

## Переработка давальческого сырья.

Многие компании для оптимизации производственного процесса передают свое сырье в переработку другим организациям. Бухгалтерский и налоговый учет этих операций имеет свою специфику - как для предприятия, которое передает сырье, так и для переработчика.

### Договор на переработку.

Гражданское законодательство определяет производство товара из давальческого сырья как изготовление лицом новой движимой вещи путем переработки не принадлежащих этому лицу материалов (ст. 220 ГК РФ).

Сторонами давальческих операций являются собственник передаваемого в переработку сырья (материалов) - давальец и переработчик. При этом, передавая в переработку сырье, давальец остается его собственником. Более того, он приобретает право собственности и на готовую продукцию.

Гражданский кодекс РФ отдельно не выделяет договор на переработку давальческого сырья и не определяет, к работам или к услугам относится переработка. По мнению автора, договор на переработку давальческого сырья следует классифицировать как договор подряда, отношения по которому регулирует гл. 37 ГК РФ. По договору подряда подрядчик обязуется выполнить по заданию заказчика определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его.

Рассмотрим особенности бухгалтерского и налогового учета данных операций у давальца и переработчика.

### Учет у организации-давальца

Сырье остается на балансе

**Обратите внимание!** Поскольку право собственности на сырье и материалы не переходит к переработчику, то они не подлежат списанию с баланса давальца, а учитываются на счете 10, субсчет 7 "Материалы, переданные в переработку на сторону".

Так, исходя из рекомендаций Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, у давальца все операции, начиная от передачи сырья и заканчивая обратным получением, можно отражать на синтетическом счете учета материальных запасов, открыв к нему отдельные субсчета - 10/1 "Сырье и материалы" и 10/7 "Материалы, переданные в переработку". При передаче материалов в переработку организация списывает их с одного субсчета на другой (Дебет 10/7 - Кредит 10/1), а при получении субсчета обычно меняются местами (Дебет 10/1 - Кредит 10/7).

Данная норма также содержится в п. 157 Методических указаний по учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н (далее - Методические указания), согласно которому организация, передавшая свои материалы другой организации для переработки (обработки, выполнения работ, изготовления продукции) как давальческие, стоимость таких материалов с баланса не списывает, а продолжает учитывать на счете учета соответствующих материалов (на отдельном субсчете).

### Себестоимость готовой продукции

Организация-давальец при передаче материалов должна оформить накладную на передачу материалов на сторону, унифицированная форма которой N М-15 утверждена Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а. В ней необходимо указать, что материалы передаются в переработку на давальческих условиях.

После переработки сырья (материалов) организация-давальец должна получить от переработчика отчет об израсходованных материалах, в котором указывается количество израсходованного сырья, произведенной продукции, а также отходов, и акт приема-передачи

выполненных работ с указанием перечня и стоимости выполненных работ. Так как право собственности на произведенную продукцию принадлежит давальцу, на основе отчета переработчика он отражает поступление готовой продукции на счете 43. Получение готовой продукции оформляют накладной (форма N МХ-18). Таким образом, себестоимость готовой продукции у организации-давальца формируется за счет стоимости сырья и, соответственно, стоимости работ по переработке. В себестоимость могут быть включены также транспортные, командировочные расходы, оплата посреднических услуг, доля общепроизводственных и общехозяйственных расходов, приходящаяся на выпущенную продукцию. Данный порядок формирования себестоимости необходимо отразить в учетной политике организации.

Пример. ООО "Фортуна" передает на переработку запчасти для сбора автосигнализаций в НИИ "Исследовательские технологии 3000". Стоимость переданных материалов составляет 320 000 руб., а стоимость работ по сборке сигнализаций - 120 000 руб. При этом согласно отчету организации-переработчика часть материала на сумму 20 000 руб. не была использована при сборке.

В бухгалтерском учете ООО "Фортуна" необходимо сделать следующие записи:

Дебет 10/7 - Кредит 10/1

- 320 000 руб. - отражена передача сырья в переработку;

Дебет 20 - Кредит 10/7

- 300 000 руб. - отражено списание материалов на изготовление автосигнализаций;

Дебет 10/1 - Кредит 10/7

- 20 000 руб. - отражен возврат неиспользованного сырья (материалов);

Дебет 20 - Кредит 60

- 120 000 руб. - отражены затраты по переработке сырья;

Дебет 19 - Кредит 60

- 21 600 руб. - отражен НДС со стоимости работ по переработке сырья (сборке сигнализаций);

Дебет 68 - Кредит 19

- 21 600 руб. - принят к вычету НДС;

Дебет 43 - Кредит 20

- 300 000 руб. - принята к учету готовая продукция.

Так как передача права собственности на давальческое сырье не происходит, то отсутствует и объект обложения НДС и налогом на прибыль.

#### **Учет отходов**

Еще один момент, на который стоит обратить внимание, - это учет отходов. Если отходы остаются у организации-переработчика, то в бухгалтерском и налоговом учете организации-давальца должны быть отражены операции по безвозмездной передаче, которая согласно пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ приравнивается к реализации, и, следовательно, необходимо начислить НДС. Если отходы передаются организации-давальцу, то на их стоимость соответственно корректируются расходы по переработке.

При этом необходимо учитывать следующее. Порядок учета возвратных отходов для целей бухгалтерского учета регулируется Методическими указаниями. На основании п. 111 Методических указаний возвратные отходы принимаются на учет по цене возможного использования или продажи. Стоимость учтенных отходов относится в уменьшение стоимости материалов, отпущенных в производство.

