

Общие принципы организации бухгалтерского учета договоров переработки

Ельникова А. С.

Ельникова Анастасия Сергеевна / Elnikova Anastasia Sergeevna – студент,
факультет учета и аудита,
Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва

Аннотация: в статье раскрыты различные варианты бухгалтерского учета хозяйственных операций, возникающих по договору толлинга.

Ключевые слова: толлинг, договор переработки давальческого сырья, бухгалтерский учет операций толлинга.

Основным положением при организации учета операций по давальческому сырью является то, что при передаче материалов на переработку реализации не происходит, а право собственности остается у давальца (п. 1 ст. 220 ГК РФ) [1]. Поэтому давальец, передавший свои материалы на переработку, их стоимость со своего баланса не списывает, а учитывает факт передачи в аналитическом учете, делая запись:

Дт 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» - Кт 10 «Сырье и материалы»

Дальнейший учет материалов переданных в переработку зависит от результата этой переработки. Такими результатами могут быть:

1. готовая продукция;
2. товары у торговых организаций;
3. переработанные материалы используются при создании ОС;
4. подготовка материалов к дальнейшему использованию.

Рассмотрим сначала операции, когда после переработки возвращается готовая продукция:

Таблица 1. Бухгалтерские проводки у давальца, когда в результате переработки появляются готовые изделия

№ п/п	Корреспондирующие счета		Содержание операции
	Дт	Кт	
1	10-7	10	Переданы материалы в переработку на сторону
2	20	10-7	Возвращенные из переработки материалы включены в себестоимость выпускаемой готовой продукции
3	20	60	В себестоимость готовой продукции включена стоимость работ по переработке материалов
4	19	60	Отражен НДС от стоимости работ по переработки давальческого сырья
5	68	19	Принят к вычету НДС от стоимости работ по переработки давальческого сырья
6	20	25,26...	Отражены иные расходы, связанные с формированием себестоимости готовой продукции
7	43	20	Выпущена из производства готовая продукция

Отражение в учете давальческих операций может возникнуть не только у производственных предприятий, но также и у торговых организаций [3]. Например, если торговая организация закупила слишком большую партию продукции, и ее часть передает на расфасовку подрядчику, то в данном случае порядок операций по фасовке будет аналогичен порядку отражению операций толлинга:

Таблица 2. Бухгалтерские проводки у давальца-торговой организации

№ п/п	Корреспондирующие счета		Содержание операции
	Дт	Кт	
1	41-5	41/А	Переданы товары на фасовку подрядчику
2	41/Б	41-5	Возвращенные от подрядчика товары включены в фактическую стоимость новых товаров
3	41/Б	60	В фактическую стоимость новых товаров включена стоимость работ по фасовке
4	19	60	Отражен НДС от стоимости работ по фасовке товаров
5	68	19	Принят к вычету НДС от стоимости работ по фасовке товаров

Также после переработки материалы могут использоваться при создании основных средств, либо если организация ведет капитальное строительство с привлечением подрядной организации, которая

выполняет заказ с использованием материалов заказчика:

Таблица 3. Бухгалтерские проводки у давальца, когда переработанные материалы используются при создании ОС

№ п/п	Корреспондирующие счета		Содержание операции
	Дт	Кт	
1	10-7	10	Переданы материалы в переработку на сторону
2	08	10-7	Возвращенные из переработки материалы включены в фактическую стоимость основного средства
3	08	60	В фактическую стоимость основного средства включена стоимость работ по переработки материалов
4	19	60	Отражен НДС от стоимости работ по переработки давальческого сырья
5	68	19	Принят к вычету НДС от стоимости работ по переработки давальческого сырья

Если результатом переработки является новый материал, то в учете давальца делаются записи:

Таблица 4. Бухгалтерские проводки у давальца при подготовкой материалов к дальнейшему использованию

№ п/п	Корреспондирующие счета		Содержание операции
	Дт	Кт	
1	10-7	10/А	Переданы материалы в переработку на сторону
2	10/Б	10-7	Возвращенные из переработки материалы для дальнейшего использования в производственном процессе
3	10/Б	60	В фактическую себестоимость полученных материалов включена стоимость работ по переработке материалов
4	19	60	Отражен НДС от стоимости работ по переработке давальческого сырья
5	68	19	Принят к вычету НДС от стоимости работ по переработке давальческого сырья

После переработки у переработчика могут оставаться отходы и остатки. Сведения о количестве использованного сырья и его остатках даvaleц получает от переработчика в отчете.

