

# ЭКОНОМИКА ЛПК



УДК 631.162:336.2

Л.И. Киркеева,  
Е.Н. Кушнер

## ПЕРЕРАБОТКА ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ В АПК: БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, НАЛОГОВАЯ ОПТИМИЗАЦИЯ

На современном этапе развития руководство основной части предприятий сферы малого и среднего бизнеса немаловажную роль в планировании своей деятельности отводит оптимизации как расходов на ее организацию, так и предстоящих налоговых платежей. В большом количестве предлагаемых решений найти оптимальное не просто, главное здесь — бдительный подход не только к выгодности варианта, но и к его соответствию требованиям законодательства, т.к. расплата за возможные ошибки может привести к нежелательным для бизнеса последствиям.

Настоящая статья посвящена реализации правового аспекта, организации бухгалтерского и налогового учета деятельности, основанной на переработке давальческого сырья.

Правовой аспект организации подобной деятельности заключается в оформлении договорных отношений в рамках договора на переработку давальческого сырья (его ещё называют договором толлинга), суть которого в том, что одна сторона, именуемая по договору «давалец»,

передает другой стороне — «переработчику» — исходное сырьё на определенных условиях и для конечной цели. Конечной целью является получение готовой продукции. При этом данный вид договора заключают не только для того, чтобы организация, не имеющая нужного оборудования, смогла превратить свое сырьё в готовую продукцию. Толлинг — это также верный способ налоговой оптимизации. В данном случае главное — правильно составить договор, предусмотрев в нем нюансы, которые позволят потом снизить налоговые платежи.

Как было указано выше, в сделке, которая предусматривает переработку давальческого сырья, участвуют две стороны. Необходимость в переработке давальческого сырья часто возникает как у производственных, так и у торговых организаций. Каждая из сторон в случае заключения договора толлинга получает определённое преимущество. Отношения между давальцем и переработчиком строятся следующим образом. Переработчик, владеющий необходимой технологической базой,

получает от давальца сырье и изготавливает из него определённую продукцию. Согласно условиям договора давальец оплачивает эти работы. Согласно ст. 702 Гражданского кодекса РФ [1] стороны должны заключать между собой договор подряда.

При составлении договора важно учесть ряд существенных условий. Так, прежде всего, необходимо указать номенклатуру готовой продукции, её технические характеристики. Кроме того, предусмотреть, какое количество сырья понадобится и какое количество отходов получается на завершающей стадии переработки. Соблюдение настоящих условий поможет обойти возникновение спорных ситуаций в отношениях сторон по поводу количества сырья, возвратных отходов или качества изготавливаемой продукции. Необходимым условием договора является регламентирование сроков выполнения заказа, утверждение графика поставки сырья. Это является одним из первоначальных условий своевременного выполнения заказа. Необходимо прописать одним из условий договора порядок, в котором будет производиться передача готовой продукции. В данном случае может быть несколько вариантов: например, после изготовления каждого изделия либо после изготовления партии изделий. При этом необходимо указать количество позиций в партии, либо заранее оговаривается дата. Кроме того, важно условиться, в каком порядке будут использоваться отходы, являющиеся неотъемлемым компонентом технологического процесса. Здесь могут обговариваться варианты возврата, утилизации либо передачи отходов переработчику на безвозмездной основе или за установленную плату. И, конечно, одним из важнейших условий договора являются финансовые, а именно варианты оплаты услуг переработчика. Оплата может быть произведена на-

личными деньгами, с использованием услуг кредитных учреждений, путем передачи ценных бумаг. А в некоторых случаях не исключается и вариант, когда заказчик может передать переработчику в качестве оплаты услуг часть сырья или (и) готовой продукции.

Как правило, при организации процесса переработки переработчик не производит оплату давальческого сырья. Тем не менее в договоре указывается его цена. Это необходимо, прежде всего, для того, чтобы на основании договорных условий и передаточных документов переработчик мог оприходовать сырье и организовать его учёт. В случаях, когда одна компания занимается различными видами деятельности, в частности приобретением сырья, его переработкой и реализацией готовых изделий, выгоднее всего выделить отдельные стадии производства в дополнительной фирме. При построении таким образом бизнеса оптимизация налогообложения затрагивает как переработчика, так и давальца, а если учесть тот факт, что деятельность сосредоточена в руках единого руководства, выгода существенна, и её реализация возможна при условии законодательно обоснованного оформления необходимых документов, предусмотренных фактами совершения хозяйственных операций, требующих обязательного документирования.

Оптимизация в области налогообложения заключается, прежде всего, в том, что согласно п. 5 ст. 154 Налогового кодекса РФ [2] налогом на добавленную стоимость облагается только стоимость услуг по переработке давальческого сырья, указанная в договоре. Стоимость же самого сырья налогооблагаемую базу не увеличивает, т.к. реализации материалов, а затем и готовой продукции не происходит. Именно эта особенность договора толлинга является несомненным плюсом. В данном слу-

чае необходимо обратить внимание на следующий момент, который касается ставки НДС. Давальческие услуги облагаются налогом на добавленную стоимость по ставке 18% независимо от того, какую ставку определяет заказчик, производя расчет для готовой продукции. Последующая реализация готовой продукции давальцем подлежит налогообложению в части НДС. Могут быть такие варианты: произведенные товары будут попадать под ставку 10% либо могут быть освобождены от НДС по ст. 149 Налогового кодекса РФ. При этом давальец может уменьшить сумму налога, причитающуюся к уплате в бюджет, на величину «входного» НДС, который предъявляет переработчик. Выгода для давальца заключается в налогах, которые на условиях данной статьи можно назвать потенциальными (альтернативными). К примеру, если заняться переработкой самостоятельно, то возникает необходимость в покупке оборудования, а это является следствием возникновения обязательств по уплате налога на имущество. Кроме того, с заработной платы специального персонала, занятого в переработке сырья, необходимо будет уплатить ЕСН и взносы в Пенсионный фонд. Конечно, такая необходимость может возникнуть и при варианте деятельности в организациях, находящихся под одним руководством.

