

Учет и контроль операций по переработке давальческого сырья: экономическая эффективность и налоговые риски

© 2023

Сафонова Маргарита Фридриховна*¹, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой аудита
Фельде Елизавета Михайловна², магистрант кафедры аудита
Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина, Краснодар (Россия)

*E-mail: safsf@yandex.ru

¹ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5825-4316>²ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-5423-3028>

Аннотация: Трансформационные процессы в мировой и российской экономике служат для хозяйствующих субъектов причиной поиска новых путей производства продукции, позволяющих наиболее эффективно использовать имеющиеся ресурсы. Переработка давальческого сырья (в мировой практике – толлинговые операции) позволяет расширить сферы деятельности аграрных формирований и таким образом повысить их результативность. Сложность отражения в учете и налогообложении операций по переработке давальческого сырья увеличивает вероятность возникновения налоговых, бухгалтерских и юридических рисков, что обосновывает необходимость разработки методики внутреннего контроля данных операций. Проанализированы результаты финансово-хозяйственной деятельности аграрных формирований, сделан вывод об экономической целесообразности операций по переработке давальческого сырья как для организации-давальца, так и для организации-переработчика. Проведены теоретические исследования, определены особенности учета у организации-переработчика в отличие от организации-давальца. В процессе тестирования учетных записей были выявлены типичные нарушения, связанные с правильностью отражения в учете бизнес-процессов по переработке давальческого сырья, формированием себестоимости и налогооблагаемой базой по налогу на прибыль, что вызывает налоговые риски. Разработана методика внутреннего контроля бизнес-процесса «Переработка давальческого сырья» и порядка его отражения в бухгалтерском и налоговом учете. В основу разработанного методического инструментария внутреннего контроля операций по переработке давальческого сырья легли следующие аспекты: информационное обеспечение; процедуры контроля; поэтапный подход, основанный на предварительном анализе рисков.

Ключевые слова: переработка давальческого сырья; внутренний контроль бизнес-процесса «Переработка давальческого сырья»; процедуры контроля бизнес-процесса «Переработка давальческого сырья»; налоговые риски.

Для цитирования: Сафонова М.Ф., Фельде Е.М. Учет и контроль операций по переработке давальческого сырья: экономическая эффективность и налоговые риски // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2023. № 1. С. 35–46. DOI: 10.18323/2221-5689-2023-1-35-46.

ВВЕДЕНИЕ

Реформационные экономические процессы, охватившие не только западные страны, но и Россию, нацеливают организации аграрного сектора на поиск дополнительных резервов, способствующих оптимальному использованию ресурсов, обеспечение роста эффективности получаемых средств, повышение уровня экономической безопасности, в системе которой внутренний контроль выполняет сквозную функцию. В настоящее время деятельность, основанная на давальческом производстве, все больше набирает популярность, поскольку не все организации обладают оборудованием с высокими производственными мощностями.

В процессе деятельности у любого экономического субъекта, с позиции рациональности, может возникнуть необходимость в том, чтобы передать другой организации свое сырье с целью его обработки и переработки. Такие операции в международной практике получили название «толлинг». Более того, передача сырья на сторону происходит без передачи права собственности, а значит, в этом случае объект реализации налогом на добавленную стоимость не облагается. Однако собственник обязан предъявить НДС по работам, которые выполнил подрядчик, к вычету, когда результат работ

принят к учету. Исследуя понятие «давальческая операция», мы пришли к выводу, что его следует рассматривать с экономической точки зрения как передачу материальных ценностей в переработку, а с юридической – как передачу материальных ценностей подрядчику без перехода права собственности на таковые, но при этом полученная готовая продукция будет принадлежать давальцу (заказчику). В ч. 5 ст. 154 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) установлен порядок формирования налогооблагаемой базы при продаже услуг по производству товаров из давальческого сырья, но при этом понятие «давальческая операция» не нашло отражения в налоговом законодательстве.

В результате анализа нормативно-справочной литературы было установлено, что четкая формулировка определения «давальческие материалы» как в гражданском законодательстве, так и с позиции учетных функций отсутствует. Ранее определение было закреплено в Методических указаниях по учету МПЗ¹, которые не действуют с 01.01.2021, и подразумевало запасы,

¹ Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.10.2016) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (Зарегистрировано в Минюсте России 13.02.2002 № 3245).

«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».

Гражданский кодекс Российской Федерации (далее – ГК РФ) также напрямую не приводит понятие «давальческие материалы», и как таковой отдельной формы этого понятия не существует, но при этом в ст. 713 ГК РФ раскрывается порядок выполнения работы с использованием материалов заказчика. В нормах НК РФ, в частности главы 25², посвященной налогу на прибыль, формулировка определения давальческих материалов не представлена. При этом следует отметить наличие важных особенностей, связанных с их учетом, в частности, организации-переработчику право собственности на указанные материалы не переходит. Это существенно повышает налоговые риски экономических субъектов, занимающихся данным видом деятельности.

Можно согласиться с мнением авторов, что давальческое сырье (материалы) – это сырье, которое передается от давальца, иными словами заказчика, в переработку или обработку в организацию (переработчику), которая, в свою очередь, обязуется не взимать плату за принятое сырье, а также осуществить полный возврат готовой переработанной продукции по окончании работы [1; 2]. Пробелы, существующие в гражданском и налоговом законодательстве, значительно усложняют процесс учета и контроля давальческого сырья и материалов в связи с тем, что ряд вопросов, в частности, какие важные условия должны быть сформулированы в договоре, как отразятся особенности учета доходов и расходов на систему налогообложения, остаются малоосвоенными.

Попытаемся более детально остановиться на поставленных вопросах. Учитывая, что отдельной формы договора по переработке давальческого сырья не существует, в гражданском обороте при заключении договора используют ст. 713 ГК РФ, регулиующую выполнение работы с использованием материалов заказчика. Чтобы избежать юридических и налоговых рисков, целесообразно в договоре отразить следующие важные аспекты:

- сырье предоставляется заказчиком на давальческой основе;
- право собственности на передаваемое сырье остается за заказчиком;
- организация-переработчик расходует сырье эффективно, в рамках установленных нормативов, с учетом качественных характеристик готовой продукции;
- условия и технологические требования, связанные с переработкой;
- порядок возврата неиспользованного сырья;
- организация-переработчик должна предъявить заказчику отчет об использованных материалах, а также возвратить остаток материала.

