

УДК 657

## ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЪЕКТА И МОМЕНТА РЕАЛИЗАЦИИ ПЕРЕРАБОТКИ ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ

*Е.Б. МАЛЕЙ**(Полоцкий государственный университет)*

*Исследованы экономическое содержание понятия «переработки давальческого сырья» и практика признания момента определения выручки от реализации переработки давальческого сырья в Республике Беларусь, Российской Федерации и согласно международным стандартам финансовой отчетности. Дано определение объекта реализации при переработке давальческого сырья; предложена методика определения момента признания выручки от реализации работ по переработке давальческого сырья в бухгалтерском и налоговом учетах, а также разработана методика применения нулевой ставки при реализации работ по переработке давальческого сырья по заказам нерезидентов Республики Беларусь в соответствии с моментом признания выручки в налоговом учете на дату подписания акта выполненных работ.*

В условиях формирования рыночной социально ориентированной экономики в Республике Беларусь и ее интеграции в европейские и международные экономические сообщества, необходимости расширения внешнеэкономических связей и привлечения зарубежных инвесторов значительно возросла ответственность каждого предприятия в достоверности отражения в учете показателей реализации продукции (работ, услуг), оказывающих непосредственное влияние на формирование объективного финансового результата деятельности субъекта хозяйствования.

Использование давальческого сырья в системе производства и реализации приобретает особую актуальность в сложившихся условиях наличия в республике мощного производственного потенциала, отсутствия у предприятий свободных оборотных средств, а также дороговизны кредитных ресурсов.

Согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь (ГК РБ) отношения по переработке давальческого сырья регулируются положениями гл. 37 «Подряд». Статья 656 ГК РБ дает следующее определение договора подряда: «по договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику в установленный срок, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его (уплатить цену работы)» [7]. При этом согласно ст. 657 ГК РБ «договор подряда заключается на изготовление или переработку (обработку) вещи либо на выполнение работы с передачей ее результата заказчику» [7]. Статья 220 ГК РБ «Переработка» определяет порядок перехода права собственности на вновь изготовленный продукт «Поскольку иное не предусмотрено договором, право собственности на новую движимую вещь, изготовленную лицом путем переработки не принадлежащих ему материалов, приобретает собственником материалов. Однако если стоимость переработки существенно превышает стоимость материалов, право собственности на новую вещь приобретает лицо, которое, действуя добросовестно, осуществило переработку для себя» [7].

Аналогичная ситуация прослеживается и в законодательных актах Российской Федерации. Взаимоотношения сторон договора, заключенного между давальцем и переработчиком на изготовление готовой продукции из давальческого сырья, регулируются гл. 37 «Подряд» Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ). Согласно ст. 702 ГК РФ по договору подряда «...одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику в установленный срок, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его...» [8]. В статье 703 ГК РФ определено: «договор подряда заключается на изготовление или переработку (обработку) вещи либо на выполнение работы с передачей ее результата заказчику» [8].

Из изложенного выше можно выделить следующие отличительные особенности процесса переработки давальческого сырья:

- 1) сырье для переработки передается бесплатно;
- 2) собственником сырья является давальец;
- 3) собственником произведенной продукции является давальец;
- 4) переработчик реализует только сам процесс переработки;
- 5) давальец оплачивает стоимость переработки.

При этом соотношение стоимости переработки по сравнению со стоимостью давальческого сырья является принципиальным моментом для определения собственника произведенной продукции, а следовательно, и отражения в учете процесса реализации. Если собственником произведенной продукции является давальец, то предприятие-переработчик действительно реализует только сам процесс переработки, как уже было отмечено выше. В случае же, когда право собственности на произведенную продукцию принадлежит

предприятию, на котором осуществлялась переработка сырья, переданного на давальческих условиях, и стоимость переработки *существенно* превысила стоимость данного давальческого сырья, реализовываться будет уже не процесс переработки, а готовая продукция, полученная в результате.