Нельзя не учесть, что в некоторых случаях давальцами могут выступать предприятия, которые зарегистрированы в зонах льготного налогообложения (оффшорных зонах). Такие организации вообще не уплачивают налог на добавленную стоимость. При таком варианте давалец и переработчик могут значительно сэкономить на налогах.

В отличие от гражданского законодательства Налоговый кодекс РФ относит операции с давальческим сырьём не к работам, а к услугам. Это следует из общего определения

услуг, данного в п. 5 ст. 38 кодекса [2]. Министерство финансов относительно такого подхода к определению возражений не имеет. Очевидное преимущество для переработчиков отражается в недавних поправках, внесенных в ст. 318 Налогового кодекса РФ [2], согласно которым фирмы, оказывающие услуги, в конце отчетного (налогового) периода вправе учесть все без исключения прямые расходы, т.е. действует порядок, аналогичный списанию косвенных затрат. А как уже было указано выше, переработка давальческого сырья является услугой. Следовательно, на сегодняшний день необходимость в трудоемких расчетах по распределению затрат между незавершённым производством, складом и готовой продукцией, отгруженной за период, отпадает. Кроме этого, такой вариант списания затрат позволяет уменьшить налогооблагаемые доходы текущего периода на размер всех без исключения затрат, косвенных и прямых, и как следствие — налог на прибыль. Стоимость давальческого сырья в качестве материальных расходов отражает давалец, переработчик вышеуказанные расходы не учитывает.

В бухгалтерском учете давальческое сырьё переработчик должен оприходовать на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» по ценам, установленным в договоре толлинга, в рамках которого и перекладывается ответственность за сохранность сырья на переработчика. Ответственность снимается в тот момент, когда производится передача готовой продукции. Одновременно производится списание ценностей со счета 003. Очень важным моментом является организация аналитического учета, который необходимо будет вести в разрезе заказчиков, видов, сортов или местонахождения сырья. Для учета затрат в бухгалтерском учете используются те же счета, что и при собственном

производстве. В налоговом учете необходимо отделить расходы по переработке давальческого сырья от затрат на изготовление собственной продукции переработчика.

Пример. Макаронный цех ООО «АЛТА» изготавливает макаронные изделия из муки заказчика ООО «ГРАНЬ». ООО «ГРАНЬ» реализует готовые изделия через собственный склад-магазин оптом и в розницу. В договоре толлинга на отдельный вид заказа оговорена стоимость сырья заказчика - 50 000 руб. За изготовление продукции цеху было назначено вознаграждение в 10 000 руб. Кроме того, в процессе переработки цех использовал собственное сопутствующее сырье — добавки стоимостью 1000 руб. Рабочим цеха сдельно было начислено 5000,00 руб.

Бухгалтерский учет переработчика состоит из бухгалтерских записей:

Дт 003 - 50 000,00 руб. - отражена стоимость сырья.

Дт 20 Кт 10 - 1000,00 руб. - списана стоимость сопутствующего сырья.

Дт 20 Кт 70 (69) - 5000,00 руб. - начислена заработная плата рабочим цеха.

Дт 62 Кт 90.1. - 10 000,00 руб. - отражена выручка ООО «АЛТА».

Дт 90.3. Кт 68 - 1524,00 руб. - начислен НДС.

Дт 90.2. Кт 20 - 6000,00 руб. - списана себестоимость заказа.

Дт 51 Кт 62 - 10 000,00 руб. - перечислено ООО «ГРАНЬ» ООО «АЛТА» вознаграждение.

Дт 90 Кт 99 - 2474,00 руб. - отражена прибыль работ по производству заказа.

Кт 003 - 50 000,00 - списана стоимость сырья заказчика.

Как следует из данной статьи, организационные и налоговые преимущества партнерства в рамках договора толлинга очевидны и аргументированы. При организации таких отноше-

ний в процессе составления договора толлинга необходимо руководствоваться правилами гл. 37 Гражданского кодекса РФ. Кроме того, после окончания работы переработчику необходимо предоставить заказчику отчет о расходовании сырья. Этот официальный документ в рамках соблюдения требований законодательства должен содержать все обязательные реквизиты, а также сведения о поступивших и не ушедших в производство материалах, о количестве и ассортименте полученной продукции. Также в данном документе указывают количество полученных отходов, в том числе и возвратных. Варианты использования неизрасходованного сырья могут быть различными, это оговаривается в договоре: излишки могут быть возвращены давальцу; на их стоимость можно уменьшить вознаграждение переработчика. В момент передачи готовой продукции переработчик выписывает счет-фактуру на стоимость услуг по переработке. Кроме того, составляются документы, подтверждающие факт совершения хозяйственной операции: накладная, акт. В накладной переработчик указывает цену готовой продукции, которую формирует исходя из стоимости израсходованного сырья без НДС. В акте указывается стоимость переработки с учетом НДС.

#### Библиографический список

1. Гражданский Кодекс РФ (ч. 2) от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ (принят ГД ФС РФ 22.12.1995 г.) // Собрание законодательства РФ, 29.01.1996 г. № 5. ст. 410.

2. Налоговый Кодекс РФ (ч. 2) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000 г. Ред. от 13.03.2006 г.) // Собрание законодательства РФ. 07.08.2000 г. № 32. ст. 3340.