В организации, перерабатывающей сырье (материалы), в бухгалтерском учете давальческое сырье отража-

ется на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» на основании «Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций». Организация-переработчик отражает в своем учете сырье, полученное от давальца, по дебету счета 003 «Материалы, принятые в переработку» по стоимости, прописанной в договоре. В свою очередь, понесенные расходы на данное сырье будут учитываться по дебету счета 20 «Основное производство». По окончании работ готовая продукция, полученная из давальческих материалов, отправляется на склад переработчика и находится там до момента отгрузки давальцу. Поступление и отгрузка продукции оформляются документально накладными № МХ-18 и № М-15 соответственно. При этом накладная № М-15 не будет формироваться в том случае, если сырье израсходовано полностью. В бухгалтерском учете готовая продукция, которую получили из давальческого сырья, отражается на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

В соответствии с общими требованиями переработчик обязан выставить счет-фактуру заказчику. Следует учитывать, что в налоговую базу переработчика не будет включаться размер давальческого сырья. П. 5 ст. 154 НК РФ гласит, что налоговая база за переработку давальческого сырья организацией-подрядчиком формируется за счет стоимости его «обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее налога». Оплата заказчиком работ, выполненных переработчиком, является доходом последнего и будет облагаться налогом на прибыль. Непосредственно давальческое сырье не будет облагаться налогом на прибыль, поскольку оно не относится к доходам организации, принявшей это сырье на переработку.

В свою очередь, налоговые расходы образуются за счет затрат только на выполнение работ. В бухгалтерском учете, как правило, прямые затраты распределяются на остатки незавершенного производства, поскольку организация, действующая на давальческой основе, по ОКВЭД относится к деятельности, выполняющей работы и оказывающей услуги, а косвенные затраты учитываются непосредственно в момент совершения операции. Так, договор, заключенный между организацией-давальцем и организацией-переработчиком, оказывает немалое воздействие на финансовое положение обеих организаций, а также представляет подрядчику некоторые налоговые экономии, которые сопряжены с налоговыми рисками.

Все вышеперечисленные обстоятельства обуславливают сложность бухгалтерского и налогового учета и вызывают бухгалтерские, налоговые, юридические риски, нуждающиеся в непрерывном контроле, что может быть осуществлено только в рамках системы внутреннего контроля хозяйствующего субъекта. Внутренний контроль является своего рода внутривладельческим резервом, позволяющим непрерывно во времени, в отличие от внешнего аудита, выявлять риски финансово-хозяйственной деятельности и своевременно их предотвращать. В целом, порядку формирования системы внутреннего контроля в аграрных формированиях

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 17.02.2023) // Консультант-Плюс: справочно-правовая система.

посвящено достаточно большое количество исследований, обосновывающих необходимость внедрения внутрихозяйственного контроля. Так, например, в отдельных публикациях предлагается внедрить внутренний контроль в форме контрольно-ревизионного отдела с целью повышения эффективности функционирования хозяйствующих субъектов АПК [3]. Ряд авторов предлагают выстраивать систему внутреннего контроля по бизнес-процессам, возложив оперативную функцию контроля непосредственно на владельцев этих процессов [4], при этом распределяя полномочия и функции между субъектами контроля [5]. Российские исследователи пошли дальше, рассматривая систему внутреннего контроля как результат скоординированных действий всех структурных подразделений [6], гарант соблюдения экономической безопасности хозяйствующего субъекта, выделяя ключевые индикаторы контроля [7]. Безусловно, все вышеперечисленные исследования представляют интерес и при построении системы внутреннего контроля учитывают передовые методики и международные стандарты, но в предложенных методических подходах недостаточно уделено внимания выявлению различного рода рисков, связанных с организацией бухгалтерского и налогового учета.

Как организован учет и функционирует система внутреннего контроля имущества, не принадлежащего хозяйствующему субъекту на правах собственности, непосредственно рассматривается только в одной работе [8], при этом авторы отдельное внимание уделяют процессу планирования ревизии и разработке методических подходов к мониторингу учета имущества, числящегося на забалансовых счетах. Следует отметить, что в данной работе система внутреннего контроля функционирует в форме ревизии, которая больше нацелена на проверку сохранности активов и в меньшей степени – на выявление рисков. Это подтверждает необходимость более детальной проработки исследуемого вопроса и разработки поэтапной методики внутреннего контроля давальческих операций, построенной на риск-ориентированном подходе.

Цель исследования – разработка поэтапной методики и процедур внутреннего контроля бизнес-процесса «Переработка давальческого сырья», основанных на риск-ориентированном подходе.

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

Исследование проводилось в несколько этапов. На первом этапе проанализирована бухгалтерская финансовая отчетность, проведено сравнение ключевых финансово-экономических показателей деятельности организации-давальца и организации-переработчика в динамике за три года. На втором этапе рассмотрены особенности организации учета давальческих операций, выявлены типичные нарушения, свидетельствующие о зонах риска. На третьем этапе на основе анализа федерального законодательства определены особенности договорных отношений между стороной-переработчиком и давальцем сырья, которые влияют на их налогообложение. На четвертом этапе предложена модель внутреннего контроля бизнес-процесса «Переработка давальческого сырья», на основании

которой на пятом этапе разработаны поэтапная методика и процедуры внутреннего контроля рассматриваемого бизнес-процесса.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

С целью выявления, какое производство наиболее выгодно – собственное или на давальческой основе, проанализируем бухгалтерскую финансовую отчетность на примере двух организаций. Первая организация – давальец ООО «МАС Сидс», деятельность которой связана с выращиванием однолетних культур. Вторая организация – переработчик ООО «Агро-Центр», которая занимается выращиванием семенных и косточковых культур, а одним из дополнительных видов ее деятельности является предоставление услуг в области переработки.

В таблице 1 приведены основные показатели в бухгалтерской финансовой отчетности, которые будут оказывать наибольшее влияние на баланс организации.

На основании представленных данных можно сделать вывод о том, что в ООО «Агро-Центр», организации-переработчике, актив баланса в основном увеличился за счет основных средств по сравнению с ООО «МАС Сидс», организацией-давальцем. Недостаток состава основных средств в ООО «МАС Сидс» обусловлен тем, что организация не располагает необходимой мощной сельскохозяйственной техникой для обработки и переработки сырья. Основные средства, находящиеся в ООО «Агро-Центр», позволяют организации не только изготавливать и перерабатывать свое сырье, но и оказывать работы и услуги сторонним давальческим организациям. В свою очередь, наибольшее изменение в пассиве баланса в ООО «МАС Сидс» произошло за счет увеличения кредиторской задолженности на 945 112 тыс. руб. по сравнению с ООО «Агро-Центр».

Для того чтобы дать оценку роста или снижения выпуска продукции, связанную с производительностью основных фондов, необходимо проанализировать эффективность использования основных средств ООО «МАС Сидс» и ООО «Агро-Центр» (таблица 2).