Так, в Украине подобные нормативы соотношения давальческого сырья и стоимости переработки установлены законодательно. Как отмечает М. Васильева, при проведении анализа хозяйственных операций с давальческим сырьем во внешнеэкономической деятельности по законодательству Украины «Стоимость давальческого сырья должна составлять не менее 20 % от общей стоимости готовой продукции. При расчете стоимости давальческого сырья в стоимости готовой продукции учитываются: стоимость ввезенного сырья; расходы по доставке сырья исполнителю» [4].

Данный вопрос изучался также Р. Кашиным: «Еще сложнее обстоит дело в ситуациях, когда подрядчик в процессе переработки использует не только переданное заказчиком, но и собственное сырье (материалы). Белорусским законодательством не определена минимальная доля материалов (сырья) подрядчика в готовом изделии. Теоретически, если доля переданного заказчиком сырья в готовом изделии составит даже менее 1 %, то и тогда мы не вправе говорить об изготовлении и поставке продукции подрядчиком как об отношениях, возникающих из договора поставки (купли-продажи). Стоит упомянуть о регулировании подобных проблем международным законодательством. Пункт 1 ст. 3 Венской конвенции ООН о договорах международной купли-продажи от 11 апреля 1980 г. установил, 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». И хотя термин «существенная часть материалов» не совсем конкретный, все же думается, что национальное законодательство Республики Беларусь нуждается в подобной, а еще лучше - в более конкретизированной норме» [11].

Таким образом, можно сделать вывод, что еще одним отличительным признаком процесса переработки давальческого сырья является существенная доля давальческого сырья в стоимости готовой продукции, выработанной из него.

Для определения объекта реализации при переработке давальческого сырья необходимо обратиться к существующей в Республике Беларусь практике формирования финансовых результатов. Гак, согласно Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с видами деятельности, указанными в уставе организации, а также для определения финансового результата по ним предназначен счет 90 «Реализация». «На счете 90 «Реализация» отражаются выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг и себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг...». Аналогичная ситуация прослеживается и в Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): «Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг определяется как разница между выручкой от их реализации в отпускных ценах (валовым доходом) и издержками производства (обращения) реализованной продукции, товаров, работ, услуг и суммами налогов, сборов и отчислений, уплачиваемых в соответствии с установленным законодательством порядком из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

Таким образом, в качестве объектов реализации по видам деятельности, указанным в уставе организации, можно выделить следующие: готовая продукция, товары, стоимость выполненных работ, стоимость оказанных услуг.

Поскольку понятие «переработка давальческого сырья» не попадает под категорию «готовая продукция» или «товары», то необходимо исследовать вопрос соотношения понятия «переработки давальческого сырья» с выделенными объектами реализации: «стоимость оказанных услуг» и «стоимость выполненных работ».

Следует отметить, что в специальной литературе и нормативных документах Республики Беларусь нет единства мнений в определении объекта реализации при переработке давальческого сырья.

Так, многие отечественные и российские авторы (А. Недоступ, Т. Шашко, Н. Непочевич, И. Березкин) переработку давальческого сырья рассматривают как оказание услуг [19, 20]. Другие (А. Русель, М. Бублик, И. Верховых, И. Верещагина, Ж. Гусева) определяют переработку давальческого сырья как выполнение работ [5, 6].

Поскольку Гражданский кодекс Республики Беларусь трактует взаимоотношения сторон при заключении договора на переработку давальческого сырья как договор подряда, в соответствии с которым «одна сторона обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику в установленный срок, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его...» [7], то, соответственно, переработка является деятельностью, связанной с выполнением работ.

В государственной статистической отчетности о производстве продукции и выполненных работах, услугах промышленного характера стоимость переработки давальческого сырья включается в стоимость работ (услуг) производственного характера, при этом разделение понятий «работа» и «услуга» не производится.