Таким образом, для целей бухгалтерского учета фактические затраты на изготовление полуфабрикатов включают в себя стоимость сырья (за минусом стоимости возвратных отходов) и стоимость работ по его переработке.

Пример. Организация передает 100 кг сырья в переработку сторонней организации для изготовления полуфабрикатов. Стоимость 1 кг сырья составляет 2000 руб. Стоимость работ по переработке сырья составляет 118 000 руб., в том числе НДС 18 000 руб. В установленный договором срок организация-переработчик передала изготовленные полуфабрикаты, а также возвратные отходы. Цена возможной реализации возвратных отходов составляет 20 000 руб.

В бухгалтерском учете организации необходимо сделать следующие записи:

Дебет 10/7 - Кредит 10/1

- 200 000 руб. (2000 руб. x 100 кг) - отражена передача сырья в переработку;

Дебет 10/6 - Кредит 10/7

- 20 000 руб. - приняты к учету возвратные отходы по цене возможной реализации;

Дебет 20/1 - Кредит 10/7

- 180 000 руб. (200 000 руб. - 20 000 руб.) - списана стоимость сырья за вычетом возвратных

отходов.

Доработка материалов и изготовление готовой продукции

В зависимости от характера переработки выделяются несколько вариантов учета операций по передаче сырья и получению результатов выполненных работ. Основные виды переработки - это доработка материалов и изготовление готовой продукции.

Доработка заключается в том, что заказчик (давальец) передает переработчику сырье (материалы) в целях их доработки, доведения до состояния, в котором они могут быть использованы при дальнейшем производстве продукции. То есть переработчик не производит готовую продукцию, он возвращает давальцу доработанные материалы, а непосредственно давалец использует их для выпуска своей продукции.

В этом случае материалы после доработки учитываются на счете 10, а стоимость работ, выполненных переработчиком, относится на увеличение их стоимости.

Пример. Автомобилестроительный завод приобрел металл для производства агрегата для автомобиля на общую сумму 590 000 руб. (в том числе НДС 90 000 руб.). В связи с ремонтом необходимого оборудования завод заключил договор со сторонней организацией, согласно которому последняя осуществила изготовление агрегатов и возвратила их заводу для изготовления автомобилей. Стоимость работ по переработке составляет 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

В учете завода, выступающего в роли давальца, данные операции необходимо отразить следующими проводками:

Дебет 60 - Кредит 51

- 590 000 руб. - отражена произведенная оплата поставщику за металл;

Дебет 10/1 - Кредит 60

- 500 000 руб. - отражено принятие к учету металла;

Дебет 19 - Кредит 60

- 90 000 руб. - отражена сумма НДС, предъявленная к оплате поставщиком металла;

Дебет 68 - Кредит 19

- 90 000 руб. - принят к вычету НДС;

Дебет 10/7 - Кредит 10/1

- 500 000 руб. - передан металл на переработку;

Дебет 10/1 - Кредит 10/7

- 500 000 руб. - получены готовые агрегаты от переработчика;

Дебет 10/1 - Кредит 60

- 100 000 руб. стоимость работ организации-переработчика включена в стоимость материалов;

Дебет 19 - Кредит 60

- 18 000 руб. - начислен НДС по переработке;

Дебет 68 - Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по переработке.

В результате сформированная стоимость агрегатов для автомобилей, по которой они будут отпущены в производство, составляет 600 000 руб. (500 000 + 100 000).

При изготовлении готовой продукции организация-давальец передает организации-переработчику сырье и получает от него готовую продукцию, которую в дальнейшем реализует.

Стоимость сырья списывается на счета учета затрат на производство в момент получения готовой продукции от переработчика.

Стоимость работ по переработке также относится на счета учета затрат на производство и участвует в формировании себестоимости продукции.

Пример. ООО "Терра" приобрело обработанную древесину на общую сумму 944 000 руб. (в том числе НДС - 144 000 руб.) и передало их перерабатывающей организации для изготовления мебели. Готовая продукция передана ООО "Терра". Стоимость работ перерабатывающей организации составляет 472 000 руб. (в том числе НДС - 72 000 руб.).

В учете организации необходимо сделать следующие записи:

Дебет 10/1 - Кредит 60

- 800 000 руб. - принят к учету материал, поступивший от поставщика;

Дебет 19 - Кредит 60

- 144 000 руб. - отражен НДС, предъявленный к оплате поставщиком материала;

Дебет 68 - Кредит 19

- 144 000 руб. - НДС принят к вычету;

Дебет 10/7 - Кредит 10/1

- 800 000 руб. - переданы материалы для изготовления мебели;

Дебет 20 - Кредит 10/7

- 800 000 руб. - списана стоимость материалов (в момент получения готовой продукции);

Дебет 20 - Кредит 60

- 400 000 руб. - списаны затраты на оплату услуг по переработке;

Дебет 19 - Кредит 60

- 72 000 руб. - отражен НДС, предъявленный переработчиком;

Дебет 68 - Кредит 19

- 72 000 руб. - принят к вычету НДС;

Дебет 43 - Кредит 20

- 1 200 000 руб. (800 000 + 400 000) - принята к учету готовая продукция.

Таким образом, себестоимость готовой продукции складывается из стоимости материалов и стоимости работ по их переработке. Для упрощения расчетов было сделано допущение, что у организации не было других расходов, связанных с производством этой продукции. На практике в себестоимость могут быть включены и иные расходы.