В результате анализа эффективности использования основных средств (таблица 2) можно отметить, что у ООО «Агро-Центр» (организации-переработчика) среднегодовая величина основных средств более чем в тысячу раз больше по сравнению с ООО «МАС Сидс», что позволяет организации наращивать производство. Однако при этом прослеживается динамика низких темпов роста выручки от продаж над темпами роста среднегодовой стоимости основных средств, в результате наблюдается низкий уровень показателя фондоотдачи. Так как за рассматриваемый период у организации-давальца и организации-переработчика была прибыль, то фондорентабельность носит положительный характер. При этом в динамике наблюдается ее рост. Однако в ООО «Агро-Центр» фондорентабельность значительно ниже, чем в ООО «МАС Сидс», поскольку основные фонды на данном этапе еще не окупались. Так, несмотря на большое количество основных средств, у ООО «Агро-Центр» нерационально загружены производственные мощности, а следовательно, оборудование функционирует не в полном объеме, по сравнению с ООО «МАС Сидс», о чем свидетельствуют показатели фондоотдачи и фондоемкости.

Таблица 1. Сравнительная таблица ключевых показателей в бухгалтерской финансовой отчетности ООО «МАС Сидс» и ООО «Агро-Центр»

Показатель/год	ООО «МАС Сидс», тыс. руб.	ООО «Агро-Центр», тыс. руб.	Отклонение ООО «Агро-Центр» от ООО «МАС Сидс» (+, -)
Основные средства			
2019	73 820	643 392	569 572
2020	83 837	590 910	507 073
2021	102 520	548 617	446 097
Запасы			
2019	470 200	287 892	-182 308
2020	499 401	340 739	-158 662
2021	612 094	219 350	-392 744
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
2019	31 087	5	-31 082
2020	6 615	4	-6 611
2021	424	4 557	4 133
Дебиторская задолженность			
2019	410 877	729 725	318 848
2020	466 508	689 877	223 369
2021	366 616	121 819	-244 797
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)			
2019	392 000	27 425	-364 575
2020	470 000	55 852	-414 148
2021	985 000	10 132	-974 868
Денежные средства и денежные эквиваленты			
2019	54 883	11	-54 872
2020	23 807	113	-54 872
2021	7 232	6 214	-1 018
Уставный капитал			
2019	1 830	899 587	897 757
2020	1 830	899 587	897 757
2021	1 830	345 272	343 442
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)			
2019	263 317	232 295	-31 022
2020	313 698	217 217	-96 481
2021	426 321	28 092	-39 822
Кредиторская задолженность			
2019	1 051 539	45 281	-1 006 258
2020	1 044 637	99 525	-945 112
2021	1 622 023	137 749	-1 484 274
Оценочные обязательства			
2019	131 082	-	-
2020	186 452	-	-
2021	20 534	-	-
Баланс			
2019	1 447 768	1 815 727	367 959
2020	1 551 261	1 815 687	264 426
2021	2 076 046	1 142 571	-933 475

Таблица 2. Анализ эффективности использования основных средств

Показатель/ год	ООО «МАС Сидс»	ООО «Агро-Центр»	Отклонение ООО «Агро- Центр» от ООО «МАС Сидс» (+, -)	Темп роста, % ООО «Агро-Центр» от ООО «МАС Сидс»
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.				
2019	55 954,50	669 325,00	613 370,50	1 196,20
2020	78 828,50	617 151,00	538 322,50	782,90
2021	93 178,50	569 763,50	476 585,00	611,48
Выручка от реализации, тыс. руб.				
2019	1 852 490,00	184 493,00	-1 667 997,00	9,96
2020	1 747 235,00	263 159,00	-1 484 076,00	15,06
2021	2 013 134,00	272 215,00	-1 740 919,00	13,52
Чистая прибыль, тыс. руб.				
2019	4 482,00	10 407,00	5 925,00	232,20
2020	50 381,00	10 992,00	-39 389,00	21,82
2021	112 623,00	10 067,00	-102 556,00	8,94
Фондоотдача				
2019	33,11	0,28	-32,83	-
2020	22,17	0,43	-21,74	-
2021	21,61	0,48	-21,13	-
Фондоёмкость				
2019	0,03	3,63	3,60	-
2020	0,05	2,35	2,30	-
2021	0,05	2,09	2,05	-
Фондорентабельность				
2019	29,23	1,38	-27,85	-
2020	114,63	1,47	-113,16	-
2021	119,86	1,62	-118,24	-

Используя в процессе исследования методические приемы сравнения ключевых финансово-экономических показателей деятельности организации-давальца и организации-переработчика в динамике за три года, мы сделали вывод о наиболее привлекательной структуре баланса, присущей для хозяйствующего субъекта, занимающегося переработкой давальческого сырья. Это, безусловно, влияет на его инвестиционную привлекательность и, как следствие, эффективность производства. Вместе с тем если перед организацией-давальцем будет стоять выбор: переработка собственного сырья, для которой необходимо будет приобрести достаточно мощное оборудование, либо же передача на переработку и доработку собственного сырья в организацию, деятельность которой связана с переработкой давальческого сырья, то более выгодным и рациональным будет заключение договора подряда со сторонней организацией.

Грамотно выстроенная бухгалтерия по учету давальческого сырья позволит организациям не только законно снизить налогооблагаемую нагрузку, но и избежать штрафов и пени со стороны инспекции в случае обнаружения неуплаченных налогов. При этом необходимо детализировать сведения о движении хозяйственных средств экономического субъекта по данным, которые отражены на счетах бухгалтерского учета. Для

этого осуществляется проведение аналитического учета, на лицевых счетах которого могут учитываться заказчики и отдельная информация по сырью: его вид, сорт, а также месторасположение. Допустим, в бухгалтерском и налоговом учете учет затрат ведется поразному. В бухгалтерском учете счета остаются неизменными как при давальческой системе переработки сырья, так и при собственном изготовлении. Однако в налоговом учете следует принимать во внимание, что расходы по переработке сырья будут отражаться отдельно от затрат собственного производства.