Согласно Налоговому кодексу Республики Беларусь и Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, *работой* признается «деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц», а *услугой* - «деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности» [18, 23].

В соответствии с данными определениями изготовление конечного продукта путем переработки давальческого сырья должно быть классифицировано как выполнение работ с реализацией стоимости этих работ, поскольку можно выделить два основных характерных для «работы» признака:

- наличие материального результата (готового продукта);
- возможность реализации данного результата для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Однако в Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость при определении момента реализации переработки давальческого сырья используется термин «оказание услуг»: «Моментом оказания услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) для нерезидентов Республики Беларусь является день отгрузки товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов)» [23]. Вместе с тем данное определение предполагает наличие материального результата (готового продукта) - свойства, присущего понятию «работа».

В экономической литературе отсутствует четкое разграничение в понятиях «работа и услуга». Многие экономисты не разделяют данные категории.

Так, А.Н. Азрилян, М.Ю. Агафонова, О.М. Азрилян, В.И. Венидиктова, О.В. Мещерякова, В.А. Савинская во втором издании «Большого экономического словаря» дают следующее определение: «Работа - 1) занятие, труд, деятельность; 2) производственная деятельность по созданию, обработке чего-либо; 3) продукт труда, готовое изделие» [1].

В более позднем, четвертом издании, к указанному определению А.Н. Азрилян, О.М. Азрилян, Е. В. Калашникова, О.В. Мещерякова, Е.В. Шишкина добавляют новый пункт «...4) любые работы - строительные-монтажные, ремонтные, научно-исследовательские, опытно-конструкторские, технологические, проектно-изыскательские и иные, реализуемые либо предназначенные для реализации» [2].

Эти же авторы отмечают: «Работа промышленного характера - промышленно-производственные услуги как одна из форм продукции промышленности. Включает работы по восстановлению потребительской стоимости, утраченной (полностью или частично) продуктом, ранее произведенным промышленностью, реставрация или ремонт промышленного изделия, или по улучшению ранее созданной потребительной стоимости (операции по доработке и доведению до полной готовности изделий, произведенных другими промышленными предприятиями: окраска, полировка, расфасовка и др.) В стоимость работ промышленного характера не включают стоимость продукта, с которым эти работы производятся» [1,2].

Там же: «Услуги - работа, выполняемая на заказ и *неприводящая к созданию самостоятельного продукта, товара*» [1]. «Услуги - работа, выполняемая на заказ и *неприводящая к созданию самостоятельного продукта, товара*, в частности, услуги: транспорта, включая транспортировку (передачу) нефти, нефтепродуктов, электрической или тепловой энергии; по сдаче имущества в наем; посреднические; по передаче прав на использование патентов, лицензий, товарных марок (знаков), иных объектов интеллектуальной собственности, авторских или иных аналогичных прав; по выполнению обязательств не предпринимать, либо допускать какие-либо действия (ситуации); связи, бытовые и жилищно-коммунальные; физической культуры и спорта; рекламные; инновационные; консультационные; бухгалтерские, аудиторские, маркетинговые; по обработке данных и информационному обеспечению; по подготовке товаров к продаже, включая дробление партии, формирование отправок, сортировку, упаковку и переупаковку; по хранению или охране товаров или иного имущества; по производству товаров или имущества по заказу, в том числе из давальческого сырья (материалов)» [2].

В энциклопедическом словаре Габлера при определении договора подряда отмечено «Работой может быть производство определенного вида продукции, ремонт или иные услуги (например, подготовка экспертного заключения, химический анализ веществ)» [30].

В словаре современных экономических и правовых терминов услуги определены как «виды деятельности, работ, в процессе выполнения которых *не создается новый, ранее не существовавший материально-вещественный продукт*, но изменяется качество уже имеющегося, созданного продукта. Это *блага, предоставляемые не в виде вещей, а в форме деятельности*. К услугам относят бытовые, коммунальные, транспортное обслуживание, обучение, лечение, культурно-воспитательную работу, уход за детьми и престарелыми» [28].