Учет у организации-переработчика

Согласно п. 156 Методических указаний давальческие материалы - это материалы, принятые организацией от заказчика для переработки (обработки), выполнения иных работ или изготовления продукции без оплаты стоимости принятых материалов и с обязательством полного возвращения переработанных (обработанных) материалов, сдачи выполненных работ и изготовленной продукции.

Учет ведется в количественном и стоимостном выражении по ценам, указанным в документах на передачу сырья. Аналитический учет давальческих материалов ведется по заказчикам, наименованиям, количеству и стоимости, а также по местам хранения и переработки (выполнения работ, изготовления продукции). Они учитываются на забалансовом счете 003

"Материалы, принятые в переработку".

Как сырье, полученное для переработки, так и готовая продукция учитываются на счете 003 "Материалы, принятые в переработку" до момента передачи заказчику готовой продукции. Материалы, переданные на переработку, поступают на склад на основании накладной (форма N М-15). В момент оприходования их на склад оформляется приходный ордер (форма N М-4) с отметкой, что сырье поступило в организацию на давальческих условиях.

Продукция из давальческого и из собственного сырья: необходим раздельный учет

Все расходы, связанные с производственным процессом, учитываются у организации-переработчика на счете 20 "Основное производство". Если переработчик помимо переработки давальческого сырья производит продукцию и из собственных материалов, он должен вести раздельный учет как по материальным, так и по иным затратам.

Это требование вытекает из принципиально различного отражения в бухгалтерском учете операций по производству продукции из собственного и из давальческого сырья. Так как при передаче сырья или материалов в переработку право собственности на указанное имущество сохраняется за давальцем, то переработчик не вправе отражать полученное имущество на своем балансе.

Затраты переработчика, которые он несет в процессе переработки, учитываются на счетах учета затрат на производство. Это прежде всего стоимость собственных материалов переработчика, заработная плата, ЕСН, амортизация основных средств, общехозяйственные и общепроизводственные расходы.

#### **У кого остаются отходы?**

Если в процессе переработки образуются отходы, то договором может быть предусмотрено, что отходы возвращаются организации-давальному либо остаются у организации-переработчика.

Если отходы согласно договору остаются у организации-переработчика, то делается запись по кредиту счета 003 "Материалы, принятые в переработку" на сумму стоимости сырья, переданного в переработку, с одновременным принятием к учету на счет 10.

В данной ситуации очень важно учитывать, уменьшают стороны договора цену сделки на сумму отходов, полученных в результате переработки, или нет.

Если отходы, полученные от переработки материалов организации-давальному, остаются у переработчика в счет частичной оплаты за выполненные им работы, то они принимаются к учету, например в качестве вспомогательных материалов.

Если же полученные от переработки отходы не влияют на цену сделки, то такая операция квалифицируется как договор дарения (п. 1 ст. 572 ГК РФ). А затем по мере использования стоимость отходов списывают на счет 91.

При исчислении налога на прибыль стоимость безвозмездно полученного имущества включают у переработчика в состав внереализационных доходов (п. 8 ст. 250 НК РФ). Датой признания этих доходов будет считаться день подписания сторонами акта приема-передачи отходов давальческого сырья (пп. 1 п. 4 ст. 271 НК РФ).

По окончании выполнения работ готовая продукция передается заказчику по акту приемки-передачи и накладной. Кроме того, организация-переработчик должна представить отчет об использовании сырья. Излишек сырья возвращается заказчику, если договором не предусмотрена частичная оплата работ сырьем. Отражение стоимости отходов, оставшихся у переработчика, зависит от того, было ли предусмотрено договором, что отходы остаются у организации-переработчика в счет частичной оплаты за выполненные им работы.

Если такое условие включено в договор, то в бухгалтерском учете необходимо сделать следующую проводку:

Дебет 10 - Кредит 60

- отражены в учете вспомогательные материалы.

Если же договором не был предусмотрен данный порядок, но отходы остались у организации-переработчика, то необходимо отразить безвозмездное получение материалов таким образом:

Дебет 10 - Кредит 98

- отражены полученные отходы в составе доходов будущих периодов.

Рассмотрим общий порядок бухгалтерского учета у организации-переработчика на конкретном примере.

Пример. ООО "Креон" и совхоз им. Калинина заключили договор, согласно которому совхоз передает обществу мясосырье для производства колбасы в количестве 10 000 кг на сумму 400 000 руб. Стоимость услуг по переработке составляет 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Сумма затрат переработчика составляет 80 000 руб. В учете организации необходимо сделать следующие проводки:

Дебет 003

- 400 000 руб. - отражена стоимость сырья (материалов), принятого на переработку;

Дебет 20 - Кредит 02 (10, 23, 25, 26, 70, пр.)  
- 80 000 руб. - отражены затраты по переработке сырья и материалов;  
Дебет 90 - Кредит 20  
- 80 000 руб. - списываются затраты по передаче готовой продукции давальцу;  
Дебет 62 - Кредит 90  
- 118 000 руб. - отражена выручка от выполнения работ по переработке (без учета стоимости сырья (материалов), полученных на давальческих условиях);  
Дебет 90 - Кредит 68  
- 18 000 руб. - начислен НДС;  
Дебет 90 - Кредит 99  
- 20 000 руб. - отражен финансовый результат;  
Кредит 003  
- 400 000 руб. - списана стоимость сырья (материалов), принятых в переработку.

### **Налоговый учет у переработчика.**

Что касается налогового учета рассматриваемых операций, то сложности могут возникнуть по вопросам распределения прямых и косвенных затрат, а также порядка оценки остатков незавершенного производства.

