототожнення операцій з давальницькою сировиною та операції толінгу є не доцільним з огляду на наявність відмінних особливостей їх здійснення. Як зазначають В.Б. Родченко, К.К. Челишева [29] "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». Позиції дослідників щодо визначення сутності поняття операції з давальницькою сировиною наведені у табл. 4.

Таблиця 4.

Визначення сутності поняття «операції з давальницькою сировиною»

<i>Автор, джерело</i>	<i>Визначення сутності</i>
В.О. Іваненко [16]	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)
О.Р. Кіляр [17]	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
Н.А. Осницька [24]	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
Т.С. Єдинак [11]	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
Н.Є. Білинська [6]	Суть операцій з перероблення давальницької сировини полягає у тому, що власник сировини – замовник – має намір виготовити продукцію зі своєї сировини
К.К. Богомазова [7]	Операції по переробці давальницької сировини включають переробку, обробку й технологічну доробку деяких видів сировини.

Джерело: власна розробка

З огляду на визначення, наведені вище, можна стверджувати, що операції з давальницькою сировиною – це господарські операції, що передбачають співпрацю між підприємствами щодо передачі одним контрагентом давальницької сировини іншому з метою переробки, включаючи обробку, збагачення чи використання та виготовлення готової продукції, яка підлягає поверненню останнім замовнику за отриману винагороду. Тобто такі операції здійснюються в межах однієї країни за договором підряду. Ототожнення даних операцій з толінговими операціями є неправомірним, не зважаючи на те, що такі операції мають спільні характеристики: наявність двох контрагентів (підприємство-замовник та підприємство-виконавець) та збереження права власності підприємства-замовника як на сировину, що передається, так і на продукцію, що буде виготовлена підприємством-виконавцем по закінченню договору. Однак, відображення в системі бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною та толінгових операцій суттєво відрізнятиметься, адже толінгові операції стосуватимуться зовнішньоекономічної діяльності, що визначатиме відмінний режим оподаткування та здійснення таких операцій під митним контролем.

Слід зазначити, що «стрімкі глобалізаційні процеси, що відбуваються в сучасному світі змінюють роль

національних держав в економічному, соціальному та екологічному розвитку людської цивілізації» [30], та ставлять нові завдання перед державними органами влади щодо нормативно-правового регулювання нових процесів, явищ тощо. Проте, у вітчизняному законодавстві, на сьогодні, поняття толінг та толінгові операції не визначені. До прийняття Митного кодексу [23], в Україні діяв Закон «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності» [14]. Відповідно до даного нормативно-правового акту [14], операція з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності визначалася як «операція з операція з перероблення (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини в результаті технологічного процесу із зміною коду згідно з УКТ ЗЕД (незалежно від кількості виконавців), а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини) з метою отримання готової продукції за відповідну плату». Як зазначено вище, закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності» втратив чинність у 2012 році, та на сьогодні, такі операції регулюються Митним кодексом України та Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [15].

Що стосується податкового законодавства, то ст.14 Податкового кодексу України [28] визначено категорію давальницька сировина та операції з давальницькою сировиною як «операції з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції». З огляду на це визначення, та зважаючи на те, що дані операції регламентуються договором підяду, відповідно до Цивільного кодексу України [33], необхідно вказувати норми витрат матеріалу.

В свою чергу, у Митному кодексі [23] жодну із суміжних категорій (толінг, толінгові операції, операції з давальницької сировиною) не визначено. Даний нормативний документ регулює порядок митного оформлення сировини, що ввозиться з метою переробки на територію України та вивозиться за межі митної території України з метою переробки. Митний кодекс [23] трактує митний режим як «комплекс взаємопов'язаних правових норм, що, відповідно до заявленої мети переміщення товарів через митний кордон України, визначають митну процедуру щодо цих товарів, їх правовий статус, умови оподаткування і обумовлюють їх використання після митного оформлення».