Наиболее полное определение услуги можно встретить у В.Г. Золотогорова, которое в свою очередь опирается на труд «Основы маркетинга» Ф. Котлера, Г. Армстронга, Дж. Сондерса и Вероники Вонг [13]: «Услуги - целесообразная деятельность, направленная на удовлетворение каких-либо потребностей человека и общества в целом, но *не создающая новых потребительских стоимостей (новых средств про-*

изводства или предметов потребления). Под услугой понимают огромное разнообразие видов деятельности и коммерческих занятий. Услуга - любое мероприятие или выгода, которые одна сторона может предложить другой и которые в основном неосвязаемы (их невозможно увидеть, попробовать на вкус, услышать или понюхать до момента приобретения) и не приводят к завладению чем-либо. Они неотделимы от своего источника, непостоянны по качеству (оно колеблется в широком диапазоне в зависимости от поставщиков, времени и места оказания) и несохраняемы (их нельзя хранить)» [10].

На основании проведенного исследования можно дать следующие определения понятиям «услуга» и «работа».

Услуга это объект продаж, предоставляемый не в виде материальных ценностей, а в форме деятельности, в процессе выполнения которой не создается новых, ранее не существовавших, потребительных стоимостей (средств производства или предметов потребления), но может изменяться качество уже имеющегося, созданного продукта; реализуемые и потребляемые в процессе осуществления этой деятельности; непостоянны по качеству, неотделимы от своего источника и несохраняемы.

Основные характерные черты, присущие услугам:

- реализуемые или предназначенные для реализации;
- предоставляются в форме деятельности, а не в виде материальных ценностей;
- результаты не имеют материального выражения;
- реализуются и потребляются в процессе оказания (производства) услуг;
- непостоянны по качеству;
- несохраняемы;
- неотделимы от источника оказания услуг.

Работа - это объект продаж, предоставляемый не в виде материальных ценностей, а в форме деятельности, результаты выполнения которой имеют материальное выражение и могут быть в дальнейшем реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Основные характерные черты, присущие работам:

- реализуемые или предназначенные для реализации;
- предоставляются в форме деятельности, а не в виде материальных ценностей;
- результаты имеют материальное выражение в виде новой потребительной стоимости и могут

быть в дальнейшем реализованы для удовлетворения потребностей организации;

- потребляется не сама работа, а ее результат;
- непостоянны по качеству;
- сохраняемы (в составе новой потребительной стоимости);
- неотделимы от результата.

Изложенное можно представить в виде табл. 1.

Таблица 1

Сравнительный анализ основных характеристик понятий «услуги» и «работы»

Услуги	Сходства/ /Различия	Работы
1. Реализуемые или предназначенные для реализации	=	1. Реализуемые или предназначенные для реализации
2. Предоставляются в форме деятельности, а не в виде материальных ценностей	=	2. Предоставляются в форме деятельности, а не в виде материальных ценностей;
3. Результаты не имеют материального выражения	Не равно	3. Результаты имеют материальное выражение в виде новой потребительной стоимости и могут быть в дальнейшем реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц
4. Непостоянны по качеству	=	4. Непостоянны по качеству
5. Реализуются и потребляются в процессе оказания (производства) услуг	Не равно	5. Потребляется не сама работа, а ее результат
6. Несохраниемы	Не равно	6. Сохраняемы (в составе новой потребительной стоимости)
7. Неотделимы от источника оказания услуг	Не равно	7. Неотделимы от результата

На основании вышесказанного можно сделать вывод о нетождественности понятий «услуга» и «работа», несмотря на наличие общих признаков.

