

---

# ОЦЕНКА ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДАВАЛЬЧЕСКИХ СХЕМ КАК ОСОБОГО ВИДА ИНТЕГРИРОВАННЫХ СВЯЗЕЙ

*Д.А. Гавриленко*

Производство продукции из давальческого сырья (толлинг) – это вид взаимоотношений между хозяйствующими субъектами, при котором владелец сырья (толлингер) передает его предприятию-переработчику и получает в виде результата готовую продукцию. Особенностью правоотношений между сторонами при давальческой схеме является то, что принимаемое на переработку сырье не переходит в собственность переработчика, а, пройдя цикл операций по преобразованию в готовый продукт, остается в собственности заказчика. При этом подрядчик, фактически осуществивший на собственных основных фондах и с использованием своего персонала производство конечного продукта, обязан передать готовую продукцию в соответствии с условиями договора заказчику, получая при этом право на оплату стоимости выполненных работ по переработке сырья.

В практической деятельности применяется внешний и внутренний толлинг. Схема работы по внутреннему толлингу заключается в импорте сырья внутренним посредником, передаче его на переработку и реализации готовой продукции путем экспорта или на внутреннем рынке. Схема работы по внешнему толлингу заключается в передаче сырья переработчику иностранным толлингером и соответствующей реализации им продукции на внешнем рынке.

Во многих случаях встает вопрос об эффективности толлинга для переработчика потому, что владелец сырья диктует цены переработки, тем самым перераспределяя прибыль от конечной реализации продукции в свою пользу. По нашему мнению, при наличии единого собственника не возникает вопроса об ущербе, который использование давальческих контрактов наносит перерабатывающим предприятиям. То, что на первый взгляд выглядит как результат нерационального выбора, может быть в действительности реализацией

бизнес-стратегии собственника. Перерабатывающие предприятия, например, могут выполнять функцию центра затрат, а центрами прибыли выступать торговые структуры, например товаропроводящие сети. При наличии единого центра контроля и принятия решений такая ситуация в принципе является нормальной. Поэтому в пределах одного собственника характеристикой эффективности применения толлинга можно считать суммарный объем чистой прибыли производителя и торговой организации.

В случае когда собственники сырья и производства разные, эффективность толлинга следует рассчитывать для каждого участника процесса отдельно. Надо отметить, что занижение цены переработки в течение длительного времени может приводить к перераспределению реальных прав собственности на активы переработчика. Не располагая формально закрепленными правами собственности, толлингер имеет возможность контролировать финансовые потоки переработчика. Практика устойчивых и повторяющихся давальческих контрактов по сути означает возникновение единой структуры путем вертикальной интеграции. В этой связи давальческая схема переработки рассматривается внешним толлингером как инструмент, облегчающий приобретение формальных прав собственности. Интерпретация давальческих контрактов как пути приобретения реальных прав собственности объясняет поведение предприятий, предлагающих и принимающих условия этих договоров. Оценивая перспективы развития неформальных объединений, большинство аналитиков сходятся в том, что, по крайней мере, часть из них в будущем послужит базой организационно оформленных объединений, основанных на акционерных связях.

Применение давальческих отношений в Республике Беларусь имеет некоторые

особенности. Так, гражданским законодательством договор на переработку сырья на давальческих условиях не выделен в самостоятельный вид договора. По его правовой природе он относится к договору подряда, когда по заданию заказчика могут выполняться работы по изготовлению, переработке вещей либо иные работы с использованием материала заказчика, т.е. давальческого сырья, с последующей передачей ему их материального результата в виде готовой продукции.

Договор толлинга обязательно должен включать расчет цены услуг, включающий затраты и прибыль переработчика. Порядок определения цены услуг по переработке сырья регулируется Гражданским кодексом Республики Беларусь. Переработчик должен обосновать цену путем составления калькуляции, причем затраты на переработку должны быть расшифрованы и документально подтверждены. Все издержки, понесенные при переработке, в том числе стоимость использованных переработчиком других материалов, закупаемых самостоятельно, включаются в цену оказанных услуг. В то же время стоимость переданного давальцем сырья в калькуляции не учитывается. При определении уровня рентабельности переработчик должен руководствоваться общеустановленными требованиями, согласно которым прибыль должна обеспечивать воспроизводство, определяться с учетом качества оказываемых услуг исходя из конъюнктуры рынка.

