

УДК 657.1:336.22

UDC 657:336.22

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ В ИННОВАЦИОННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

PROBLEMS TAX ACCOUNTING OF MATERIALS IN INNOVATIVE BUSINESS ENVIRONMENT

Шулепина Светлана Александровна
к.э.н., преподаватель
Кубанский государственный аграрный университет, Россия, Краснодар,
shulepinasv@mail.ru

Shulepina Svetlana Aleksandrovna
Cand.Econ.Sci, lecturer
Kuban State Agrarian University,
Russia, Krasnodar,
shulepinasv@mail.ru

В статье представлены ключевые нюансы формирования информации о материальных расходах в целях исчисления налога на прибыль. Изучен порядок признания расходов в качестве материальных. Рассмотрены изменения налогового учета таких расходов в 2015г.

The article presents the key information about the nuances of forming material costs in order to calculate the income tax. Learn how to recognize the costs as material. There are changes in tax accounting above costs in 2015

Ключевые слова: НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ, МАТЕРИАЛЬНЫЕ РАСХОДЫ, НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ, МЕТОД ОЦЕНКИ, УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

Keywords: TAX ACCOUNTING, MATERIAL COSTS, INCOME TAXES, VALUATION TECHNIQUES, ACCOUNTING POLICIES

При формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль важным аспектом является исчисление расходов, связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Порядок исчисления таких расходов должен быть прописан в приказе об учетной политике организаций для целей налогового учета и соответствовать положениям законодательных актов РФ.

Согласно ст. 252 Налогового кодекса РФ, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы [3].

По экономическим элементам различают следующие виды расходов на производство и реализацию:

- 1) материальные расходы;

- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

При формировании приказа об учетной политике для целей налогообложения традиционно большое внимание уделяется отражению материальных расходов [2].

В целях снижения налоговых рисков, достижения прозрачности системы налогового учета организациям необходимо закрепить критерии отнесения затрат в состав материальных расходов.

Базовый перечень материальных расходов определен в ст. 254 Налогового кодекса Российской Федерации. Согласно указанной норме в качестве материальных расходов возможно учитывать затраты на приобретение:

- сырья и материалов, используемых в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) (пп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ);
- материалов, используемых для упаковки продукции, а также используемых на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели) (пп. 2 п. 1 ст. 254 НК РФ);
- инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также другого имущества, не являющегося амортизируемым (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ)
- и т. д.

Важным нововведением, которое должно найти свое отражение при формировании приказа об учетной политике для целей налогообложения на 2015 г., является возможность самостоятельного определения порядка признания материальных расходов, предусмотренных в пп. 3 п. 1 ст. 254

НК РФ.

Согласно действующей редакции НК РФ расходы на приобретение инструментов, инвентаря стоимостью до 40 000 руб. включительно относят на расходы при вводе в эксплуатацию. А в бухгалтерском учете в случае, когда в приказе об учетной политике имущество со сроком использования более одного года относится к основным средствам, такое имущество можно списывать постепенно.

С 1 января 2015 г. согласно изменениям, внесенным Федеральным законом от 04.11.2014 г. № 347-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации», организации смогут списывать стоимость названного имущества в течение более чем одного отчетного периода. При этом необходимо будет принимать во внимание срок использования имущества (он должен быть более одного года) или иные экономически обоснованные показатели.

В силу того, что перечень материальных расходов организации, установленный в ст. 254 НК РФ, не является закрытым, организация вправе учитывать в их составе и иные аналогичные расходы при условии, что они отвечают критериям ст. 252 НК РФ (таблица 1).

Таблица 1 - Отдельные виды материальных расходов в налоговом учете

№ п/п	Наименование материальных расходов	Основание для отнесения к материальным расходам
1	Хозяйственные товары, бытовая химия	Письмо министерства финансов России от 11 апреля 2007 г. № 03-03-06/1/229
2	Выдача специальной одежды, обуви и других средств индивидуальной защиты, улучшающих защиту работников по сравнению с типовыми нормами.	Письма министерства финансов России от 16 февраля 2012 г. № 03-03-06/4/8, от 16 марта 2011 г. № 03-03-06/1/143
3	Фактически понесенные расходы, связанные с потреблением энергии и водоснабжением	Письмо УФНС России по г. Москве от 06 декабря 2007 г. № 20-12/116503 Письмо министерства финансов России от 05 декабря 2008 г. № 03-11-04/2/191.

Следует отметить, что при определении состава материальных расходов организация должна учитывать норму п. 4 ст. 252 НК РФ, в соответствии с которой она вправе учитывать в составе материальных расходов те расходы, которые с одинаковым основанием могут учитываться в составе иных расходов, учитываемых при налогообложении.