Так, организации необходимо выбрать и утвердить в учетной политике метод распределения прямых и косвенных расходов в соответствии со ст. 318 НК РФ, поскольку косвенные расходы относятся на затраты в целях налогового учета в полном объеме в текущем периоде, а прямые подлежат распределению в соответствии с методом, закрепленным в учетной политике налогоплательщика.

Если организация-переработчик будет формировать НЗП или у нее на складе останется нереализованная готовая продукция, ей необходимо распределять общие прямые расходы между видами деятельности. В этих целях организация может сразу вести отдельный учет прямых расходов или же распределять их пропорционально стоимости или количеству исходного сырья и материалов, пропорционально количеству продукции, полученной из собственного или давальческого сырья.

Что касается начисления НДС, то тут необходимо отметить следующее. НДС на стоимость работ по переработке давальческого сырья начисляется по ставке 18% независимо от того, по какой ставке облагаются перерабатываемое сырье и произведенная продукция, так как объектом налогообложения является именно выполнение работ, а не реализация продукции. Налоговая база по НДС будет равна стоимости работ по переработке сырья с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее НДС (п. 5 ст. 154 НК РФ). Стоимость давальческого сырья (материалов) при определении налоговой базы не учитывается. НДС, уплаченный при приобретении материалов, работ, услуг, использованных переработчиком при выполнении работ, может быть предъявлен к вычету при условии соответствия требованиям ст. 172 НК РФ.

### **Давальческая переработка сырья**

Операции на основе давальческой переработки сырья сегодня широко распространены в нефтепереработке, зернопереработке, легкой и пищевой промышленности (изготовление сахара, подсолнечного масла). Суть такой переработки в том, что она позволяет предпринимателю получить готовую продукцию, не имея при этом производственных мощностей. На первый взгляд похоже на приобретение товаров: если предпринимателю нужны какие-либо товарно-материальные ценности, их можно просто купить. На самом деле с экономической и правовой точек зрения отличия очень велики.

#### **Общие положения**

Давальческая переработка сырья - это сделка, при которой заказчик (давальец) приобретает в собственность сырье (покупает по договору купли-продажи, изготавливает самостоятельно, получает по иным сделкам) и без перехода права собственности передает его подрядчику для изготовления из этого сырья нужной заказчику продукции на производственных мощностях подрядчика. При этом как продукция, так и все иные результаты переработки (например, отходы) также являются собственностью заказчика. Подрядчик (переработчик) выполняет работы по изготовлению продукции из сырья заказчика и получает вознаграждение за их выполнение.

Отличия изготовления продукции по давальческой схеме от покупки аналогичного товара следующие:

- заказчик не просто получает товар нужной ему номенклатуры (ассортимента), но еще может и контролировать производство этого товара, задавать дополнительные требования к его качествам, процессу изготовления, оформлению;
- самостоятельно приобретает сырье и оплачивает его переработку, заказчик может существенно снизить стоимость получаемого товара;
- переходя из области перепродажи купленного товара в область реализации собственной продукции, заказчик может получить некоторые налоговые преимущества.

Такая организация производственного процесса накладывает свои особенности на порядок отражения давальческой схемы в учете. Заказчик отражает не реализацию сырья (поскольку не передает на него права собственности), а его списание в производство, затем показывает в учете затраты на оплату работ подрядчика и из этих слагаемых формирует себестоимость произведенной продукции. Подрядчик не получает права собственности ни на сырье, ни на продукцию переработки, но несет ответственность за их сохранность, поэтому отражает их движение на забалансовых счетах, при этом получает выручку за выполненные им работы.

Поскольку передача материалов в давальческую переработку не рассматривается в качестве их реализации, заказчик должен иметь возможность доказать отсутствие налогооблагаемых баз по реализации товаров, т.е. наличие именно давальческих операций, отделяя все другие виды гражданско-правовых сделок, по тем или иным признакам похожих на давальческую переработку. Договор давальческой переработки сырья является разновидностью договора подряда. Основной вид сделок, от которых должен быть отделен такой договор, - купля-продажа или поставка товаров. Согласно Гражданскому кодексу РФ суть подряда не столько в том, чтобы по заданию заказчика определенные работы были выполнены сами по себе, сколько в том, чтобы был достигнут желаемый результат этих работ. Поэтому прослеживается некоторое сходство между договорами подряда и договорами поставки, содержащими условия по передаче материалов, сырья, комплектующих изделий. Особенно усиливает это сходство возможность выполнить работу "исключением подрядчика - из его материалов, его силами и средствами", если иное не предусмотрено договором подряда (п. 1 ст. 704 Гражданского кодекса РФ). Правоприменительная практика при разграничении таких видов сделок в первую очередь рассматривает содержание обязанностей договаривающихся сторон: договор подряда охватывает не только результат работ как таковой, но и процесс их выполнения: "...одна сторона обязуется выполнить по заданию другой стороны определенные работы..." (п. 1 ст. 702 ГК РФ). Иными словами, договорное регулирование должно охватывать права и обязанности сторон, относящиеся к самому ходу работ. Если их ход действительно составляет элемент договора - налицо подряд, можно говорить о давальческой переработке. Если же содержанием договора

является передача товаров, пусть даже и произведенных с использованием материалов покупателя, такой договор может быть признан договором купли-продажи или поставки. Помимо содержания обязанностей сторон используется и иной критерий - объем передаваемых материалов. Если передается значительная часть материалов, необходимых для изготовления товаров, то договор может рассматриваться как подрядный. В частности, в п. 1 ст. 3 Конвенции ООН 1980 г. о договорах международной купли-продажи товаров предусмотрено, что "договоры на поставку товаров, подлежащих изготовлению или производству, считаются договорами купли-продажи, если только сторона, заказывающая товары, не берет на себя обязательства поставить существенную часть материалов, необходимых для изготовления или производства таких товаров".