По сравнению с услугой, которая по своей сути является неосвязаемой, результат осуществления работ достаточно материален - им является новая потребительная стоимость, которая может быть в дальнейшем реализована для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Опираясь на проведенное исследование можно дать следующее определение понятия «переработка давальческого сырья»:

Переработка давальческого сырья - это работа, имеющая следующие отличительные особенности:

- 1) сырье для переработки передается бесплатно;
- 2) собственником сырья является давальец;
- 3) собственником произведенной продукции является давальец;
- 4) переработчик реализует только сам процесс переработки;
- 5) давальец оплачивает непосредственно стоимость работ по переработке;
- 6) доля давальческого сырья в стоимости готовой продукции, выработанной из него, является существенной.

Процесс переработки давальческого сырья предполагает выполнение следующих этапов:

- передачу переработчику давальческого сырья, принадлежащего заказчику-давальному на праве собственности;
- осуществление работ по переработке давальческого сырья и изготовлению готового изделия (*новой движимой вещи*), принадлежащего заказчику-давальному на праве собственности;
- принятие работы заказчиком-давальному (т.е. признание работ качественными и готовность их оплатить);
- оплату выполненных работ по переработке давальческого сырья;
- передачу готового изделия заказчику-давальному.

Следующим важным этапом исследования экономического содержания понятия «реализации переработки давальческого сырья» является определение момента реализации работ по переработке давальческого сырья и признания выручки. Для этого обратимся к существующей практике в Республике Беларусь и за рубежом (табл. 2).

Как указано в табл. 2, согласно Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации», наряду с «методом начислений», когда выручка от реализации признается «по мере отгрузки готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг» [25], в учете Республики Беларусь момент реализации переработки давальческого сырья может признаваться и по мере оплаты выполненных работ.

При этом принцип допущения временной определенности хозяйственных операций согласно Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» гласит: «Хозяйственные операции фиксируются в бухгалтерском учете на дату их совершения и отражаются в бухгалтерской отчетности в тех периодах, к которым они относятся, независимо от времени проведения денежных или неденежных расчетов, связанных с этими операциями» [21], что ставит под сомнение правомерность использования в учетной практике отечественных субъектов хозяйствования метода отражения реализации и признания выручки по мере оплаты отгруженных товаров, готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Отличие от Республики Беларусь, в бухгалтерском учете Российской Федерации, а также согласно международным стандартам финансовой отчетности выручка и доходы в соответствии с «методом начислений» признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. Данный метод признания выручки от реализации переработки давальческого сырья используется также и в налоговом учете Российской Федерации, а именно: «Днем получения дохода от реализации признается дата передачи права собственности на товары (работы, услуги, имущественные права) на возмездной основе» [18].

Многие отечественные и зарубежные авторы (А.В. Бугаев, И.Н. Ковалевич, Г.С. Богомолов, И.И. Бунвич, С.И. Шкирман) в качестве основополагающего критерия для определения момента реализации выделяют изменение права собственности на реализуемую продукцию (выполненные работы, оказанные услуги).

Так, еще в 1971 г. П.А. Костюк писал: «установление момента реализации продукции имеет практическое значение с точки зрения принадлежности средств, отражения данных на счете «Реализация и уплата налога с оборота». До момента реализации продукция (товары) принадлежат поставщику... После реализации отгруженные товары принадлежат покупателю? а поставщик отражает в учете реализацию товаров» [12].

В Российской Федерации, как отмечают П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондаков, «Реализованными (проданными) считаются продукция, работы и услуги, проданные на рынке потребителей, а моментом реализации - время перехода права собственности на товар...» [3].

Использование «метода начислений» при определении момента реализации продукции (работ, услуг) и отражении выручки в практике отечественного учета соответствует основным требованиям к ведению бухгалтерского учета, определенным Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», обособленного отражения имущества, являющегося собственностью организации от имущества других юридических и физических лиц, а также принципу допущения временной определенности хозяйственных операций. Необходимо отметить, что «метод начисления» общепринят в зарубежной практике и соответствует международным стандартам финансовой отчетности.