Рассмотрим порядок ведения учета по давальческому сырью. ООО «МАС Сидс», организация-давальец, поставляет семена родительских линий для переработки ООО «Агро-Центру», организации-переработчику, с целью изготовления ею гибридов семян для дальнейшей их продажи покупателям. По договору подряда определена стоимость давальческого сырья (700 тыс. руб.). За его переработку организации-переработчику выплатят денежные средства в сумме 90 тыс. руб. В процессе переработки задействованы удобрения организации-подрядчика на сумму 7 тыс. руб. За изготовление готовой продукции из давальческого сырья заработная плата рабочих составила 12 тыс. руб. Таким образом, бухгалтерские записи ООО «Агро-Центр» будут выглядеть следующим образом:

Дт 003 – 700 тыс. руб. – учтена стоимость давальческого сырья;

Дт 20 Кт 10 – 7 тыс. руб. – списана стоимость сопутствующего сырья;

Дт 20 Кт 70 (69) – 12 тыс. руб. – начислена заработная плата рабочим цеха;

Дт 62 Кт 90-1 – 90 тыс. руб. – отражена выручка организации-переработчика;

Дт 90-3 Кт 68 – 15 тыс. руб. – начислен НДС с выручки;

Дт 90-2 Кт 20 – 19 тыс. руб. – списана себестоимость заказа;

Дт 51 Кт 62 – 90 тыс. руб. – перечислены денежные средства ООО «МАС Сидс» за выполненную ООО «Агро-Центр» работу;

Дт 90 Кт 99 – 56 тыс. руб. – отражена прибыль за выполненные работы по производству готовой продукции из давальческого сырья;

Кт 003 – 700 тыс. руб. – списана стоимость сырья ООО «МАС-Сидс».

Анализируемые договорные отношения регулируются на законодательном уровне главой 37 ГК РФ. При этом стоит отметить, что организация-подрядчик по завершении работы составляет и представляет давальцу сведения, отраженные в отчете, об израсходованных материалах. В этом документе отражаются обязательные реквизиты, данные о полученном и списанном в производство сырье, об объемах готовой продукции, а также сведения о возникших отходах. Следует отметить, что излишки могут быть возвращены обратно заказчику, или же вознаграждение подрядчика может быть снижено на их стоимость. При предоставлении

готовой продукции из давальческого сырья организация-переработчик выписывает счет-фактуру на ту стоимость услуг, которая указана в договоре подряда. Составляются и такие документы, как накладная и акт, которые свидетельствуют о совершенной хозяйственной операции. В накладной отражается цена готовой продукции, сформированной за счет истраченного давальческого сырья, без учета суммы НДС, а в акте отражается стоимость оказанных работ по переработке с НДС.

Начисление налогов у организации-давальца и организации-переработчика имеет ряд схожих и отличительных моментов. В таблице 3 представлена разница в исчислении налогов между двумя типами организаций.

В случае если бухгалтер организации-давальца не отразил факт хозяйственной жизни по передаче материалов в переработку организации-переработчику, то данное сырье считается переданным безвозмездно и, как следствие, будет облагаться НДС. При этом у организации-переработчика данное безвозмездно полученное сырье будет учитываться как прочий доход, который облагается налогом на прибыль.

Принимая во внимание тот факт, что рассмотренные понятия «давальческое сырье (материалы)», «давальческая операция» раскрываются с юридической (гражданско-правовой), бухгалтерской, налоговой позиций, можно с уверенностью говорить об их многогранности и необходимости внутривозвратного контроля в целях предотвращения вероятности возникновения различного рода рисков, возникающих в процессе финансово-хозяйственной деятельности.

Таблица 3. Разница в исчислении налогов между давальцем и переработчиком

Вид налога	Организация-давалец	Организация-переработчик
Налог на прибыль	Себестоимость готовой продукции формируется из прямых затрат, которые состоят из материальных затрат, стоимости затрат по переработке, технологических потерь. Налогооблагаемая база уменьшается за счет продукции, принятой от переработчика и отправленной покупателям. Безвозмездно переданные материалы не повлияют на налог на прибыль	Выручка – стоимость оказанных услуг по переработке и остатков материалов, если они получены на безвозмездной основе по рыночной цене. Расходами будут являться затраты на производство товара, а также стоимость материалов, принятых в счет оплаты услуг по переработке по факту передачи материалов в переработку
Налог на добавленную стоимость	НДС начисляется при продаже готовой продукции покупателю, а также при безвозмездной передаче давальческих материалов или при зачете данных материалов в счет оплаты услуг по переработке	НДС начисляется по стоимости услуг по переработке материалов
Упрощенная система налогообложения	Стоимость перерабатываемых материалов учитывается в расходах в момент их оплаты. Выручкой будут являться стоимость реализованной покупателю готовой продукции. Безвозмездная передача материалов на налог при УСН не влияет	Выручка начисляется со стоимости оказанных услуг по переработке и остатков материалов, если они получены на безвозмездной основе по рыночной цене. Если организация платит УСН с разницы между доходами и расходами, проведение взаимозачета является основанием для признания расходов в виде погашенной кредиторской задолженности

В результате анализа состояний учета не только ООО «Агро-Центр» (организации-переработчика), но и ряда других хозяйствующих субъектов с аналогичным ОКВЭД, в частности ООО «Маслодел», ООО ТМ «Кубанский маслодел», были установлены следующие типичные нарушения:

– занижение стоимости переработки, несоответствие цены договора уровню рыночных цен, что влияет на сумму НДС и налога на прибыль. Возможно предотвратить, предусмотрев в договоре рентабельность оказания услуг, которая должна быть не ниже среднеотраслевой по ОКВЭД;

– включение экономически необоснованных затрат в состав налоговых расходов, что вызывает занижение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль;

– получение имущества безвозмездно. Речь идет об отходах, остающихся после переработки давальческого сырья у организации-переработчика, что занижает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Аналогично в договоре подряда необходимо закрепить, что отходы остаются в собственности переработчика. Тогда доход в виде безвозмездно полученного имущества возникает лишь в том случае, когда цена услуг по переработке не уменьшается на стоимость отходов.

Следует отметить, что данные экономические субъекты находятся на общем режиме налогообложения, и любые нарушения, связанные с формированием себестоимости готовой продукции, безусловно, будут влиять и на налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Многообразие нюансов юридического, учетно-аналитического и налогового характера, связанных с осуществлением операций по переработке давальческого сырья, объясняют острую необходимость непрерывного анализа данных операций, что возможно только в рамках внутреннего контроля аграрного формирования.

На рис. 1 представлена модель внутреннего контроля бизнес-процесса «Переработка давальческого сырья», ориентированная на выявление экономических, юридических, налоговых рисков.

На основе представленной модели внутреннего контроля бизнес-процесса «Переработка давальческого сырья» была разработана поэтапная методика (рис. 2).