На практике недостатком этого критерия является неопределенность самого понятия "существенная часть". Иногда помогает анализ того, какие материалы передаются подрядчику - основные или вспомогательные. В давальческую переработку должны быть обязательно переданы основные материалы, составляющие физическую основу продукции. Вспомогательные материалы, которые не входят в физическую основу продукции, но используются в процессе ее производства, могут передаваться лишь как дополнение к основным, хотя могут использоваться и вспомогательные материалы, принадлежащие переработчику. Например, для производства нефтепродуктов необходимы специальные присадки. Если давальец передает нефтеперерабатывающему заводу эти присадки вместе с нефтью, то речь идет о давальческой переработке нефти, если же без нее, то мы имеем дело с договором поставки нефтепродуктов (купи-продажи) и встречной поставки присадок. При этом в первом случае важно, чтобы давальец передал заводу ровно столько присадок, сколько нужно для переработки его количества нефти, а во втором случае это не важно, так как, приобретая присадки в собственность, завод их оплачивает и может использовать для производства нефтепродуктов из иной нефти, уже не принадлежащей давальцу. Исключением являются договоры строительного подряда: в них давальческими могут быть любые материалы (включая только вспомогательные, например краски) и в любом, даже самом незначительном, количестве. Это очень важный аспект, поскольку невозможность использования давальческой схемы и необходимость заключения договора купли-продажи означают не только перекалфикацию типа сделки, но и принципиальное изменение порядка ее отражения в бухгалтерском учете и расчета объемов налоговых баз.

### **Особенности договора.**

Поскольку договор давальческой переработки является частным случаем договора подряда, в нем должны быть предусмотрены все существенные для данного типа договоров условия: сроки выполнения работ, их цена, порядок оплаты и т.п. Кроме того, хотя закон этого и не требует, договор давальческой переработки должен включать в себя ряд дополнительных положений, без договорного регулирования которых работа по давальческой схеме практически не может быть организована. Наиболее полное регулирование отношений сторон, обеспечивающее исключение хозяйственных рисков и прозрачность информации для ее отражения в бухгалтерском и налоговом учете обеих сторон сделки, достигается при условии указания в договоре следующих позиций.

1. Номенклатура и технические (физические) характеристики готовой продукции (что конкретно заказчик должен получить после переработки). Это немаловажно, если особенности производственного процесса позволяют при изменении его параметров получать разную продукцию или если в деловом обороте под продукцией может пониматься ее не полностью заверченный вариант (например, нефтепродукты как с добавлением некоторых присадок, так и без них).

2. Существенные параметры переработки (буквально или ссылкой на соответствующие ГОСТы, ТУ и прочие документы следует указать нормы затрат сырья на производство единицы продукции и нормы образования отходов).

3. Объем сырья, передаваемого по данному заказу или за определенный период времени (неделю, декаду, месяц, квартал), если заказ является крупным и длительным (при

необходимости в договоре приводится график поставки). Используя это условие, а также нормы выработки и данные о длительности технологического процесса, можно установить объем товара, подлежащего передаче давальцу в любой момент времени.

4. Срок выполнения заказа и условия хранения готовой продукции. Стоимость хранения должна быть оговорена обязательно, иначе возможны претензии налоговых органов по поводу занижения налоговых баз на стоимость безвозмездно оказанных услуг, так как в силу ст. 39 Налогового кодекса РФ оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе признается реализацией этих услуг. При этом у передающей стороны (переработчика) оказание услуг на безвозмездной основе признается объектом налогообложения по НДС и налоговая база рассчитывается как стоимость указанных услуг, исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, т.е. исходя из рыночных цен (п. 2 ст. 154 Кодекса).

У принимающей стороны (давальца) прибыль в виде безвозмездно полученных услуг признается внереализационными доходами для целей налогообложения прибыли; оценивают эти доходы исходя из рыночных цен, определяемых с учетом ст. 40 НК РФ, но не ниже затрат на оказание данных услуг (п. 8 ст. 250 Кодекса).

Переработчик также несет дополнительное налоговое бремя по налогу на прибыль, в связи с тем что согласно п. 16 ст. 270 НК РФ не может учесть расходы в виде стоимости безвозмездно оказанных услуг, т.е. себестоимость услуг по хранению должна быть исключена из расчетов налогооблагаемой прибыли.

5. Порядок передачи готовой продукции заказчику: непосредственно после завершения производства или через какое-то время, всего объема заказа или по мере формирования определенной партии (партионный отпуск), самовывоз, использование транспорта подрядчика или оказание им услуг по погрузке и организации отправки железнодорожным либо иным видом транспорта, вид документа, удостоверяющего полномочия лица, принимающего товар, и т.д. Это условие особенно важно, если со склада переработчика продукцию забирает не сам заказчик, а покупатель или посредник, в этом случае к договору лучше приложить форму заявки на отгрузку, которую будет заполнять давальец.

6. Порядок использования возвратных отходов и утилизации безвозвратных отходов. Возвратные отходы могут передаваться заказчику либо оставаться у переработчика на возмездной или безвозмездной основе (в первом случае они должны быть расценены в договоре, во втором необходимо учитывать налоговые последствия, связанные с безвозмездной передачей). Утилизировать безвозвратные отходы должен переработчик за оговоренную плату (иначе возможны претензии налоговых органов о занижении налоговых баз).