В частині толінгових операцій застосовується два митні режими, в залежності від виду здійснення толінгових операцій, тобто активний чи пасивний толінг. Так, при здійсненні пасивних толінгових операцій, коли вітчизняна сировина вивозиться закордон з метою переробки, використовується митний режим «переробка за межами митної території», що відповідно до ст.162 Митного кодексу [23] визначається як «митний режим, відповідно до якого українські товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці за межами митної території України без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови повернення цих товарів або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту». В свою чергу, здійснення активних толінгових операцій передбачає, що іноземна сировина ввозиться з метою переробки вітчизняними суб'єктами господарювання та регламентується митним режимом «переробка на митній території», що відповідно до ст.147 Митного кодексу України [23] передбачає такий «митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки». З огляду на зазначене, доцільно виділити особливості толінгових операцій. Достатньо ґрунтовне визначення особливостей толінгових операцій наводить І.І. Коць [19], що зазначає, що «толінгові операції мають:

- зовнішньоекономічний характер, тобто, ключові учасники толінгових операцій – власник давальницької сировини і переробне підприємство повинні бути представниками різних держав;
- правовий характер, що ґрунтується на державному регулюванні перебігу толінгових операцій і передбачає дотримання усіх норм чинного законодавства у цій сфері;
- договірний характер, що передбачає укладання угоди між контрагентами, у якій узгоджуються умови перебігу толінгових операцій, обов'язки, права та сфера відповідальності взаємодіючих сторін;
- константний характер права власності замовника на давальницьку сировину на будь-якому етапі її переробки;
- платний характер, що передбачає покриття замовником усіх витрат, котрі виникають в процесі здійснення толінгових операцій, та надання винагороди переробному підприємству за виконану роботу;
- обов'язковість повернення виготовленої на основі давальницької сировини продукції у країну замовника, якщо не було обумовлено іншого». Дані особливості визначені з економічних позицій та в цілому, вважаємо характеризують категорію «толінг».

В свою чергу, з огляду на положення чинного законодавства, та враховуючи специфічність відображення даних операцій в системі бухгалтерського обліку, особливостями толінгових операцій є наступні. При здійсненні толінгових операцій:

- по-перше, вартість сировини, що підлягає переробці повинна становити не менше 20 % загальної вартості готової продукції;
- по-друге, дані операції здійснюються без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності;
- по-третє, право власності на сировину та відповідно продукцію на всіх етапах здійснення толінгових операцій належить підприємству, що замовляє переробку.

Зважаючи на зазначене та проаналізований обсяг літературних джерел, де існує по-перше, своєрідна поліаспектність поглядів на поняття «толінг», «толінгові операції», по-друге, присутнє ототожнення толінгових операцій із операціями з давальницькою сировиною, що більшою мірою обумовлено відсутністю нормативно

закріплених трактувань понять «толінг» та «толінгові операції» у вітчизняній законодавчій базі, вважаємо за доцільне розділити дані категорії.

З позиції бухгалтерського обліку, доцільним є використання поняття «толінгові операції». Така позиція сформована з огляду на те, що категорія «толінг» є загальною, під якою доречно розуміти процес взаємодії контрагентів (резидента та нерезидента) щодо переробки давальницької сировини в умовах відсутності заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, відповідно до чинного законодавства. Натомість, толінгові операції є об'єктом бухгалтерського обліку, під якими доцільно розуміти сукупність господарських операцій, що виникають між підприємством-резидентом та підприємством-нерезидентом щодо переробки (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини з метою отримання готової продукції, на умовах визначених договором та у межах чинного законодавства.

Підсумовуючи зазначене вище, та характеризуючи толінгові операції з позицій бухгалтерського обліку, було побудовано, на основі вивчення теоретичних особливостей даних операцій, теоретичну конструкцію здійснення толінгових операцій як об'єкт бухгалтерського обліку, що наведено на рис. 1.