Отпускные цены на продукцию, вырабатываемую из давальческого сырья, формируются собственником сырья с учетом стоимости сырья, расходов по приобретению и переработке сырья, расходов по реализации готовой продукции, установленных налоговых и неналоговых платежей, а также зависимости прибыли от уровня отпускных цен, сформированных предприятием-изготовителем на такую же продукцию, изготовленную из собственного сырья.

Стоимость сырья и переработки в свою очередь зависит от экономической политики собственника сырья, методов определения таможенной стоимости товара и условий таможенного режима. Практика показывает, что для определения таможенной стоимости ввозимого для переработки сырья в большинстве случаев в качестве основы для расчета сумм, подлежащих таможенным платежам, используется контрактная стоимость товара, а наиболее распространенным является таможенный режим переработки под таможенным

контролем. Данный таможенный режим предоставляет заявителю право на использование иностранных товаров для переработки на таможенной территории Республики Беларусь без взимания таможенных пошлин и налогов.

Эффективность толлинга в значительной степени определяется особенностью исчисления налогов как внутри, так и вне страны переработки. В Республике Беларусь предприятия, осуществляющие переработку сырья на давальческих условиях, являются плательщиками единого сбора в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, налога с пользователей автомобильных дорог по ставке 3% от валового дохода (если нет сертификата услуги собственного производства, выданного в установленном порядке торгово-промышленной палатой Республики Беларусь), либо 3% от выручки, полученной от оказания услуг по переработке, если услуга собственного производства.

При производстве товаров из давальческого сырья имеются существенные особенности исчисления НДС. Обороты по реализации услуг по производству из давальческого сырья на территории Республики Беларусь и за ее пределами признаются объектом налогообложения НДС у переработчика. В налоговую базу переработчиком не включается стоимость давальческого сырья. По услугам по переработке давальческого сырья применяется нулевая ставка при условии, что:

- услуги являются услугами собственного производства;
- услуги выполнены для резидента иностранного государства, включая Российскую Федерацию;
- продукция вывозится за пределы Республики Беларусь;
- имеются все необходимые документы, а именно: договора с иностранным юридическим или физическим лицом; документы, подтверждающие оказание этих услуг и вывоз товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов); документ, подтверждающий принадлежность оказанных услуг к услугам собственного производства.

Прибыль, полученная от оказания услуг по переработке давальческого сырья, подлежит обложению налогом на прибыль и местными целевыми сборами в общеустановленном порядке.

Налогообложение по прочим налогам и сборам (экологический налог, земельный

налог, отчисления в инновационный фонд, налог на недвижимость, налоги и сборы от ФОТ, прочие) производится в установленном порядке при наличии объекта для налогообложения.

С учетом вышеперечисленных факторов, мы предлагаем методику расчета эффективности толлинга для переработчика и давальца по критерию определения минимальной (обеспечивающей безубыточную работу переработчика) и максимальной (обеспечивающей достаточную прибыль переработчика) цены переработки сырья.

Себестоимость переработки в значительной степени будет зависеть от доли давальческого сырья. Минимальной будет себестоимость при полном замещении покупного сырья давальческим. Максимальная себестоимость будет равна полной производственной себестоимости при выработке продукции из покупного сырья. Очевидно, что себестоимость переработки при давальческой схеме производства ( $C_m$ ) ниже себестоимости производства продукции без толлинга за счет исключения стоимости сырья и, в некоторых случаях, части снабженческо-сбытовых издержек. Соответственно, за счет сокращения налогооблагаемой базы сокращаются налоги, и цена изготовления ( $C_{изг}$ ) будет определяться формулой (1):

$$C_{изг} = C_m + P_m, \quad (1)$$

где  $P_m$  – прибыль от переработки сырья, млн руб.

