

## **ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ТОЛЛИНГА И ЕГО БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**

Механизмы толлинга достаточно часто практикуются во всем мире. Толлингом называются взаимоотношения между хозяйствующими субъектами, когда владелец сырья – предприятие-заказчик, называемый толлингер, передает свое сырье для последующей переработки и производства определенного вида продукции предприятию-переработчику (подрядчику). Особенность толлинговой сделки в том, что и сырье, и результат его переработки принадлежат заказчику (толлингеру). Подрядчик занимается только переработкой. Сырье в этом случае называется давальческим, а для заказчика может также употребляться термин – давалец.

Переработка давальческого сырья в Беларуси часто применяется в легкой промышленности, к примеру, ИООО «Лангхайнрих Конфекцион Бел» (г. Кобрин) более пяти лет в формате толлинга выполняет заказы по пошиву высококачественного постельного белья, скатертей, салфеток и других изделий для зарубежных партнеров. Получаемая прибыль позволяет предприятию активно модернизировать производство, поддерживать достойный уровень зарплат, развивать социальную сферу. В Российской Федерации толлинг широко применяется в алюминиевой промышленности, черной металлургии, легкой и пищевой (сахарной) отраслях, сельском хозяйстве (производство комбикормов, переработка молока, яиц и т. д.).

Экономические преимущества и недостатки толлинга для предприятий, представленные в таблице 1, во многом противоречивы [1].

Согласно пункту 4 статьи 98 Налогового кодекса Республики Беларусь, налоговой базой при реализации работ по производству из давальческого сырья является стоимость обработки, переработки или иной трансформации указанного сырья без включения в нее НДС.

Из норм статьи 102 Налогового кодекса Республики Беларусь при выполнении работ по толлингу на территории нашей страны следует применять ставку 20%. Данная ставка, независимо от направления вывоза продукта толлинга, применяется и при переработке товаров, облагаемых по 10%, 0% либо освобожденным от НДС. Однако при экспорте работ по переработке давальческого сырья применяют ставку НДС в размере 0% при наличии соответствующих подтверждающих документов [2].

Отражение на счетах бухгалтерского учета затрат по переработке зависит от того, как изменяется продукт, переданный на переработку. Если в результате переработки получается готовая продукция, то затраты по переработке наряду с иными прямыми расходами, понесенными давальцем, отражаются на счете 20 «Основное производство», а затем списываются на счет 43 «Готовая продукция». В процессе переработки может выполняться только какая-то операция либо какой-то этап в технологическом процессе, и тогда продукт переработки не является готовой продукцией. В таком случае в зависимости от технологического процесса результатом переработки являются полуфабрикат либо материалы. При этом формирование затрат целесообразно осуществлять на отдельном субсчете счета 20 с последующим отражением накопленных сумм в зависимости от продукта, полученного в результате переработки, на счете 10 «Материалы» либо 21 «Полуфабрикаты собственного производства» [3].

Таблица 1 – Преимущества и недостатки толлинга

Преимущества	Недостатки
1. Обеспечение максимальной загрузки производственных мощностей и, как следствие, сохранении производственного и кадрового потенциала предприятия. Кроме того, эффект масштаба производства ведет к снижению величины условно-постоянных затрат на единицу продукции, а значит, к повышению конкурентоспособности собственной продукции	1. Так как основная часть прибыли достаётся толлингеру, то переработчик не может сформировать свои собственные оборотные средства
2. Защищает юридически право собственности толлингера на сырье при аресте имущества переработчика за долги	2. Не способствует развитию денежных взаиморасчетов между предприятиями при использовании бартерных схем
3. Уменьшает страховые запасы сырья у переработчика, высвобождает часть оборотных средств	3. Способствует уходу от выплат по долгам и налоговым платежам
4. Расширяет рынки сбыта определенных товаров, способствует конкуренции	4. Льготный таможенный режим способствует вывозу капитала за рубеж
5. Минимизация денежных ресурсов для финансирования оборотного капитала. Это приобретает особую актуальность при наличии острой нехватки финансовых средств, значительной дебиторской задолженности и недоступности кредита	5. В долгосрочном плане использование толлинга как основной схемы приводит к изменению целей и стратегии предприятия, снижению конкурентоспособности продукции
6. Существует налоговая экономия	
7. Уменьшает расходы на сбыт продукции, рекламу и поиск рынков сбыта	
8. Позволяет толлингеру устанавливать цены на готовую продукцию, выработанную из его сырья	
9. Возможность освоения новых прогрессивных технологий, передаваемых заказчиком	

Отношения по переработке давальческого сырья в Беларуси регулируются договором подряда, регламент которого установлен в главе 37 «Подряд» Гражданского кодекса Республики Беларусь в статье 667 «Выполнение работ с использованием материала заказчика». Передача сырья в переработку оформляется товарно-транспортной накладной, при этом стоимость сырья указывается давальцем по учетной цене хранения на своем складе и без НДС, поскольку передача сырья в переработку не считается фактом реализации. Переработчик по результату указывает давальцу в акте стоимость работ с НДС и выставляет электронную счет-фактуру по НДС. Но при экспорте работ по переработке давальческого сырья применяют ставку НДС в размере 0%. По договору толлинга может быть согласовано, что сам давальец формирует цену готовой продукции и указывает ее переработчику для отражения в товарно-сопроводительных документах. Неизрасходованные остатки сырья и возвратные отходы передаются давальцу также по товарно-транспортной накладной по ценам поступления от давальца без НДС вместе с отчетом о расходовании сырья с указанием применяемых норм. При производстве из давальческого сырья подакцизной продукции по действующему в Беларуси Налоговому кодексу плательщиком акцизов является переработчик, при этом исчисленную сумму акцизов он предъявляет давальцу [4].