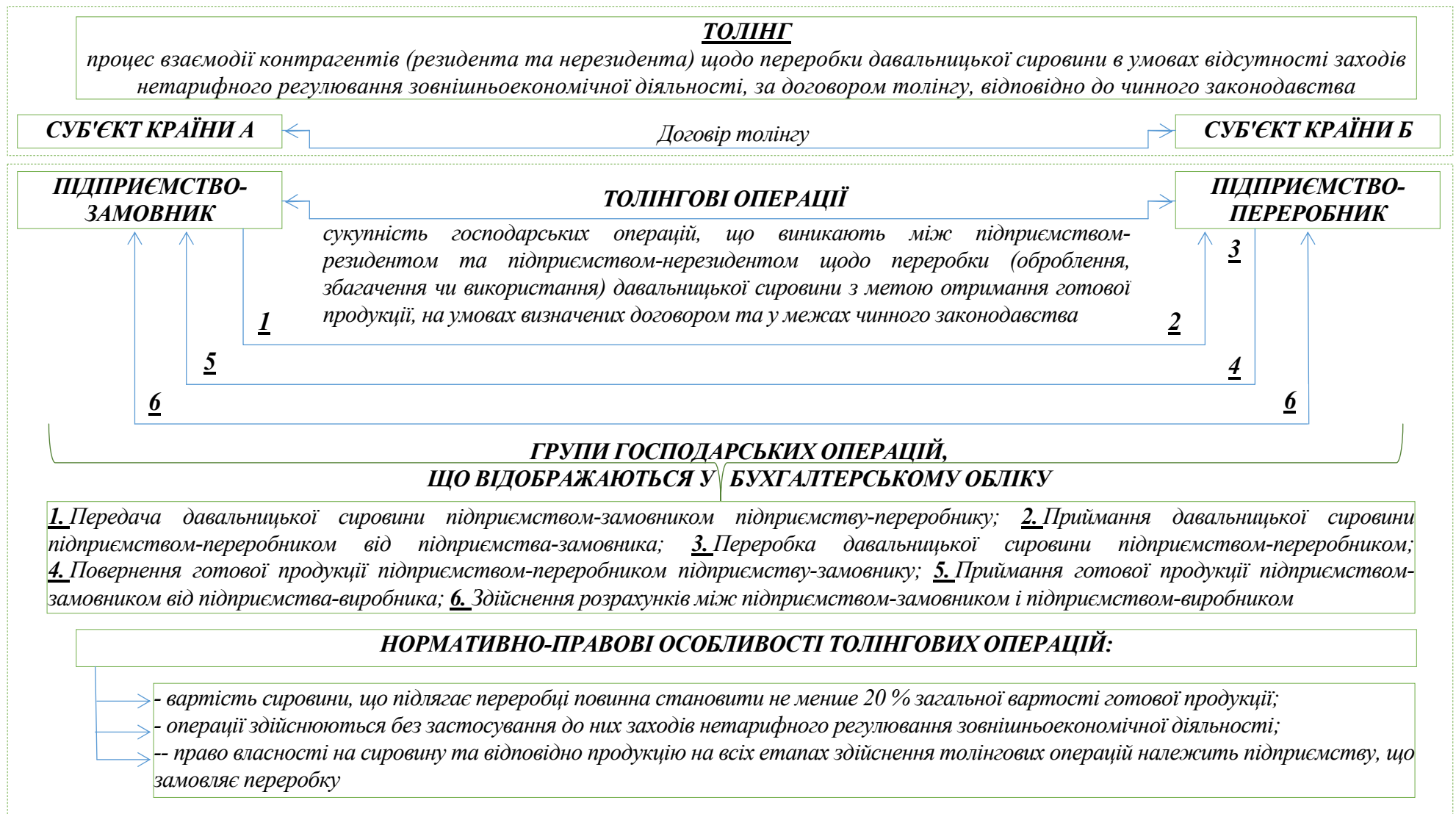


Рис. 1. Теоретична конструкція здійснення толінгових операцій як об'єкту бухгалтерського обліку