Определим нижнюю границу стоимости услуг изготовления продукции  $C_{изг\min}$ , при которой переработчик не имеет прибыли, остающейся в его распоряжении. В этом случае переработчик должен получить балансовую прибыль на уровне, равном налогу на недвижимость, так как данный налог является в Республике Беларусь обязательным платежом из прибыли и не зависит от финансового результата. Следовательно, минимальная цена переработки равна себестоимости и балансовой прибыли, равной налогу на недвижимость (налог на прибыль, необходимую для уплаты налога на недвижимость, в данном случае не учитываем). Таким образом, формула (2) преобразуется следующим образом:

$$C_{изг\min} = C_m + H_{недв}, \quad (2)$$

где  $H_{недв}$  – налог на недвижимость переработчика, млн руб.

Установление стоимости услуг переработки ниже  $C_{изг\min}$  ведет к убыткам переработчика. Избежать убытков в этом случае можно только сокращением фонда оплаты труда или проведением мероприятий по снижению себестоимости, не связанных с переходом на давальческую схему производства.

Минимальная цена переработки должна быть уточнена в соответствии с критериями действующего законодательства. Критерием отнесения оказанных услуг к давальческой переработке сырья и соответственно применения нулевой ставки НДС является изменение кода ТН ВЭД на уровне первых четырех знаков или достаточность переработки, которая определяется по доле добавленной стоимости в цене реализации. В случае, когда код ТН ВЭД полученной продукции после оказания услуг на уровне первых четырех знаков не изменился или доля добавленной стоимости в цене меньше 30%, то оказанная услуга не является услугой по переработке давальческого сырья и относится к другому виду деятельности, а именно, к торговле. В результате изменяется уровень налогообложения. В частности, оборот по реализации услуг, не соответствующих критерию собственного производства, подлежит налогообложению НДС по ставке 18%. Таким образом, 30% доли добавленной стоимости являются нижним порогом при определении цены переработки, а 100% – верхним.

Верхней (максимальной) границей стоимости услуг изготовления продукции, по нашему мнению, целесообразно считать цену переработки, при которой прибыль предприятия от толлинга равна прибыли предприятия при работе по прямым контрактам.

При расчете цены переработки предполагается, что:

- при реализации продукции по прямому контракту на территории Республики Беларусь отпускная цена суммируется с НДС по ставке 18%, при реализации на экспорт применяется нулевая ставка НДС и отпускная цена устанавливается без учета НДС;

- в случае, когда поставщик давальческого сырья резидент Республики Беларусь, то НДС рассчитывается по ставке 18% независимо от места дальнейшей реализации продукции. Если поставщик сырья по давальческому контракту нерезидент Республики Беларусь, то обложение НДС будет зависеть от таможенного режима помещения товара. В нашем случае применяется режим под таможенным контролем; когда:

– продукция и услуги являются собственными, поэтому расчет единого платежа (3%) производится от выручки, а не от дохода;

– реализация продукции по прямым и давальческим контрактам производится по цене, складывающейся на рынке;

– при расчете суммарной эффективности снабженческо-сбытовые издержки считаются равными как у переработчика, так и у толлингера.

При расчете цены готовой продукции у поставщика сырья предположим, что его прибыль может образоваться за счет:

- более низкой цены сырья;
- меньших снабженческо-сбытовых издержек;

– отличных условий налогообложения при внешнем толлинге.

Предлагаем произвести расчет цены переработки и цены реализации продукции поставщиком сырья при минимальной и максимальной прибылях переработчика. Нами используются условные данные об объеме реализованной продукции в натуральном выражении, себестоимости тонны продукции (включающей материальные затраты, заработную плату, амортизацию), прибыли от реализации продукции при прямых и давальческих контрактах. При расчетах применяется действующее в Республике Беларусь законодательство.

Расчет цены переработки представлен в таблице 1.