Таблица 2

Момент признания выручки от реализации работ по переработке лавального сырья

Республика Беларусь		Российская Федерация		МСФО
Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	
<p>а) «метод начисления»</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- по мере отгрузки готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг» [25]</li> </ul> <p>б) «по мере оплаты отгруженных товаров, готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг» [25]</p>	<p>а) по отгрузке:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- «по заказам резидентов Республики Беларусь – день передачи оказанных услуг (подписания акта выполненных работ) и предъявления заказчику расчетных документов;</li> <li>- по заказам нерезидентов Республики Беларусь – день отгрузки товаров, произведенных из лавального сырья» [19]</li> </ul> <p>б) по оплате:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- «по заказам резидентов Республики Беларусь – день зачисления денежных средств за оказанные услуги на счет переработчика, но не позднее 60 дней со дня оказания этих услуг;</li> <li>- по заказам нерезидентов Республики Беларусь – день зачисления денежных средств за оказанные услуги при наличии отгрузки изготовленных товаров, но не позднее 60 дней, товаров, произведенных лавального сырья» [19]</li> </ul>	<p>«Должен выполняться ряд условий для признания выручки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- организация имеет право на получение дохода, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;</li> <li>- сумма выручки может быть определена, есть уверенность в увеличении экономических выгод в результате произведенной операции – организация получила активы в оплату или отсутствует неопределенность в отношении получения активов;</li> <li>- право собственности (владения, пользования и распоряжения на продукцию (товар) должно перейти к покупателю, услуга должна быть оказана, а работа принята заказчиком;</li> <li>- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены» [26]</li> </ul>	<p>«метод начисления» – доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав» [18]</p> <p>«Днем получения дохода от реализации признается дата передачи права собственности на товары (работы, услуги, имущественные права) на возмездной основе» [18]</p>	<p>- «метод начисления» – «... операции признаются тогда, когда они произошли (а не по мере поступления или выплаты денежных средств или эквивалентов), и регистрируются в учетных регистрах и представляются в финансовой отчетности тех периодов, к которым они относятся» [24];</p> <p>- «по мере готовности» – согласно этому методу выручка признается в том же периоде, когда представляются услуги» [16];</p> <p>- «когда результат сделки, предполагающий предоставление услуг, может быть надежно оценен, выручка от этой сделки должна признаваться на стадии завершённости сделки на отчетную дату. Результат сделки может быть надежно оценен, если выполняются следующие условия:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>а) сумма выручки может быть надежно оценена;</li> <li>б) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию;</li> <li>в) стадия завершенности сделки по состоянию на отчетную дату может быть надежно определена;</li> <li>г) затраты, понесенные при реализации сделки и затраты необходимые для завершения, могут быть достаточно точно определены» [16]</li> </ul>

Как отмечено в табл. 2, в настоящий момент в Республике Беларусь для целей налогового учета определения момента реализации важным условием является принадлежность сторон - участников сделки - к категории резидентов или нерезидентов Республики Беларусь. Так, если давальцем является нерезидент Республики Беларусь, то основным критерием для отражения момента реализации работ по переработке давальческого сырья является факт отгрузки товаров, изготовленных из давальческого сырья.

Для исследования момента реализации работ по переработке давальческого сырья и признания выручки обратимся к мнению экономистов-классиков. Процесс реализации в экономической литературе рассматривается как составляющая кругооборота денежного капитала у К. Маркса [15] или цикла индивидуального воспроизводства у Н.И. Базылева, М.Н. Базылевой, С.П. Гурко [31].

Процесс кругооборота капитала (цикла индивидуального воспроизводства) включает в себя три стадии, в результате которых происходит преобразование экономических ресурсов в определенный экономический продукт. Движение ресурсов начинается с денег (капитала) (Д), на которые приобретает товар (Т) - средства труда, предметы труда и трудовые ресурсы, используемые в процессе производства (Пр). В результате производства получается готовый продукт, обладающий возросшей стоимостью (Т'). В процессе реализации готового продукта предприятие получает сумму денег (Д').