7. Периодичность и содержание отчетов переработчика. Для организации нормального бухгалтерского и налогового учета давальец с периодичностью не реже чем раз в месяц должен получить от переработчика информацию о количестве и объеме:

- сырья, израсходованного за отчетный период, и, соответственно, остатка переработанного давальческого сырья;
- сырья, израсходованного сверх оговоренных норм выработки, с указанием причин перерасхода;
- изготовленной за отчетный период продукции (в разрезе ее сортов и видов);
- продукции, отгруженной за отчетный период давальцу или по его поручению третьим лицам, с указанием реквизитов товаросопроводительных документов, заявок на отгрузку и доверенностей, на основании которых отгрузки производились (для контроля отгрузок неуполномоченным лицам и выявления виновных);
- остатка продукции давальца, находящегося на хранении у переработчика на конец отчетного периода.

8. Порядок оплаты работ и услуг. Форма оплаты может быть денежная, путем передачи определенного количества сырья, путем передачи определенного количества готовой продукции или возвратных отходов.

9. Штрафные санкции и возможные доплаты или скидки (за просрочку выполнения работ и за досрочную переработку, за качество работ, за несвоевременную поставку сырья и за сверхнормативное хранение готовой продукции и т.д.).

10. Возможность или необходимость возврата части переработанного сырья:

- в случае добровольного отказа давальца от его дальнейшей переработки;
- в случае недостатков переработки (по качеству, срокам исполнения и т.п.);
- по иным причинам.

Для минимизации учетных и налоговых рисков особенно важно указывать расценки по всем фигурирующим в договоре товарно-материальным ценностям, работам и услугам. Например, указание в договоре, что переработка оплачивается передачей 15% выработанной продукции (или, наоборот, сырья), означает при отсутствии соответствующих расценок заключение сделки мены (товар в обмен на работы), т.е. требует определения рыночных цен и на то и на другое. Если же стороны договора указали соответствующие расценки, то на основании п. 1 ст. 40 НК РФ "для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен".

Рассмотрим порядок бухгалтерского учета операций по договору давальческой переработки сырья.

Пример 1. Заказчик заключил с переработчиком договор на давальческую переработку 1750 тонн сырья для производства 1520 тонн продукции. Оплата происходит после переработки всего объема сырья. Себестоимость работ составляет для переработчика 12 650 000 руб., договорная стоимость - 17 346 000 руб. (включая НДС). Стоимость сырья составляет 590 000 руб. за тонну, готовой продукции - 708 000 руб. за тонну (с учетом НДС). В примере использована ставка НДС 18%, однако в случае приобретения пищевого сырья ставка налога может быть 10% (п. 2 ст. 164 НК РФ). В бухгалтерском учете заказчика данные операции отражаются следующими записями:

Д 10 "Материалы" К 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - 875 000 000 руб. (500 000 руб. x 1750 т) - приобретено 1750 тонн сырья;

Д 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" К 60 - 157 500 000 руб. - отражен НДС;

Д 10, субсчет 1 "В давальческой переработке", К 10 - 875 000 000 руб. - передано переработчику сырье.

Если стороны не укажут стоимость переданного сырья ни в договоре, ни в товаросопроводительных документах, то в случае обнаружения недостачи или в иных конфликтных ситуациях стоимость будет определяться судом, что составит дополнительные трудности для пострадавшей стороны;

Д 20 "Основное производство", субсчет 1 "Давальческая переработка", К 10-1 - 875 000 000 руб. - списано в производство сырье на основании отчета переработчика;

Д 20-1 К 60 - 14 700 000 руб. - отражена стоимость переработки на основании отчета переработчика и акта выполненных работ;

Д 19 К 60 - 2 646 000 руб. - отражен НДС;

Д 43 "Готовая продукция" К 20-1 - 889 700 000 руб. - принято к учету 1520 тонн готовой продукции стоимостью 585 329 руб. за тонну на основании отчета переработчика и собственной калькуляции себестоимости.

В бухгалтерском учете переработчика данные операции отражаются следующими записями:

Д 003 "Материалы, принятые в переработку" - 1 032 500 000 руб. - оприходовано 1750 тонн сырья по договорной оценке (с учетом НДС);

К 003 - 1 032 500 000 руб. - передано в переработку 1750 тонн давальческого сырья;

Д 20-1 К 02 "Амортизация основных средств", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и др. - 12 650 000 руб. - учтены расходы на переработку давальческого сырья;

Д 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" - 1 076 160 000 руб. - передано из производства на склад 1520 тонн давальческой продукции по договорной цене (включая НДС);

Д 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К 90 "Продажи" - 17 346 000 руб. - начислена выручка по давальческой переработке согласно акту выполненных работ;

Д 90 К 68 "Расчеты по налогам и сборам" - 2 646 000 руб. - начислен НДС по выполненным работам;

Д 90 К 20-1 - 12 650 000 руб. - списана себестоимость переработки;

Д 90 К 99 "Прибыли и убытки" - 2 050 000 руб. - списан финансовый результат выполнения работ.

По окончании переработки переработчик представляет сводный отчет о расходовании сырья заказчика. Если по результатам этого отчета остается переработанное сырье, то возможны следующие варианты, выбор одного из которых определяется договором сторон:

- переработчик возвращает сырье заказчику;
- переработчик выкупает сырье у заказчика, его стоимость может засчитываться в счет оплаты переработки;
- переработчик за дополнительную плату перерабатывает остатки сырья.