Висновки. Досліджуючи толінгові операції як об'єкт бухгалтерського обліку обґрунтовано їх значення, в умовах посилення глобалізації, як інструменту виходу на міжнародні ринки, розглянуто мотиви здійснення даних операцій з позицій підприємства-власника сировини та підприємства-переробника. На підставі аналізу підходів щодо трактування сутності основних та суміжних категорій у сфері толінгу, було встановлено ототожнення у наукових джерелах понять «толінг», «толінгові операції» та «операції з давальницькою сировиною». Для уточнення понятійно-категоріального апарату, розмежовано визначені вище поняття та запропоновано власні визначення категорій «толінг» та «толінгові операції» з позицій бухгалтерського обліку. Зокрема, категорія «толінг» є ширшим та загальним поняттям відносно категорії «толінгові операції» під якими доцільно розуміти сукупність господарських операцій, що виникають між підприємством-резидентом та підприємством-нерезидентом щодо переробки (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини з метою отримання готової продукції, на умовах визначених договором та у межах чинного законодавства. В свою чергу, толінг – це процес взаємодії контрагентів (резидента та нерезидента) щодо переробки давальницької сировини в умовах відсутності заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за договором толінгу, відповідно до чинного законодавства. Визначені особливості толінгових операцій та результати дослідження теоретичної сутності здійснення даних операцій стали основою побудови теоретичної конструкції здійснення толінгових операцій як об'єкту бухгалтерського обліку. Дана конструкція включає сформований понятійно-категоріальний апарат, загальну модель здійснення толінгових операцій з позиції виділення груп господарських операцій, що відобразатимуться у системі бухгалтерського обліку, а також нормативно-правові особливості здійснення даних операцій відповідно чинного законодавства.

Список літератури.

1. Bruce Goldner and Jonathan Hillel. Toll Manufacturing Transactions Trade Secret and IP Protection [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.skadden.com>.
2. 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. – 209-216 с.
3. Барна М. Ю. Толінгові операції в Україні: переваги та недоліки / М. Ю. Барна, Н. М. Гарбар // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.4. – 165-169 с.
4. Белова И. А. Толлинг как экономическое явление [Електронний ресурс] / И. А. Белова. – Режим доступу: <http://www.cfin.ru/press/management/2000-3/14.shtml>.
5. Белова, И.А. Анализ применения толлинговых схем в Германии [Текст] / И.А. Белова // Менеджмент в России и за рубежом. – 2009. – № 4. – 83-90 с.
6. Білінська Н. Є. Позабалансовий облік операцій з давальницькою сировиною у виробника / Н.Є. Білінська // Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць. – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.7. – 151-158 с.
7. Богомазова К. К. Сутність операцій з давальницькою сировиною та їх значення. [Електронний ресурс] / К.К. Богомазова // Ефективна економіка. – 2013. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2182>.
8. Бурков А. Г. Толлинг: экономический анализ / А. Г. Бурков // Проблемы прогнозирования. – 2001. – № 2. – 110-121 с.
9. Гончаров Ю.В. Вплив толінгу на конкурентоспроможність легкої промисловості України / Ю. В. Гончаров, А. О. Дворецький // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – Т. 1. – № 4. – 99-101 с.
10. 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/>.
11. 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.
12. 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). – 59-65 с.
13. 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.
14. Закон України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності" № 327/95-ВР від 15.09.1995 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – 1995. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/327/95-%D0%B2%D1%80>.
15. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” №960-ХІІ від 16.04.1991 [Електронний ресурс]. // Верховна Рада України. – 1991. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show>.
16. Іваненко В. О. Облікове відображення виготовлення промислової продукції на давальницьких умовах / В. О. Іваненко // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 4. – 89-93 с.
17. 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.