Расчеты за переработку по условиям договора толлинга могут быть предусмотрены разными способами:

- толлингер перечисляет подрядчику деньги за выполненную работу (работа – деньги);
- толлингер оставляет подрядчику в счет оплаты работ изготовленную продукцию (работа – продукция);
- толлингер рассчитывается с переработчиком за работу частью давальческого сырья (работа – сырье).

Кроме того, для случаев длительного процесса переработки больших объемов сырья, может быть применена схема, при которой подрядчик покупает у толлингера сырье для переработки, а толлингер после выполнения работ подрядчиком покупает у него произведенную продукцию (сырье – деньги – продукция – деньги). Но в этом случае сырье переходит в собственность переработчика, и сделка становится обычной куплей-продажей.

Каждая из перечисленных схем толлинговой сделки имеет свои особенности отражения в бухгалтерском учете у давальца и у переработчика.

**У толлингера** бухгалтерский учет затрат по переработке зависит от того, как изменяется сырье в ходе переработки. Если в результате толлинга получается готовая продукция, то затраты по переработке и все остальные прямые расходы толлингера отражаются на счете 20 «Основное производство», а затем списываются на счет 43 «Готовая продукция». Если после переработки результат еще не является готовой продукцией, тогда он считается полуфабрикатом либо материалом. При этом формирование затрат осуществляется на отдельном субсчете счета 20, а потом относится либо на счет 10 «Материалы» либо 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Для учета сырья, переданного переработчику, толлингер использует дебет счета 10 субсчет 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» по стоимости без НДС [5]. Таким образом, хозяйственные операции у давальца будут отражены проводками, представленными в таблице 2.

**У переработчика** давальческое сырье учитывается на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» по стоимости, предусмотренной в контракте и указываемой в сопроводительных документах. Затраты по переработке из давальческого сырья накапливаются на счетах учета затрат 20, 23, 25, 26 и др. Аналитический учет ведется в разрезе заказчиков и отдельно от затрат на производство собственной продукции. Получаемая в результате переработки готовая и сопутствующая продукция, а также отходы отражаются за балансом на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Таблица 2 – Бухгалтерский учет толлинга у предприятия-заказчика

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Стоимость сырья, переданного в переработку на сторону	10.7	10.1
Стоимость сырья, израсходованного подрядчиком на продукцию	20	10.7
Стоимость не использованных и возвращенных подрядчиком материалов	10.1	10.7
Расчет за выполненные подрядчиком работы	60	51
Принятие к учету готовой продукции из давальческого сырья	43	20

Рассмотрим пример отражения толлинга у переработчика зерна. Поступило в переработку давальческое зерно – 10000 тыс.руб., при этом расходы на его переработку составили – 800 тыс.руб. Сами услуги по переработке по ценам, пре-

дусмотренным в контракте, составили 1200 тыс. руб., включая НДС – 200 тыс.руб. Из переработки получено отрубей – 500 тыс. руб., крупы – 9400 тыс. руб. Потери зерна при переработке в допустимых пределах составили – 100 тыс. руб. Бухгалтерские проводки для этой ситуации описаны в таблице 3. [6].

Таблица 3 – Бухгалтерский учет толлинга у предприятия-переработчика

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб
Оприходовано зерно по стоимости, указанной в сопроводительных документах	003		10000
Отражены затраты по переработке зерна	20	70, 68, 69, 10	800
Списана стоимость давальческого сырья		003	9400
Получено отрубей	002	003	500
Списаны потери зерна при переработке в пределах, предусмотренных технологическим процессом		003	100
Получено круп из давальческого сырья	002		9400
Отражена реализация выполненных работ	62	90-1	1200
Начислен НДС по выполненным работам	90-2	68	200
Списана фактическая себестоимость реализованных работ	90-4	20	800

Таким образом, толлинг уменьшает расходы на сбыт продукции и рекламу, расширяет рынки сбыта определенных товаров. Однако в долгосрочном плане использование толлинга как основной схемы производства приводит к изменению целей и стратегий предприятия, снижает его конкуренцию. Толлинг получает возможность самостоятельно устанавливать цены на готовую продукцию, полученную в результате переработки сырья.

Давальческое сырье используется в перерабатывающей, легкой, пищевой промышленности, в сельском хозяйстве и других отраслях. В условиях реформирования экономики могут быть использованы такие положительные эффекты толлинга, как полное использование мощностей предприятия, источник поступления дополнительных финансовых средств, повышение качества продукции, рост конкуренции и др. Для эффективного применения толлинга важно правильное ведение учета толлинговых схем, при этом большая роль отводится автоматизации этого участка.

#### Список цитированных источников

1. Преимущества и недостатки толлинга [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://director.by/index.php/categoryblog/2962-2011-11-02-08-23-30.html> – Дата доступа: 18.02.2019.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29.12.2009 г. № 71-3 (ред. от 30.12.2018).
3. Дубовская, Т.А. Давальческая сделка: оформляем учетные документы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://ilex.by/davalcheskaya-sdelka-oformlyаем-uchetnye-dokumenty>. – Дата доступа: 01. 03.2019.
4. Сушко, Т.И. Бухгалтерский учет и отчетность в промышленности: учеб. пособие / Т.И. Сушко. – Минск: Вышэйшая школа, 2013. – 527 с.
5. Учет операций по переработке давальческого сырья у заказчика и подрядчика [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/uchet-operatsii-po-pererabotke-davalches> – Дата доступа: 18. 10.2018.
6. Беджанова, А.А. Толлинг и особенности его учета в «Галактике ERP» / А.А. Беджанова // Сборник научных работ студентов и магистрантов XII Международного студенческого научного форума «Студенческая научная зима в Бресте-2018». – Брест: Изд-во БрГТУ, 2018. – С. 14-17.