### **Оплата переработки сырьем или продукцией.**

В случае неденежной оплаты работ учет у заказчика и у переработчика может быть правильно организован только при условии, что в договоре будет четко определено, что именно (сырье или готовую продукцию) берет себе переработчик в качестве оплаты и по какой стоимости. Причем речь идет не только о бухгалтерском учете, но и о налоговом. При расчетах готовой продукцией у заказчика бухгалтерские записи и калькуляция себестоимости продукции, предназначенной для собственного использования и для передачи переработчику, формируются по единым принципам.

Пример 2. Воспользуемся данными примера 1.

Вариант 1. Переработчик получает от заказчика в счет оплаты переработки сырье в количестве 29,4 тонны (17 346 000 руб. : 590 000 руб.). Данное сырье приобретает заказчиком дополнительно, сверх партии в объеме 1750 тонн, которая была передана переработчику для целей производства из нее давальческой продукции.

В бухгалтерском учете заказчика данные операции отражаются следующими записями:

Д 20-1 К 60 - 14 700 000 руб. - отражена стоимость переработки на основании отчета переработчика и акта выполненных работ;

Д 19 К 60 - 2 646 000 руб. - отражен налог на добавленную стоимость;

Д 62 К 91 "Прочие доходы и расходы" - 17 346 000 руб. - отражена реализация 29,4 тонны сырья в счет оплаты переработки;

Д 91 К 68 - 2 646 000 руб. - начислен НДС с доходов от реализации сырья;

Д 91 К 10 - 14 700 000 руб. - списана себестоимость реализованного сырья;

Д 60 К 62 - 17 346 000 руб. - погашена кредиторская задолженность по оплате переработки дебиторской задолженностью по оплате сырья.

В бухгалтерском учете переработчика данные операции отражаются следующими записями:

Д 62 К 90 - 17 346 000 руб. - начислена выручка по давальческой переработке согласно акту выполненных работ;

Д 90 К 68 - 2 646 000 руб. - начислен НДС по выполненным работам;  
Д 10 К 60 - 14 700 000 руб. - получено от заказчика 29,4 тонны сырья в счет оплаты услуг по переработке;

Д 19 К 60 - 2 646 000 руб. - отражен налог на добавленную стоимость;

Д 60 К 62 - 17 346 000 руб. - погашена кредиторская задолженность по оплате сырья дебиторской задолженностью по оплате переработки.

Вариант 2. Переработчик получает от заказчика в счет оплаты переработки продукцию переработки в количестве 24,5 тонны (17 346 000 руб. : 708 000 руб.). В бухгалтерском учете заказчика данные операции отражаются следующими записями:

Д 20-1 К 60 - 14 700 000 руб. - отражена стоимость переработки на основании отчета переработчика и акта выполненных работ;

Д 19 К 60 - 2 646 000 руб. - отражен НДС;  
Д 43 К 20-1 - 889 700 000 руб. (875 000 000 руб. + 14 700 000 руб.) - принято к учету 1520 тонн готовой продукции стоимостью 585 329 руб. за тонну на основании отчета переработчика и собственной калькуляции себестоимости;

Д 62 К 90 - 17 346 000 руб. (708 000 руб. x 24,5 т) - отражена реализация 24,5 тонны продукции в счет оплаты переработки;

Д 90 К 68 - 2 646 000 руб. - начислен НДС с выручки;

Д 90 К 43 - 14 340 600 руб. (585 329 руб. x 24,5 т) - списана себестоимость реализованной продукции;

Д 90 К 99 - 359 400 руб. - списан финансовый результат от реализации продукции;

Д 60 К 62 - 17 346 000 руб. - погашена кредиторская задолженность по оплате переработки дебиторской задолженностью по оплате поставленной продукции.

В бухгалтерском учете переработчика данные операции будут отражены следующими записями:

Д 62 К 90 - 17 346 000 руб. - начислена выручка по давальческой переработке согласно акту выполненных работ;

Д 90 К 68 - 2 646 000 руб. - начислен НДС по выполненным работам;

Д 41 "Товары" К 60 - 14 700 000 руб. - получено от заказчика 24,5 тонны продукции в счет оплаты услуг по переработке;

Д 19 К 60 - 2 646 000 руб. - отражен НДС;

Д 60 К 62 - 17 346 000 руб. - погашена кредиторская задолженность по оплате продукции дебиторской задолженностью по оплате переработки.

### **Особенности учета.**

Нередко возникают сложные и нестандартные ситуации. Рассмотрим одну из них. Организация-переработчик занимается производством продукции как из собственного, так и из давальческого сырья. При приеме давальческого сырья переработчик проводит лабораторные анализы для определения нормы выхода готовой продукции из данной партии сырья, после чего с давальцем согласовываются стоимость переработки и объем подлежащей передаче готовой продукции. Заказчик производит оплату после завершения переработки и получения готовой продукции.

Однако существующая технология предусматривает длительный технологический процесс переработки сырья - около года, поэтому в целях сокращения срока поступления платежа от давальца переработчик в течение месяца после получения сырья и согласования объема готовой продукции, которая могла быть из него получена, отгружал заказчику собственную готовую продукцию. Передача готовой продукции давальцу оформлялась накладной с указанием ее количества с одновременным подписанием акта выполненных работ. Затем переработчик перерабатывал оставшееся у него давальческое сырье и принимал к учету выработанную из него продукцию.