Таблица 1 – Расчет цены переработки 1 т продукции

Показатели	Работа по прямому контракту	Работа по давальческому контракту	
		Пmax	Пmin
1 Сырье и основные материалы, тыс. руб.	900 000	0	0
1.1 сырье и основные материалы, тыс. руб.	900 000	0	0
2 Вспомогательные материалы, тыс. руб.	10 000	10 000	10 000
3 Топливо и энергия на технологические цели, тыс. руб.	60 000	60 000	60 000
4 Услуги сторонних организаций, тыс. руб.	25 000	25 000	25 000
5 Зарплата производственных рабочих, тыс. руб.	70 000	70 000	70 000
6 Налоги и отчисления от зарплаты производственных рабочих, тыс. руб.	24 710	24 710	24 710
6.1 отчисления в ФСЗН, тыс. руб.	24 500	24 500	24 500
6.2 Взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	210	210	210
7 Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, тыс. руб.	5 000	5 000	5 000
8 Общепроизводственные расходы, тыс. руб.	36 000	36 000	36 000
9 Общехозяйственные расходы, тыс. руб.	52 000	52 000	52 000
10 Производственная себестоимость, тыс. руб.	1 182 710	282 710	282 710
11 Расходы на реализацию, тыс. руб.	36 000	36 000	36 000
11.1 в том числе доставка, тыс. руб.	36 000	36 000	36 000
12 Полная себестоимость, тыс. руб.	1 218 710	318 710	318 710
13 Прибыль, тыс. руб.	139 290	139 290	4 500
14 Отпускная цена предприятия, тыс. руб.	1 358 000	458 000	323 210
15 Единый платеж из выручки, тыс. руб.	42 000	14 165	9 996
16 Отпускная цена без НДС, тыс. руб.	1 400 000	472 165	333 206
17 НДС, тыс. руб.	252 000	84 990	59 977
18 Отпускная цена с НДС, тыс. руб.	1 652 000	557 155	393 183
19 Рентабельность реализованной продукции / услуги по переработке, %	11,4	43,7	1,4

Таким образом, для получения равной прибыли переработчик при продаже продукции по прямым контрактам должен иметь рентабельность 11,4%, при переработке давальческого сырья – 43,7%. Минимальная рентабельность при работе без убытков составит 1,4%.

Для заполнения строки 13 таблицы 1 производится расчет прибыли от реализации продукции как для варианта равенства прибыли,

остающейся в распоряжении переработчика при работе по прямым контрактам и при давальческой схеме, так и для варианта нулевой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (таблица 2).

Изменение налогов в зависимости от схемы реализации готовой продукции (услуги по переработке сырья) на территории Республики Беларусь рассчитано нами в таблице 3.

Таблица 2 – Расчет вариантов прибыли от реализации, руб.

Показатели	Работа по прямому контракту	Работа по давальческому контракту	
		П <sub>max</sub>	П <sub>min</sub>
Прибыль, остающаяся в распоряжении	99 367	99 367	0
Налог на недвижимость (2% остаточной стоимости основных фондов)	4 500	4 500	4 500
Налог на прибыль (24% прибыли от реализации продукции за минусом налога на недвижимость)	32 350	32 350	0
Целевой сбор на развитие и содержание инфраструктуры и целевой транспортный сбор (3% прибыли от реализации продукции за минусом налога на недвижимость и налога на прибыль)	3 073	3 073	0
Сумма налогов из прибыли	39 923	39 923	4 500
Прибыль от реализации продукции	139 290	139 290	4 500

Таблица 3 – Сравнительный расчет налогов при работе на территории Республики Беларусь

Показатели	Работа по прямому контракту	Работа по давальческому контракту	
		П <sub>max</sub>	П <sub>min</sub>
Налоги от фонда оплаты труда, тыс. руб.	24 710	24 710	24 710
Налоги с выручки, тыс. руб.	294 000	99 155	69 973
Налоги с прибыли, тыс. руб.	39 923	39 923	4 500
Всего налогов, тыс. руб.	358 633	163 788	99 183
Сравнительный эффект, тыс. руб.	--	194 845	259 450