Если во время переработки материалов переработчик не использует все предоставленные давальцем материалы, то возвращенные материалы даvaleц оприходует в бухгалтерском учете следующей записью: Дт 10 Кт 10-7.

Если отходы и остатки остаются у переработчика и не влияют на расчеты между сторонами договора, то в бухгалтерском и налоговом учете давальца должны быть отражены операции по безвозмездной передаче, соответственно необходимо начислить НДС. Если отходы и остатки фактически возвращаются давальцу, то на их стоимость корректируются расходы по переработке. Возвратные отходы принимаются давальцем на учет по цене их возможного использования или продажи. Стоимость учтенных отходов уменьшает стоимость материалов отпущенных в производство [3].

Таким образом для целей бухгалтерского учета фактические затраты для целей изготовления готовой продукции включают в себестоимость сырья за минусом стоимости возвратных отходов, а также включается стоимость работ по переработке сырья.

Что касается бухгалтерского учета переработчика, то, как известно, при передаче материалов на переработку право собственности на них не переходит к подрядчику, а остается у давальца, и отражать переработчик их у себя на балансе не имеет право. Специально для этого есть забалансовый счет 003 «Материалы, принятые в переработку», на котором подрядчик ведет учет операций с материалами, принятыми от давальца без применения двойной записи до момента передачи готовой продукции давальцу.

На забалансовом счете ведется учет давальческого сырья в стоимостном и количественном выражении, предусмотренных в договорах и в документах на передачу данного сырья, а также согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, должен быть организован аналитический учет материалов по видам и сортам сырья, заказчикам и местам хранения.

Бухгалтерские записи у переработчика в общем виде выглядят следующим образом:

Таблица 5. Бухгалтерские проводки у переработчика

№ п/п	Корреспондирующие счета	Содержание операции
-------	-------------------------	---------------------

	Дт	Кт	
1	003		Получены материалы в переработку
2	20	02,10,70,69,25	Отражены расходы Переработчика, связанные с выполнением своих обязательств по договору
3	62	90	Признана выручка от выполнения работ по переработке материалов
4	90	68	Начислен НДС от стоимости выполненных работ
5	90	20	Списана себестоимость выполненных работ
6	90 99	99 90	Отражен финансовый результат от выполненных работ по переработки материалов заказчика
7		003	Переработанные материалы возвращены давальцу

После выполнения всех работ переработчик на основании акта приема-передачи работ и накладной передает давальцу готовую продукцию вместе с отчетом об использовании сырья. Если у подрядчика остался излишек сырья, то он должен быть передан давальцу. Также в договоре может быть прописано, остаются ли остатки и отходы у подрядчика или передаются ли они обратно давальцу.

Если остатки и отходы по договору остаются у переработчика, то он должен списать их с забалансового счета 003 «Материалы, принятые в переработку» на счет 10 «Материалы».

Существует два способа учета полученных остатков и отходов у переработчика:

1. на безвозмездной основе. Если переработчик получил сверх оплаты своей работы, то он делает следующую запись:

Таблица 6. Проводки получения остатков и отходов безвозмездно

№ п/п	Корреспондирующие счета		Содержание операции
	Дт	Кт	
1	10	98	Отражены безвозмездно полученные отходы и остатки
Далее, в производстве данные			
1	20	10	Отпущены материалы в производство
2	98	91	Безвозмездно полученные материалы признаны в составе прочих доходов

2. в счет частичной оплаты за выполненные работы:

Таблица 7. Получение остатков и отходов в счет частичной оплаты

№ п/п	Корреспондирующие счета		Содержание операции
	Дт	Кт	
1	10	60	Полученные остатки и отходы включены в счет частичной оплаты за выполненные работы
2	19	60	Отражен НДС от стоимости остатков и отходов включены в счет частичной оплаты за выполненные работы
3	68	19	Принят к вычету НДС от остатков и отходов включены в счет частичной оплаты за выполненные работы
4	60	62	Взаимозачет задолженности давальца за счет полученных остатков и отходов

Литература

1. «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 13.07.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2015) // Консультант Плюс, 2016.
2. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учете» // Консультант Плюс, 2016.
3. Анисимова В. Порядок документального оформления и отражения в бухгалтерском учете операций по отпуску материалов переработчику и оприходованию полученных в результате переработки изделий // ГАРАНТ. - 2012.