На основании этого схему процесса индивидуального воспроизводства у давальца и переработчика можно представить следующим образом.

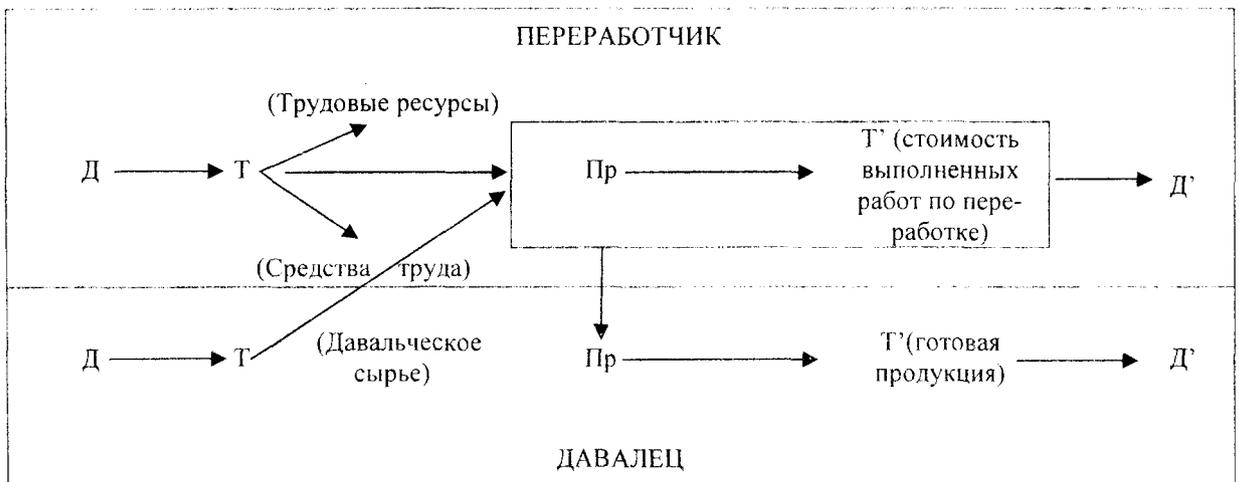


Схема процесса индивидуального воспроизводства у давальца и переработчика

Согласно рисунку, готовым продуктом (Т') у переработчика является непосредственно «стоимость выполненных работ по переработке», которая и определяет дальнейший производственный цикл переработчика, в результате реализации переходящая в новый поток денежных средств (Д'). А движение готовой продукции, выработанной из давальческого сырья, относится к производственному циклу давальца, собственника исходного сырья.

Таким образом, момент фактической передачи продукции, выработанной из давальческого сырья, не может определять момент реализации работы по переработке у переработчика, поскольку не относится к его производственному циклу. Таким моментом является факт признания выполненных работ заказчиком-давальцем по качеству, стоимости, объему.

Опираясь на проведенное исследование, можно сделать вывод, что моментом признания выручки от реализации работ по переработке давальческого сырья как в бухгалтерском, так и в налоговом учете является дата подписания акта выполненных работ.

Предложенная методика определения момента признания выручки от реализации работ по переработке давальческого сырья в бухгалтерском и налоговом учете Республики Беларусь позволит:

- достоверно определить финансовый результат от реализации;
- упростить и унифицировать учетный процесс, поскольку отражение выручки от реализации работ по переработке давальческого сырья будет происходить единообразно в бухгалтерском и налоговом учете независимо от принадлежности сторон - участников сделки - к категории резидентов или нерезидентов Республики Беларусь.

При этом она не противоречит принципам международных стандартов финансовой отчетности.

Предложенная методика повлияет на исчисление и уплату налога на добавленную стоимость от реализации работ по переработке давальческого сырья.

Согласно Закону Республики Беларусь «О Налоге на добавленную стоимость» налогообложение экспортируемых работ (услуг) по производству товаров из давальческого сырья (материалов) производится по ставке 0 %.