В случае когда экономический эффект работы производителя и далальца не считается совместно и реализация готовой продукции или услуги по переработке происходит на территории Республики Беларусь, работа по давальческим контрактам снижает налоги производителя. Так, сравнительный эффект от экономии на налогах для производителя при максимальной прибыли далальца будет равен 194 845 руб., а при минимальной – 259 450 руб. Однако при совместном расчете эффекта наблюдается рост налоговых и неналоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды вследствие двойного налогообложения.

Если услуга по переработке оказана резиденту Республики Беларусь, который реализует готовую продукцию на экспорт, эффект для производителя от минимизации налогов при переходе на давальческую схему работы отсутствует, либо при отсутствии прибыли у переработчика является минимальным (таблица 4). Это объясняется тем, что далалец является резидентом Республики Беларусь и переработчику необходимо начислять НДС. Кроме того, отсутствует и суммарный эффект от минимизации налогов и неналоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

Таблица 4 – Сравнительный расчет налогов при работе с резидентом Республики Беларусь, реализующим продукцию на экспорт

Показатели	Работа по прямому контракту	Работа по давальческому контракту	
		П <sub>max</sub>	П <sub>min</sub>
Налоги с фонда оплаты труда, тыс. руб.	24 710	24 710	24 710
Налоги с выручки, тыс. руб.	42 000	99 155	69 973
Налоги с прибыли, тыс. руб.	39 923	39 923	4 500
Всего налогов, тыс. руб.	106 633	163 788	99 183
Сравнительный эффект, тыс. руб.	–	-57 155	7 450

При работе с нерезидентами Республики Беларусь, которые реализуют свою продукцию за ее пределами, получается эффект от экономии на налогах при переходе на давальческую схему работы (таблица 5). Суммарный эффект от минимизации налогов зависит от режима налогообложения страны экспорта.

Таблица 5 – Сравнительный расчет налогов при работе с нерезидентом Республики Беларусь, реализующим продукцию за пределами Республики Беларусь

Показатели	Работа по прямому контракту	Работа по давальческому контракту	
		$\Pi_{max}$	$\Pi_{min}$
Налоги, зависящие от фонда оплаты труда, тыс. руб.	24 710	24 710	24 710
Налоги с выручки, тыс. руб.	42 000	14 165	9 996
Налоги с прибыли, тыс. руб.	39 923	39 923	4 500
Всего налогов, тыс. руб.	106 633	78 798	39 206
Сравнительный эффект, тыс. руб.	–	27 835	67 427

Таким образом, эффективность давальческих отношений при экспорте определяется особенностями налогообложения в Республике Беларусь, разницей в уплате налогов внутри страны и за границей, таможенным режимом помещения товара, долей давальческого сырья в материальных затратах, более низкой ценой сырья, снижением совокупных снабженческо-сбытовых издержек. Учитывая, что государство является учредителем многих

предприятий, практика повторяющихся давальческих контрактов означает построение единой структуры путем вертикальной интеграции. Это дает возможность государству контролировать финансовые потоки переработчиков и продавцов продукции. Рассмотренные нами варианты определения эффективности экспорта давальческих услуг позволяют рассчитать эффективность различных комбинаций логистических схем экспорта товаров.

## РЕЗЮМЕ

Рассматриваются вопросы экономической эффективности производства продукции из давальческого сырья (толлинга), при котором владелец сырья (толлингер) передает его предприятию-переработчику и получает в виде результата готовую продукцию. Делается вывод, что эффективность давальческих отношений при экспорте определяется особенностями налогообложения в Республике Беларусь, разницей в уплате налогов внутри страны и за границей, таможенным режимом помещения товара, долей давальческого сырья в материальных затратах, более низкой ценой сырья, снижением совокупных снабженческо-сбытовых издержек.

\* Статья поступила в редакцию 16 октября 2008 г.