18. Коць І. І. Концептуальні засади визначення сутності толінгових операцій [Електронний ресурс] / І. І. Коць // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – 2015. – Режим доступу до ресурсу: <http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/33787/1/08-44-55.pdf>.
19. Коць І. І. Управління толінговими операціями на підприємствах : дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук : 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / Ірина Ігорівна Коць ; Міністерство освіти і науки України, Національний університет «Львівська політехніка». – Львів, 2017. – 269 с.
20. Кузічкіна Л. І. Особливості здійснення операцій з давальницькою сировиною / Н. І. Кузічкіна // Інвестиції: практика та досвід. – № 8/2014. – 57-59 с.
21. Мельник О. Г. Особливості здійснення толінгових операцій суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності / О. Г. Мельник, З. М. Дутко. // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – 2013. – №778. – 348-358 с.
22. 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. – 148-155 с.
23. Митний кодекс України 4495-17 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – 2012. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
24. 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). – 155-159 с.
25. Основи зовнішньоекономічної діяльності: практикум / В. В. Козик та ін. – К.: Знання, 2013. – 454 с.
26. Офіційний сайт Державної служби статистики: Зовнішньоекономічна діяльність [Електронний ресурс] // Державна служба статистики. – 2016. – Режим доступу до ресурсу: http://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ10_u.htm.
27. Партин Г. О. Толінг як форма залучення обігового капіталу / Г. О. Партин, А. О. Горбач. // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – №21. – 243-248 с.
28. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
29. Родченко В. Б. Производство продукции на давальческом сырье как средство оптимизации управления ресурсами предприятия. Его достоинства и недостатки / В. Б. Родченко, К. К. Чельшева // Вестник Нац. техн. ун-та "ХПИ". – 2011. – № 62. – 134-141 с.
30. Сергієнко Л. В. Впровадження циркулярної економіки в Україні: державно-управлінський аспект : дис. канд. наук з державного управління : 25.00.02 / Л. В. Сергієнко. – Чернівці, 2017. – 265 с.
31. Синецкий Б. И. Основы коммерческой деятельности: учебник / Б. И. Синецкий. – М.: Юристъ, 2000. – 659 с.
32. Фролов В. И. Толлинг как инструмент управления оборотным капиталом аграрных предприятий / В. И. Фролов // Финансы, банки, инвестиции. – Симферополь: НАПКБ. – 2010. – № 1 (6). – 27–30 с.
33. Цивільний Кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

References.

1. Goldner, B. and Hillel, J. (2013), "Toll Manufacturing Transactions Trade Secret and IP Protection", available at: <https://www.skadden.com> (Accessed 30 Oct 2018).
2. Babichenko, V.V. Homenko, L.M., and Shkalaban, I.M. (2009), "Use of toning during oil refining and reducing costs when organizing transportation of petroleum products", *Visnyk KDPU imeni Myhajla Ostrogradsk'ogo*, Vol. 6/2009 (59), no. 1, pp.209-216.
3. Barna, M.Ju. and Garbar, M.N. (2012), "Tolling operations in Ukraine: advantages and disadvantages", *Naukovyj visnyk NLTU*, Vol. 22.4, pp. 165-169.
4. Belova, I.A. (2000), "Tolling as an economic phenomenon", available at: <http://www.cfin.ru/press/management/2000-3/14.shtml> (Accessed 30 Oct 2018).
5. Belova, I.A. (2009), "Analysis of the use of tolling schemes in Germany", *Menedzhment v Rossii i za rubezhom*, Vol. 4, pp. 83–90.
6. Bilyns'ka, N.Je. (2011), "Off-balance sheet accounting of operations with tolling raw materials from the manufacturer", *Naukovyj visnyk NLTU*, Vol. 21.7, pp. 151-158.
7. Bogomazova, K.K. (2013), "The essence of operations with tolling raw materials and their significance", available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2182> (Accessed 30 Oct 2018)
8. Burkov, A.G. (2011), "Tolling: an economic analysis", *Problemy prohnozyrovanyia*, Vol. 2, pp. 110-121.
9. Goncharov, Ju.V. and Dvorec'kyj, O.A. (2009), "The impact of toning on the competitiveness of light industry in Ukraine", *Visnyk Hmel'nyc'kogo nacional'nogo universytetu*, vol. 1, no. 4, pp. 99-101.
10. Gordijec', V.V. and Rymareva, L.M. (2018), "Theoretical and methodological principles of implementation of tolling operations in Ukraine in modern conditions", available at: <http://int-konf.org/> (Accessed 30 Oct 2018)
11. Jedynek, T.S. (2007), "State regulation and control of operations with tolling raw materials in foreign economic activity", Ph.D. Thesis, Zaporizhzhja, Ukraine.
12. Jeffremenkova, N.A. and Bajdak, T.V. (2015), "Ways to improve the quality of garments in toiling", *Visnyk KNUTD*, Vol. 1 (83), pp. 59-65.