На первом этапе закрепляют специалистов отдела внутреннего контроля для осуществления проверки бизнес-процесса «Переработка давальческого сырья», которые определяют информационную базу внутреннего контроля:

1) юридическая документация: договоры на поставку; задание заказчика; претензионные иски по количеству и качеству сырья, готовой продукции;

2) локальные акты, обосновывающие законность включения расходов в затраты: нормативы списания ресурсов в затраты основного и вспомогательного производства; приказы по закреплению материальной ответственности;

3) учетно-аналитическая информация:

– первичная документация: акт приема-передачи сырья; товарно-транспортная накладная; документы,

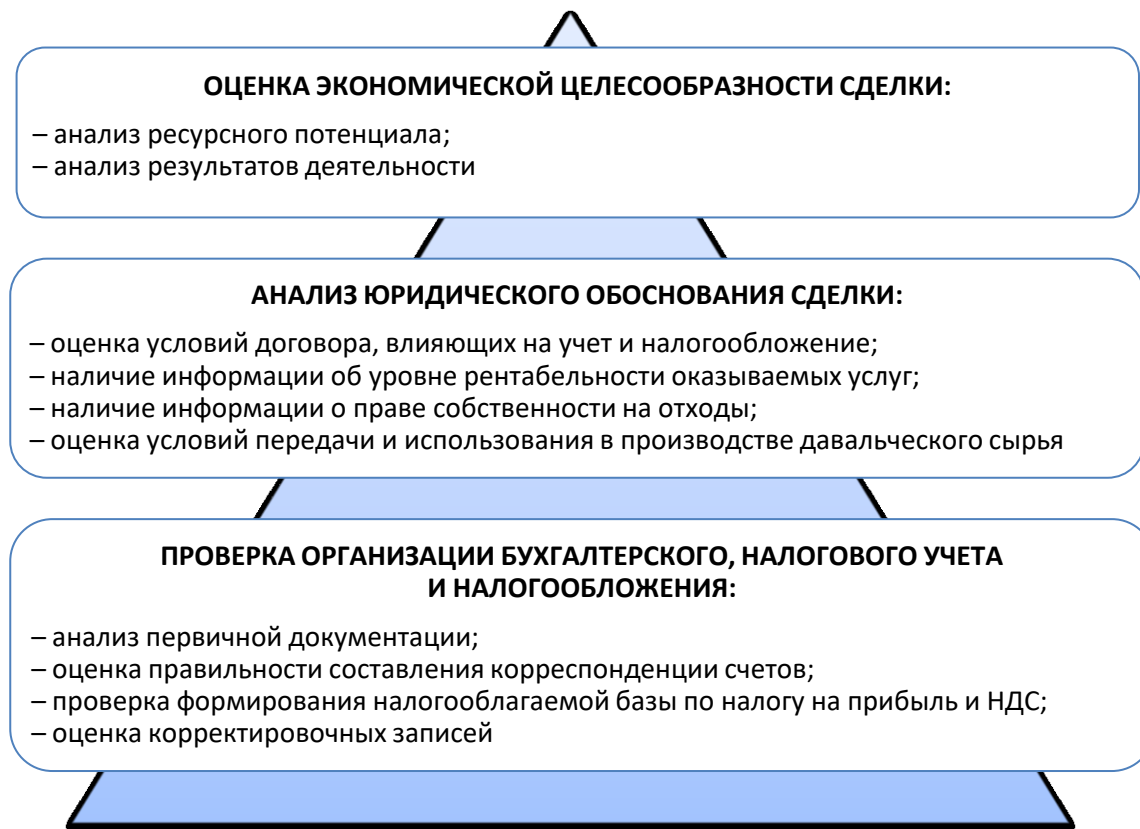


Рис. 1. Иерархическая модель внутреннего контроля бизнес-процесса «Переработка давальческого сырья» у организации-подрядчика

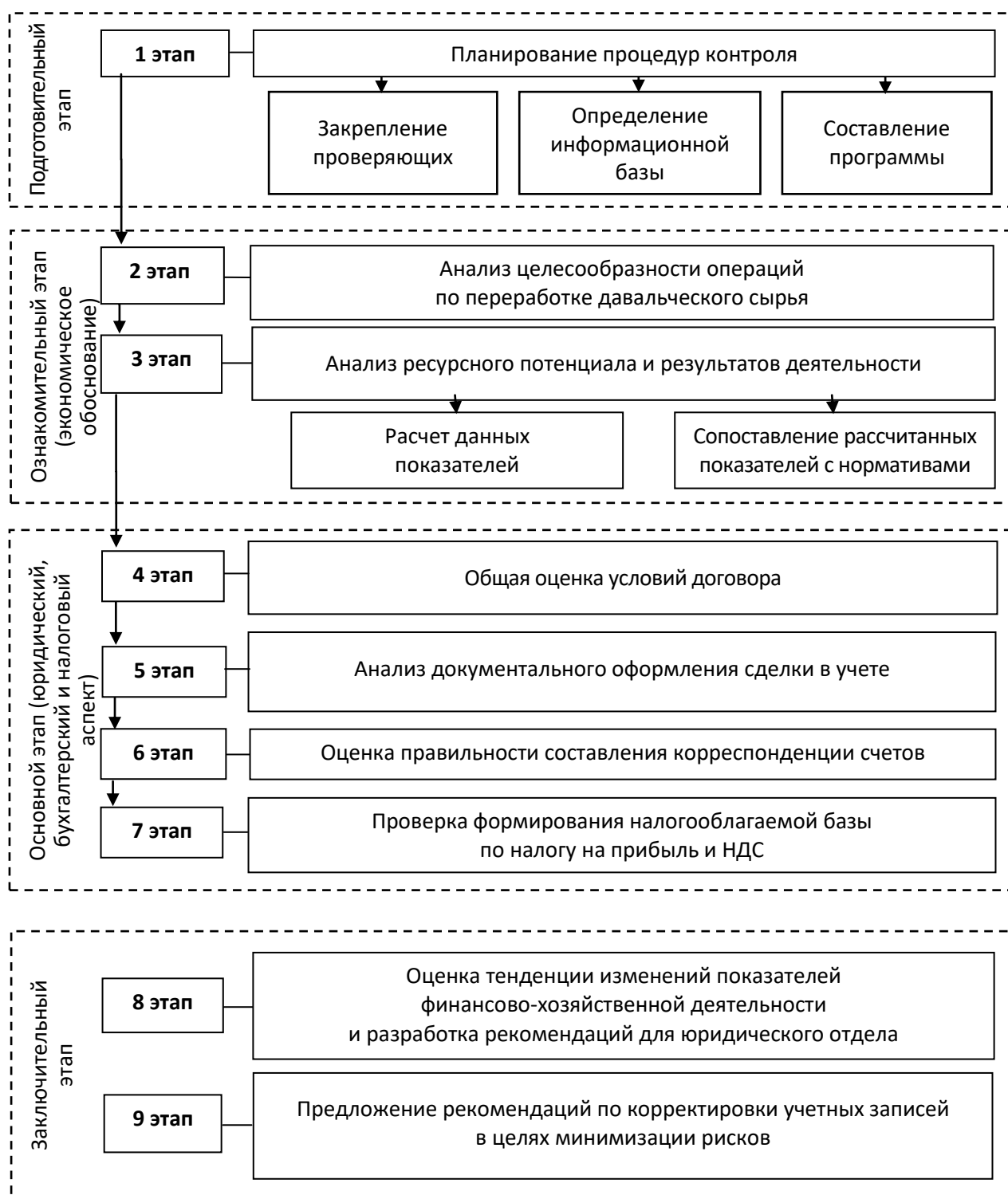


Рис. 2. Методика внутреннего контроля бизнес-процесса «Переработка давальческого сырья» у организации-подрядчика

связанные с хранением сырья; отчет о расходовании сырья; акт приемки-сдачи выполненных работ;

- бухгалтерские и налоговые регистры по отражению давальческих операций в учете;
- бухгалтерская (финансовая), налоговая отчетность.