Например, из перечня материальных расходов, представленных в ст. 254 НК РФ, следует, что в их числе организации вправе учитывать расходы на форменную одежду.

В то же время НК РФ позволяет при выполнении определенных условий учитывать такие расходы в составе расходов на оплату труда.

В связи с вышеизложенным и на основании п. 4 ст. 252 НК РФ организация должна решить самостоятельно, в составе каких расходов она будет учитывать расходы на форменную одежду, и закрепить свое решение в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Проводя исследование состава материальных расходов, можно отметить, что большую их долю составляют материально-производственные запасы организации, которые используются налогоплательщиком в процессе производства и для хозяйственных нужд [1].

Следовательно, важным аспектом приказа об учетной политике организации в части налогового учета материальных расходов - это порядок оценки материально-производственных запасов (далее - МПЗ) [2].

Общее правило налоговой оценки МПЗ, включаемых в материальные расходы, закреплено в п. 2 ст. 254 НК РФ, в соответствии с которым их стоимость определяется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные

с приобретением материально-производственных запасов (таблица 2).

Таблица 2 - Порядок включения в себестоимость стоимости МПЗ
в зависимости от источника поступления в организацию

Источник поступления МПЗ в организацию	Определение фактической себестоимости
Приобретение за плату	Сумма фактических затрат на приобретение, кроме НДС и прочих возмещаемых налогов
Изготовление самой организацией	Сумма фактических затрат, связанных с производством запасов
Внесение в счет вклада в уставный капитал	Исходя из их денежной оценки, согласованной участниками организации
Получение организацией по договору дарения или безвозмездно	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету
Получение в результате выбытия основных средств и прочего имущества	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету
Получение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами (бартер)	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией

Учитывая алгоритм формирования стоимости МПЗ, организации обычно включают в стоимость их приобретения:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику с учетом стоимости невозвратной тары и упаковки;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенные пошлины и сборы;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением материально-производственных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, через которые приобретены материально-производственные запасы;
- затраты по доставке материально-производственных запасов до

места их использования;

- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Иначе говоря, цена приобретения МПЗ включает в себя фактически все затраты на их покупку (без НДС и акцизов). Прочие затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов, включаются в их стоимость только в том случае, если гл. 25 НК РФ не предусматривает иной порядок их учета.

Так, например, проценты по заемным средствам, взятым на приобретение сырья или материалов, налогоплательщик обязан учесть в составе внереализационных расходов на основании пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ. Аналогичная ситуация касается суммовых и курсовых разниц, с которыми налогоплательщик может столкнуться при приобретении материально-производственных запасов.

Пункт 2 ст. 254 НК РФ предписывает включать ввозные таможенные пошлины и сборы в стоимость приобретения МПЗ, включаемых в материальные расходы налогоплательщика. В то же время п. 1 ст. 264 НК РФ позволяет учитывать их в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Следовательно, исходя из положений п. 4 ст. 252 НК РФ организации вправе самостоятельно решать, включать указанные расходы в стоимость приобретения МПЗ или нет, и закрепить такое решение в приказе об учетной политике для целей налогового учета.

Иначе производится оценка МПЗ, включаемых в материальные расходы экономического субъекта, выявленных в ходе инвентаризации, полученных при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, а также при ремонте, модернизации, реконструкции, техническом перевооружении, частичной ликвидации последних.

В этом случае стоимость материально-производственных запасов определяется как сумма дохода, учтенного налогоплательщиком в порядке, предусмотренном п. 13 и п. 20 ст. 250 Налогового кодекса РФ. Таким образом, стоимость указанных МПЗ для целей налогового учета будет равна их рыночной стоимости, учтенной в составе внереализационных доходов организации.

При передаче МПЗ, выявленных в ходе инвентаризации, полученных при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, а также при ремонте, модернизации, реконструкции, техническом перевооружении, частичной ликвидации последних, в производство в составе материальных расходов организации учитывают их рыночную стоимость, ранее учтенную им в составе внереализационных доходов.

Если организация-плательщик налога на прибыль в производственной деятельности использует материально-производственные запасы собственного производства, то их оценка производится исходя из оценки готовой продукции в соответствии с положениями ст. 319 НК РФ.

В составе материальных расходов для целей исчисления налога на прибыль налоговое законодательство запрещает учитывать:

- стоимость остатков материально-производственных запасов, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца;

- стоимость возвратных отходов, под которыми понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов

материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

При этом не относятся к возвратным отходам остатки материально-производственных запасов, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

Оценка возвратных отходов производится следующим образом. Если возвратные отходы реализуются на сторону, то они оцениваются по цене возможной реализации. На сегодняшний день порядок определения рыночных цен регламентируется ст. 105.3 НК РФ. Таким образом, сумма материальных расходов организации для целей исчисления налога на прибыль может быть уменьшена на сумму возвратных отходов, определенных по рыночной стоимости.