13. Zhytnyj, V.Je. (2001), "Improving the analysis of transactions with tolling raw materials in foreign economic relations", Ph.D. Thesis, Kharkivs'ka derzhavna akademija tehnologii' ta organizacii' harchuvannja, Kharkiv, Ukraine.
14. Verkhovna Rada of Ukraine (1995), The Law of Ukraine "On operations with tolling raw materials in foreign economic activity", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/327/95-%D0%B2%D1%80> (Accessed 30 Oct 2018).
15. Verkhovna Rada of Ukraine (1991), The Law of Ukraine "On foreign economic activity", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show> (Accessed 30 Oct 2018).
16. Ivanenko, V.O. (2010), "Accounting representation of production of industrial products under tolling conditions", Visnyk ZhDTU, Vol. 4, pp. 89-93.
17. Kiljar, O.R. (2008), "Accounting and analysis of operations with tolling raw materials", Ph.D. Thesis, DVNZ "Kyiv's'kyj nacional'nyj ekonomichnyj universytet im. Vadyma Get'mana", Kyiv, Ukraine.
18. Koc', I.I. (2015), "Conceptual basis for determining the essence of tolling operations", Visnyk Natsional'noho universytetu "L'vivs'ka politehnika", available at: <http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/33787/1/08-44-55.pdf> (Accessed 30 Oct 2018).
19. Koc', I. I. (2017), "Managing tolling operations at enterprises", Ph.D. Thesis, Nacional'nyj universytet "L'vivs'ka politehnika", L'viv, Ukraine.
20. Kuzichkina, L.I. (2014), "Features of transactions with tolling raw materials", Investycii': praktyka ta dosvid, Vol. 8, pp. 57-59.
21. Mel'nyk, O.G. and Dutko, Z.M. (2013), "Peculiarities of implementation of tolling operations by subjects of foreign economic activity", Visnyk Natsional'noho universytetu «L'vivs'ka politehnika». Seriiia «Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku», Vol. 778, pp. 348-358.
22. Mel'nyk, O.G. Koc', I.I. and Urikova, O.M. (2015), "The essence and motives of implementation of tolling operations at enterprises", Visnyk Nats. un-tu "L'vivs'ka politehnika". Seriiia: Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku, Vol. 819, pp. 148-155.
23. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "Customs code", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (Accessed 30 Oct 2018).
24. Osnyc'ka, N.A. (2011), "Approaches to the interpretation of key concepts regarding operations with tolling raw materials in the economic literature", Visnyk Zhytomyrs'koho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Seriiia: Ekonomichni nauky, vol. 2 (56), pp. 155-159.
25. Kozyk, V.V. (2013), Osnovy zovnishn'oeconomichnoi' dijal'nosti: praktykum [Fundamentals of Foreign Economic Activity: Workshop], Znannja, Kyiv, Ukraine.
26. Official site of the State Statistics Service (2018), "Foreign Economic Activity", available at: http://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ10_u.htm (Accessed 30 Oct 2018).
27. Partyn, G.O. and Gorbach, A.O. (2011), "Tolling as a form of working capital", Naukovyj visnyk NLTU, Vol. 21, pp. 243-248.
28. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 30 Oct 2018).
29. Rodchenko, V.B. and Chelysheva, K.K. (2011), "Production on the customer-supplied raw materials as a means of optimizing the management of enterprise resources. Its advantages and disadvantages", Vestnik Nats. tekhn. un-ta "KhPI", Vol. 62, pp. 134-141.
30. Sergijenko, L.V. (2017), "The introduction of the circular economy in Ukraine: the state-management aspect", Abstract of Ph.D. dissertation, Chernigiv, Ukraine.
31. Sinetskiy, B.I. (2000), Osnovy kommercheskoy deyatel'nosti [Basics of commercial activity], Yurist', Moscow, Russia.
32. Frolov, V.I. (2010), "Tolling as a tool for managing working capital of agricultural enterprises", Fynansy, banky, ynvestytsyy, Vol. 1 (6), pp. 27-30.
33. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "The Civil Code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (Accessed 30 Oct 2018).

Стаття надійшла до редакції 20.11.2018 р.