Бухгалтерский учет данных операций был построен по аналогии с давальческой схемой, однако в связи с тем, что сырье к моменту передачи готовой продукции не выходило из технологического процесса и оставалось у переработчика, были большие трудности с построением схемы бухгалтерских записей. В частности, в учетной политике переработчика было указано, что по договору давальческой переработки сырья заказчику отгружается собственная готовая продукция. В бухгалтерском учете эта хозяйственная операция отражалась путем сторнировочной записи по дебету счета 43 и кредиту счета 20 на фактическую производственную

себестоимость указанной выше готовой продукции. Одновременно на фактическую производственную себестоимость переработки давальческого сырья дебетовался счет 90 и кредитовался счет 20. Однако подобный подход к отражению рассматриваемых операций в учете неправомерен.

Сутью давальческой переработки является получение готовой продукции из сырья заказчика путем использования производственных мощностей подрядчика. Если же сырье, переданное в давальческую переработку, остается у переработчика, а отгружаемая заказчику продукция на самом деле выработана из совершенно иной партии сырья, то такие отношения сторон уже не укладываются в обычную давальческую схему и не могут быть квалифицированы как отношения по договору подряда. В итоге организации-переработчику было предложено выбрать наиболее приемлемый для него вариант оформления подобных хозяйственных операций:

- мена определенного количества сырья на надлежащее количество продукции с доплатой в связи с неравноценностью обмениваемых товаров. При этом объем доплаты зависит от стоимости работ по производству соответствующего объема продукции из соответствующего объема сырья;

- давальческая переработка сырья, которое заказчик предварительно получает от переработчика по договору товарного займа. В свою очередь, передача сырья от заказчика переработчику рассматривается уже не как передача его в давальческую переработку, а как возврат полученного ранее займа;

- выдача заказчику займа в натуральной форме собственной продукцией переработчика и погашение выданного займа продукцией, полученной после давальческой переработки сырья заказчика.

Организация-переработчик остановила свой выбор на последнем варианте. В связи с этим ей была рекомендована следующая последовательность бухгалтерских записей:

Д 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" К 43 - передана собственная продукция в счет продукции давальческой переработки (выдан заем в натуральной форме);

Д 41 К 76 - приходится как возврат товарного займа продукция давальческой переработки при завершении технологического процесса переработки принятого сырья.

При этом соответствующая доля продукции давальческой переработки, поступающая в собственность переработчика как возврат товарного займа, не принимается на учет по счету 002, так как поступает не на хранение, а в собственность переработчика. Далее эту партию продукции переработчик может использовать по собственному усмотрению: выдать в качестве займа следующему заказчику, реализовать и т.п. В связи с тем что право собственности на продукцию переработчика, передаваемую давальцу, переходит к последнему, в момент такой передачи у переработчика на основании ст. 167 НК РФ возникает налоговая база по НДС. При оприходовании продукции давальческой переработки налоговых вычетов по НДС не возникает из-за отсутствия счетов-фактур от ее поставщика, т.е. от давальца. Таким образом, переработчик должен дважды уплатить НДС (при передаче своей продукции и при реализации продукции переработчика со счета 41). Для минимизации данного налогового бремени в схему взаимоотношений сторон необходимо включить обязательное формирование давальцем счета-фактуры по получаемой переработчиком продукции, чтобы последний мог включить соответствующий НДС в состав налоговых вычетов.

Акт выполненных работ не может быть подписан сторонами ранее их фактического выполнения (иначе договор давальческой переработки будет признан мнимой сделкой, фактически прикрывающей сделку мены сырья на готовую продукцию с доплатой). В бухгалтерском и налоговом учете выручка переработчика от реализации работ и расходы на их выполнение будут признаны одновременно после завершения технологического процесса их выполнения и подписания соответствующего акта. Таким образом, формируется следующая цепочка операций:

- давальец отдает переработчику X кг сырья;

- переработчик на основе лабораторного анализа сырья определяет, что из X кг сырья будет выработано Y кг готовой продукции;

- переработчик отгружает давальцу в виде займа  $Y$  кг собственной продукции (Д 76 К 43), выставляет счет-фактуру и начисляет НДС к уплате в бюджет (Д 76 К 68);
- даvaleц перечисляет переработчику средства за давальческую переработку  $X$  кг его сырья;
- переработчик рассматривает данные средства как аванс, выставляет по ним счет-фактуру и начисляет НДС к уплате в бюджет;
- переработчик запускает технологический процесс переработки (около года);
- по завершении переработки переработчик получает готовую продукцию в собственность как возврат товарного займа (Д 41 К 76); для возмещения НДС переработчик затребует у давальца счет-фактуру на возвращаемую продукцию (Д 19 К 76);
- стороны подписывают акт выполненных работ, переработчик восстанавливает НДС с аванса и уплачивает НДС с выручки от реализации работ, выставляет давальцу счет-фактуру по выполненным работам;
- если фактический объем готовой продукции оказывается больше или меньше прогнозируемого на основании лабораторного анализа, излишек передается давальцу, недостача возмещается давальцем (в денежной или иной форме).

Безусловно, данная цепочка операций небезупречна, но участники аналогичных ситуаций могут проанализировать два оставшихся варианта (сделка мены с доплатой и товарный заем сырья) и решить для себя, какая из трех схем представляется менее трудоемкой и рискованной с точки зрения налогообложения. Важно, что обычная схема давальческой переработки в данном случае неприемлема и формирует серьезные налоговые риски.