Далее специалист формирует план проверки и переходит ко второму и третьему этапам: анализирует целе-

сообразность операций по переработке давальческого сырья и наличие ресурсов для выполнения условий договора. Эта контрольная процедура необходима с точки зрения оценки эффективности занятия данным видом деятельности, так как большая часть организаций-переработчиков занимается производством из покупного сырья, а выручка от переработки давальческих мате-

риалов в общем объеме выручки имеет незначительную долю, и риски учета и налогообложения данных операций могут быть значительно больше полученных выгод.

На четвертом – седьмом этапах непосредственно выполняются процедуры контроля:

- анализ условий договора подряда на наличие обязательных условий, раскрываемых ранее;

- контроль за правильным использованием сырья, материалов топлива и энергии, фонда оплаты труда, за соблюдением установленных смет по обслуживанию производства и управлению;

- наблюдение и контроль за фактическим уровнем затрат в сравнении с их нормативами (плановыми размерами) в целях выявления отклонения и формирования экономической стратегии на будущее;

- информационное обеспечение администрации предприятия сведениями об уровне затрат для принятия управленческих решений с учетом их экономических последствий;

- проверка исчисления себестоимости выпускаемой продукции из давальческого сырья и прогнозирование финансовых результатов;

- выявление резервов снижения себестоимости продукции в разрезе цехов и других подразделений предприятия, проверка выполнения плана;

- обоснование калькулирования себестоимости готовых изделий, правильное составление отчетных калькуляций;

- наличие документально подтвержденного внутреннего и внешнего брака (договоры, рекламации и др.);

- правильность оформления степени дефектности забракованных изделий и возможность устранения брака (акты, ведомости дефектов и др.);

- правильность списания неисправимого брака на виновных лиц, на себестоимость или на убытки;

- наличие и действенность функционирования внутренней службы контроля качества выпускаемой продукции при приеме на склад;

- причины простоев, потерь и порчи сырья в процессе производства;

- анализ правильности корреспонденции счетов и соответствие записей в регистрах учета и отчетности;

- проверка правильности признания в бухгалтерском учете расходов и обоснованности включения их в состав затрат;

- проверка соответствия фактического учета затрат налоговому законодательству и принятой учетной политике.

На заключительных восьмом и девятом этапах систематизируется информация о производственной деятельности для принятия решений, имеющих долгосрочный характер (окупаемость производственных программ, рентабельность продукции, эффективность вложений в основные средства), а также разрабатываются предложения по корректировке учетных записей и внесению изменений в налоговые декларации в случае выявления ошибок и нарушений.

ОБСУЖДЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ

Внутренний контроль, по мнению большинства авторов, является гарантом своевременного выявления и минимизации внутренних и внешних угроз, несмотря

на его недостаточную регламентированность, способствует устойчивому развитию бизнеса [9–11]. В то же время внутренний контроль обеспечивает высокое качество бухгалтерской информации [12; 13], даже в условиях пандемии [14]. Авторы данных работ, раскрывая взаимосвязь влияния различного рода макро- и микрорисков на эффективность развития хозяйствующих субъектов, перешли на более высокий уровень управления, констатируя, что проблемы экономической безопасности каждой отдельно взятой организации будут влиять в совокупности и на экономическую безопасность региона и государства в целом. Поэтому, если переходить от общего к частному, более глубоких научных изысканий требует проблема формирования методики внутреннего контроля для аграрных формирований, в частности для хозяйствующих субъектов, занимающихся переработкой давальческого сырья.

Разработанная нами методика внутреннего контроля бизнес-процесса «Переработка давальческого сырья» у организации-подрядчика позволяет детализировать этапы проверки, информационное обеспечение и процедуры внутреннего контроля рисков.

Несомненно, с учетом отраслевого аспекта ряд авторов раскрывают методические основы постановки системы внутреннего контроля в аграрных формированиях, но без детализации процедур контроля [6]. Углубляясь в методику проверки, необходимо отметить, что важным аспектом в процессе внутреннего контроля учета давальческих операций является проверка расчетов с контрагентами [15], но при этом обоснованно обращать большее внимание на оценку проводимой системы расчетов по подрядным договорам, детализированно изучая в них обязательные реквизиты. Подробное изучение договоров в процессе внутреннего контроля широко освещено в научной литературе [16], при этом большинство исследователей не делают акцента на условия и сроки хранения переработанного давальческого сырья, что может спровоцировать необоснованные претензии со стороны организаций-давальцев. В связи с этим в предлагаемой методике отдельным четвертым этапом рекомендуется оценивать как по существу, так и по формальным признакам условия договора подряда по переработке давальческого сырья с целью минимизации юридических рисков.

Непосредственно методике внутреннего контроля у организаций-переработчиков в сфере АПК за последние пять лет посвящена одна работа, в которой акцент сделан на проверку организации учета фактов хозяйственной жизни по переработке давальческого сырья [17]. Авторы, раскрывая методику экономического контроля учета давальческого сырья, основываются на предварительной оценке системы учета, выполнении аналитических процедур (факторный анализ, анализ динамики движения давальческого сырья, статей затрат), контрольных процедурах учетной системы организации-подрядчика, ограничиваются анализом учетной системы хозяйствующего субъекта. При этом помимо оценки бухгалтерского учета целесообразно анализировать экономическую эффективность давальческих операций, юридические и налоговые риски.