Основанием для применения нулевой ставки «...является предоставление в налоговый орган по месту регистрации налогоплательщика копий следующих документов:

- договора (контракта) с иностранным юридическим или физическим лицом;
- документов, подтверждающих оказание этих услуг;
- *документов, подтверждающих вывоз товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов)*» [22].

При этом между моментом подписания документов, подтверждающих оказание услуг (акта выполненных работ), и фактическим вывозом товаров, произведенных из давальческого сырья с территории Республики Беларусь, может быть значительный временной промежуток.

Таким образом, существующая практика отражения выручки от реализации работ по переработке давальческого сырья в момент отгрузки товаров, произведенных из этого сырья, в налоговом учете переработчика приводит к несвоевременному поступлению в бюджет сбора на формирование местных целевых бюджетных жилищно-инвестиционных фондов, сбора в Республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, налога с пользователей автомобильных дорог и сбора на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда, налога на прибыль и прочих налогов из прибыли, исчисляемых от стоимости работ по переработке давальческого сырья.

Предложенная выше методика определения момента признания выручки от реализации работ по переработке давальческого сырья в бухгалтерском и налоговом учете Республики Беларусь позволяет избежать сложившейся ситуации.

Таким образом, представляется необходимым предоставить субъектам хозяйствования республики возможность исчислять налог на добавленную стоимость при реализации работ по переработке давальческого сырья по заказам нерезидентов Республики Беларусь по предполагаемой ставке 0 % при условии соблюдения сроков совершения внешнеэкономических операций, установленных Декретом Президента Республики Беларусь № 7 от 04.01.2000 «О совершенствовании порядка проведения и контроля внешнеэкономических операций».

В соответствии с указанным Декретом субъектам хозяйствования необходимо дать отсрочку по предъявлению в налоговый орган по месту регистрации налогоплательщика копий документов, подтверждающих вывоз товаров, произведенных из давальческого сырья, в течение 60-ти дней, по истечении которых (в случае отсутствия указанных подтверждающих документов) налог на добавленную стоимость должен уплачиваться в общеустановленном порядке с предоставлением уточненных деклараций.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азриляна. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Ин-т новой экономики, 1999. - 1248 с.
2. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азриляна. - 2-е изд. доп. и перераб. - Мн.: Ин-т новой экономики, 1997. - 864 с.
3. Бухгалтерский учет: Учебник / П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков и др.; Под ред. П.С. Безруких. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учет, 1999. - 624 с.
4. Васильева М. Хозяйственные операции с давальческим сырьем во внешнеэкономической деятельности по законодательству Украины (ввоз в Украину сырья или покупка сырья в Украине, переработка сырья в Украине, вывоз за пределы Украины или продажа в Украине готовой продукции) // Главный бухгалтер. - 2002. - № 46. - С. 87 - 89.
5. Верещагина И. Отражение в бухгалтерском учете давальческого сырья и операций по его переработке // Главный бухгалтер. Промышленность. - 2001. - № 4.
6. Верховых И.И. Еще один способ снизить налоги: переработка давальческого сырья // Главный бухгалтер. - 2003. - № 16.
7. Гражданский кодекс Республики Беларусь. - Мн.: Ураджай, 2001. - 517 с.
8. Гражданский кодекс Российской Федерации: Ч. 2. Принят Государственной Думой: 22.12.1995 г. с изм. и доп.
9. Гусева Ж.Л. Давальческие операции: налогообложение и бухгалтерский учет // Российский налоговый курьер. - 2004. - № 15.
10. Золотогоров В.Г. Экономика: Энциклопедический словарь. - Мн.: Интерпрессервис; Книжный дом, 2003. - 720 с.
11. Кашин Р. Договор на переработку давальческого сырья (толлинг) // Юрист. - 2003. - № 1. - С. 29 - 31.