Если возвратные отходы могут использоваться экономическим субъектом в дальнейшем с пониженным выходом готовой продукции, то их оценка производится по пониженной цене исходного материального ресурса.

После определения порядка отнесения расходов к материальным, в учетной политике для целей налогового учета необходимо отразить метод оценки материальных расходов при списании в производство.

Положениями федерального закона от 20.04.2014г. № 81-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую налогового кодекса Российской Федерации» признан утратившим силу абз. 5 п. 8 НК РФ, в котором

предусмотрен ЛИФО как метод оценки материально-производственных запасов. Этот метод позволяет оценивать сырье, материалы и покупные товары по ценам последних закупок - в расходах сначала учитывается стоимость материальных ценностей, которые приобретены позже остальных, а только потом - стоимость ранее приобретенных. Его выгодно применять, когда цены на товары и доходы растут, а организация планирует снизить свою налоговую нагрузку.

В бухгалтерском учете данный метод не используется уже несколько лет - с 1 января 2008 г. (Приказ министерства финансов России от 26.03.2007 г. № 26н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету»).

На практике в организациях применяют одинаковые методы оценки материально-производственных запасов для целей бухгалтерского и налогового учета для снижения трудозатрат и объема бухгалтерской документации, поэтому исключение метода ЛИФО носит скорее технический характер.

Таким образом, начиная с 01.01.2015 г. налоговое законодательство позволяет организациям использовать следующие методы оценки материальных расходов:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней стоимости.

Экономический субъект вправе выбрать любой из указанных методов и закрепить его использование в своем приказе об учетной политике для целей налогового учета.

Организации имеют возможность установить разные методы оценки списания для отдельных групп материально-производственных запасов.

Вопрос о применении в налоговом учете методов оценки МПЗ был рассмотрен в Письме Министерства финансов России от 29 ноября 2013 г. № 03-03-06/1/51819. В документе сказано, что ст. 313 НК РФ установлено,

что система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

По мнению финансового ведомства, применение для целей налогового учета в отношении различных групп товаров в зависимости от их характеристик различных методов списания стоимости материально-производственных запасов, предусмотренных вышеуказанным п. 8 ст. 254 НК РФ, не противоречит положениям гл. 25 НК РФ.

Подводя итоги вышеизложенному, стоит отметить, что рассмотренные в статье вопросы учета материальных расходов с учетом изменений налогового законодательства в 2015 г. остаются открытыми.

При этом в России наметилась тенденция на сближение бухгалтерского и налогового учета расходов, например в части оценки материально-производственных запасов, что позволит организациям значительно снизить объем документации, а также трудозатраты на параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета.

Библиографический список

1. Дегальцева, Ж.В. Моделирование системы налогового учета в управляющих организациях жилищно-коммунального хозяйства: монография / Ж. В. Дегальцева, С. А. Шулелина. – КубГАУ. - Краснодар, 2013. - 113 с.
2. Кругляк З.И. Особенности налогового учета материальных расходов (на примере организаций по переработке молока) / З.И. Кругляк, М.В. Калининская // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2014. – №05(099). С. 566 – 584. – IDA [article ID]: 0991405037. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2014/05/pdf/37.pdf>
3. Налоговый кодекс РФ. В 2 ч. Ч. 2. Утв. Федеральным законом от 05.08.2000 г. №117-ФЗ [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс».

References

1. Degalceva G. V. Modelirovanie sistemi nalogovogo ucheta v upravlyaushih organizatsiyah gilishno-kommunalnogo hozjajstva: monografia / G. V. Degalceva, S. A. Shulepina. – KubGAU. - Krasnodar, 2013. - 113 s.
2. Kruglyak Z.I. Osobennosti nalogovogo ucheta materialnih rashodov (na primere organizatsiy po pererabotke moloka) / Z.I. Kruglyak, M.V. Kalinskaya // Politematicheskij setevoy elektronnyj nauchnyj jurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta (Nauchnyj jurnal KubGAU) [Elektronnyj resurs]. – Krasnodar: KubGAU, 2014. – №05(099). S. 566 – 584. – IDA [article ID]: 0991405037. – Rejim dostupa: <http://ej.kubagro.ru/2014/05/pdf/37.pdf>
3. Nalogoviy kodeks RF. v 2 ch. ch. 2. Utv. Federalnim zakonom ot 05.08.2000 g. №117-FZ [Elektronnyj resurs] // Spravochno-pravovaja sistema «Konsultant plus».