Следует сказать, что основой разработанной методики внутреннего контроля бизнес-процесса «Переработка давальческого сырья» явился поэтапный подход,

основанный на предварительном анализе различного рода рисков: юридического, бухгалтерского, налогового. Вызывает определенный научный интерес позиция автора, который сформулировал методические подходы к оценке системы внутреннего контроля в ходе аудита эффективности бизнес-процесса «Производство продукции», т. е. раскрывая экономическую целесообразность переработки давальческого сырья, недостаточно уделил внимания процедурам контроля учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта [18]. При этом отдельные исследователи, напротив, говорят о важности проверки налоговых обязательств как в целом, так и с учетом отраслевого аспекта [19–21]. Однако работы, посвященные непосредственно процедурам внутреннего контроля налоговых затрат и рисков у организаций-переработчиков в сфере АПК, отсутствуют, что также затрудняет практическое применение представленных методик. В разработанной методике на седьмом этапе раскрываются процедуры налогового контроля и выявления налоговых рисков, что позволит сократить затраты организаций на уплату штрафных санкций, начисленных налоговыми органами.

Предлагаемая поэтапная методика, основанная на представленном информационном обеспечении, при помощи рекомендуемых процедур будет способствовать разностороннему контролю внутрихозяйственных рисков, обеспечивая экономическую безопасность аграрных формирований.

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

В результате анализа отражения давальческих операций в бухгалтерском учете конкретных организаций выявлены типичные ошибки, которые возникают в процессе отражения фактов хозяйственной жизни как у заказчика, так и у исполнителя, что позволило идентифицировать бухгалтерские и налоговые риски. При этом рассмотрены ключевые отличия собственного производства от давальческого, а также дана оценка влияния двух способов производства на финансовый результат организации, обоснована эффективность данного вида оказываемых услуг.

Разработанная поэтапная методика внутреннего контроля бизнес-процесса «Переработка давальческого сырья» построена на мониторинге выявленных рисков, носит комплексный характер, включая информационное обеспечение, процедуры контроля, и направлена на повышение эффективности деятельности хозяйствующих субъектов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- Верещагин С.А. Давальческие материалы // Бухгалтерский учет. 2019. № 2. С. 20–29. EDN: [ZGYM1H](#).
- Шахбанов Р.Б., Мусагаджиева С.А., Рамазанова Ф.Н. Бухгалтерский учет давальческого сырья: теория и методика // Экономика и предпринимательство. 2021. № 4. С. 1384–1388. DOI: [10.34925/EIP.2021.129.4.277](#).
- Хосиев Б.Н. Развитие внутрихозяйственного контроля в системе управления сельским хозяйством // Известия Горского государственного аграрного университета. 2013. Т. 50. № 1. С. 199–203. EDN: [PXPQHN](#).
- Сафонова М.Ф., Танцура А.А. Бизнес-процессы под призмой системы внутреннего контроля в организациях сельскохозяйственной направленности // Естественно-гуманитарные исследования. 2021. № 35. С. 290–297. DOI: [10.24412/2309-4788-2021-11170](#).
- Макаренко С.А., Жижка А.Н. Организация внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях // Экономика и предпринимательство. 2021. № 1. С. 1353–1356. DOI: [10.34925/EIP.2021.126.01.264](#).
- Сафонова М.Ф. Выбор модели внутреннего контроля в аграрных формированиях в целях обеспечения экономической безопасности // Международный бухгалтерский учет. 2023. Т. 26. № 3. С. 293–312. DOI: [10.24891/ia.26.3.293](#).
- Макаренко С.А. Внутренний контроль и экономическая безопасность: функционирование и взаимодействие // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2020. № 4. С. 19–25. DOI: [10.18323/2221-5689-2020-4-19-25](#).
- Остаев Г.Я., Концевая С.Р., Концевой Г.Р. Внутренний контроль учета имущества, находящегося на забалансовых счетах // Бухучет в сельском хозяйстве. 2014. № 6. С. 46–64. EDN: [SFMHVB](#).
- Мельник М.В. Обеспечение экономической безопасности корпоративных структур // Инновационное развитие экономики. 2020. № 6. С. 310–318. EDN: [DJPUSE](#).
- Егорова И.С. Внутренний корпоративный контроль: некоторые вопросы идентификации, организации и методики // Аудитор. 2020. Т. 6. № 5. С. 8–22. DOI: [10.12737/1998-0701-2020-8-22](#).
- Языкова С.В. Основы организации и оценки эффективности системы внутреннего контроля на предприятии // Экономика и предпринимательство. 2019. № 3. С. 1251–1253. EDN: [AOAVJV](#).
- Селиванова В.С. Роль внутреннего контроля в обеспечении качества бухгалтерской информации // Вектор экономики. 2020. № 7. С. 2–11. EDN: [PZLGWO](#).
- Смагина А.Ю., Королев О.Г. Совершенствование методики анализа и оценки налоговых рисков в коммерческих организациях // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2020. № 1. С. 40–45. DOI: [10.18323/2221-5689-2020-1-40-45](#).
- Парамонова Л.А. Актуализация внутреннего контроля экономического субъекта в условиях пандемии // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. 2021. № 2. С. 88–91. EDN: [QNOGJL](#).
- Шатина Е.Н., Козменкова С.В., Фролова Э.Б. Внутренний контроль: методические особенности проверки контрагентов на благонадежность // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. № 8. С. 904–916. DOI: [10.24891/ia.21.8.904](#).
- Баданина О.В. Особенности юридической ответственности сторон договора переработки давальческого сырья // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2014. № 10. С. 90–94. EDN: [RLJEXY](#).

17. Остаев Г.Я., Концевая С.М., Концевой Г.Р. Учет давальческого сырья в сельскохозяйственных предприятиях: проблемы экономического контроля // *Международный бухгалтерский учет*. 2016. № 6. С. 15–27. EDN: [VVBMON](#).
18. Мамушкина Н.В. Методические подходы к оценке системы внутреннего контроля в ходе аудита эффективности бизнес-процесса «Производство продукции» // *Международный бухгалтерский учет*. 2022. Т. 25. № 1. С. 58–74. DOI: [10.24891/ia.25.1.58](#).
19. Серебрякова Т.Ю., Антонова М.В. Налоговые обязательства как объект внутреннего контроля в организациях потребительской кооперации // *Международный бухгалтерский учет*. 2017. Т. 20. № 24. С. 1449–1460. DOI: [10.24891/ia.20.24.1449](#).
20. Орлова М.Ю., Паршина С.С. Внутренний налоговый контроль: поэтапное внедрение на основе риск-ориентированного подхода // *Финансы и кредит*. 2020. Т. 26. № 5. С. 1068–1084. DOI: [10.24891/fc.26.5.1068](#).
21. Смагина А.Ю. Оценка эффективности управленческого контроля налоговых расчетов // *Научное обозрение: теория и практика*. 2018. № 9. С. 102–114. EDN: [YWXDID](#).
- REFERENCES**
1. Vereshchagin S.A. Customer raw materials. *Bukhgalterskiy uchet*, 2019, no. 2, pp. 20–29. EDN: [ZGYMIH](#).
2. Shakhbanov R.B., Musagadzhiya S.A., Ramazanov F.N. Subcontracting accounting: theory and methodology. *Ekonomika i predprinimatelstvo*, 2021, no. 4, pp. 1384–1388. DOI: [10.34925/EIP.2021.129.4.277](#).
3. Khosiev B.N. Development of intrafarm control in the system of agriculture managing. *Izvestiya Gorskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta*, 2013, vol. 50, no. 1, pp. 199–203. EDN: [PXPQHN](#).
4. Safonova M.F., Tantsura A.A. Business processes under the prism of the internal control system in agricultural organizations. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya*, 2021, no. 35, pp. 290–297. DOI: [10.24412/2309-4788-2021-11170](#).
5. Makarenko S.A., Zhizhka A.N. Organization of internal control in agricultural organizations. *Ekonomika i predprinimatelstvo*, 2021, no. 1, pp. 1353–1356. DOI: [10.34925/EIP.2021.126.01.264](#).
6. Safonova M.F. Choosing an internal control model for agrarian organizations to ensure economic security. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, 2023, vol. 26, no. 3, pp. 293–312. DOI: [10.24891/ia.26.3.293](#).
7. Makarenko S.A. Internal control and economic security: functioning and interaction. *Vektor nauki Tolyattinskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie*, 2020, no. 4, pp. 19–25. DOI: [10.18323/2221-5689-2020-4-19-25](#).
8. Ostaeв G.Ya., Kontsevaya S.R., Kontsevoy G.R. Internal control of accounting of property located in off-balance sheet. *Bukhuchet v selskom khozyaystve*, 2014, no. 6, pp. 46–64. EDN: [SFMHVB](#).
9. Melnik M.V. Ensuring the economic security of corporate structures. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki*, 2020, no. 6, pp. 310–318. EDN: [DJPUSE](#).
10. Egorova I.S. Internal corporate control: some issues of identification, organization and methodology. *Auditor*, 2020, vol. 6, no. 5, pp. 8–22. DOI: [10.12737/1998-0701-2020-8-22](#).
11. Yazykova S.V. The bases of the organization and an evaluation of the system effectiveness of an internal control at the enterprise. *Ekonomika i predprinimatelstvo*, 2019, no. 3, pp. 1251–1253. EDN: [AOAVJV](#).
12. Selivanova V.S. The role of internal control in ensuring the quality of accounting information. *Vektor ekonomiki*, 2020, no. 7, pp. 2–11. EDN: [PZLGWO](#).
13. Smagina A.Yu., Korolev O.G. The improvement of the technique of tax risks analysis and assessment in commercial organizations. *Vektor nauki Tolyattinskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie*, 2020, no. 1, pp. 40–45. DOI: [10.18323/2221-5689-2020-1-40-45](#).
14. Paramonova L.A. The update of internal check of an economic entity amid the pandemic. *Vestnik Povolzhskogo gosudarstvennogo universiteta servisa. Seriya: Ekonomika*, 2021, no. 2, pp. 88–91. EDN: [QNOGJL](#).
15. Shatina E.N., Kozmenkova S.V., Frolova E.B. Internal control: methodological specifics of counterparty creditworthiness checks. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, 2018, vol. 21, no. 8, pp. 904–916. DOI: [10.24891/ia.21.8.904](#).
16. Badanina O.V. Special aspects of legal responsibility of the parties to a tolling agreement. *Vestnik Samarskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta*, 2014, no. 10, pp. 90–94. EDN: [RLJEXY](#).
17. Ostaeв G.Ya., Kontsevaya S.M., Kontsevoy G.R. Customer-supplied raw materials accounting in agricultural enterprises: the problems of economic control. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, 2016, no. 6, pp. 15–27. EDN: [VVBMON](#).
18. Mamushkina N.V. Methodological approaches to the evaluation of internal control during the audit of the “output of products” business process productivity. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, 2022, vol. 25, no. 1, pp. 58–74. DOI: [10.24891/ia.25.1.58](#).
19. Serebryakova T.Yu., Antonova M.V. Tax liabilities as an object of internal control in consumer cooperation organizations. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, 2017, vol. 20, no. 24, pp. 1449–1460. DOI: [10.24891/ia.20.24.1449](#).
20. Orlova M.Yu., Parshina S.S. Internal tax control: the phased implementation through the risk-based approach. *Finansy i kredit*, 2020, vol. 26, no. 5, pp. 1068–1084. DOI: [10.24891/fc.26.5.1068](#).
21. Smagina A.Yu. Evaluation of management control effectiveness in tax calculations. *Nauchnoe obozrenie: teoriya i praktika*, 2018, no. 9, pp. 102–114. EDN: [YWXDID](#).

Accounting and control of toll processing operations: economic efficiency and tax risks

© 2023

*Margarita F. Safonova**¹, Doctor of Sciences (Economics), Professor, Head of Chair of Audit
*Elizaveta M. Felde*², graduate student of Chair of Audit

I.T. Trubilin Kuban State Agrarian University, Krasnodar (Russia)

*E-mail: safsf@yandex.ru

¹ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5825-4316>

²ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-5423-3028>

Abstract: Transformational processes in the global and Russian economy serve as a reason for business entities to search for new ways of producing goods allowing the most efficient use of available resources. Toll processing (in international practice – tolling operations) allows expanding the sphere of business of agricultural formations and, thus, increasing their effectiveness. The complexity of accounting and taxation of operations for toll processing increases the probability of occurrence of tax, accounting, and legal risks, which justifies the necessity to develop a methodology for internal control of these operations. The authors analyzed the results of the financial and economic activities of agricultural formations and made a conclusion about the economic expediency of toll processing operations, both for an organization-conversion material supplier and for a tolling party. The authors carried out the theoretical research and determined the features of accounting for a processor organization, as opposed to a supplier organization. In the process of testing the accounts, typical violations were identified, which are related to the correctness of accounting of tolling business processes, the formation of prime cost, and the taxable base for income tax, which causes tax risks. The authors developed a methodology for internal control of the “Toll processing” business process and the procedure for its reflection in business accounting and fiscal accounting. The following aspects formed the basis of the developed methodological toolkit for internal control of tolling operations: information support; control procedures; a step-by-step approach based on a preliminary risk analysis.

Keywords: toll processing; toll processing internal control; toll processing control procedures; tax risks.

For citation: Safonova M.F., Felde E.M. Accounting and control of toll processing operations: economic efficiency and tax risks. *Vektor nauki Tolyattinskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie*, 2023, no. 1, pp. 35–46. DOI: 10.18323/2221-5689-2023-1-35-46.