УДК 657.2

А.С.ПЧЕЛЬНИКОВА
Воронежский государственный университет

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ РАСХОДОВ, СВЯЗАННЫХ С ВЫПОЛНЕНИЕМ РАБОТ (ОКАЗАНИЕМ УСЛУГ)

Для налогоплательщиков, применяющих метод начисления, порядок определения суммы расходов на производство и реализацию изложен в ст. 318 НК РФ. На практике у организаций, чья деятельность связана с выполнением работ (оказанием услуг), возникает проблема распределения расходов между выполненными и незавершенными работами (услугами) при расчете налога на прибыль. В статье рассматривается, как следует формировать величину незавершенного производства способом, предусмотренным главой 25 НК РФ, а также альтернативный вариант с учетом того, что при расчете налога на прибыль по сделкам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода, необходимо распределять не только прямые, но и косвенные расходы.

Tax bearers using the accrual method should follow procedure for determining the amount expenses on production and sales described in Article 318 of the Tax Code of the Russian Federation. In practice, organizations rendering services sphere or real sphere, accounting income tax have a problem with expenses distribution from completed and uncompleted jobs. This article is devoted to the question: how the cost of the uncompleted jobs should be formed, according to the tax legislation. The author also offers an alternative method, taking into account a rule that for all transactions, made for more than one accounting period, indirect expenses distribution should be also made (as direct)

Порядком определения суммы расходов на производство и реализацию, приведенным в ст. 318 НК РФ, вправе руководствоваться только налогоплательщики, определяющие доходы и расходы методом начисления.

В соответствии с Налоговым кодексом расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные. Прямые и косвенные расходы налогового учета во многом отличаются от прямых и косвенных расходов бухгалтерского учета. Подобная группировка расходов для целей бухгалтерского учета базируется на экономическом смысле: прямыми признаются расходы, размер которых растет пропорционально числу производимых изделий. Если объем расходов напрямую не зависит от объема производства и их стоимость незначительно меняется от одного отчетного периода к другому, такие расходы в бухгалтерском учете рассматриваются как косвенные.

К прямым расходам налогового учета относятся:

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Косвенные расходы на производство и реализацию, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся к расходам этого периода с учетом требований, предусмотренных Налоговым кодексом. Прямые расходы, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде нало-

гоплательщиками, деятельность которых связана с выполнением работ (оказанием услуг), также относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением прямых расходов, относящихся к незавершенным (либо завершенным, но не принятым заказчиками) работам (невыполненным услугам).

При расчете величины учитываемых при налогообложении прибыли расходов необходимо не только четко классифицировать их на прямые или косвенные, но и учитывать, что в соответствии с п.1 ст.272 НК РФ при использовании метода начисления принимаемые для целей налогообложения расходы признаются таковыми в отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются на основании статей 318-320 НК РФ.

Расходы признаются в отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникают, исходя из условий сделок (по сделкам с конкретными сроками исполнения) и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов (по сделкам, длящимся более одного отчетного периода).

Таким образом, утверждение, что любые косвенные расходы, осуществленные в отчетном периоде, уменьшают в полном объеме полученные доходы данного отчетного периода ошибочно, поскольку п.2 ст.318 НК РФ гласит, что косвенные расходы в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного периода, но с учетом требований, предусмотренных Налоговым кодексом. Эти требования содержатся в п.1 ст.272 НК РФ: если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Таким образом, несмотря на то, что например арендная плата является косвенным расходом, уплачена авансом и относится к нескольким отчетным (налоговым) периодам, она должна учитываться в целях налогообложения равномерно в течение срока, к которому относится, исходя из принципа равномерности признания доходов и расходов.

Для налогоплательщиков, чья деятельность связана с выполнением работ (оказанием услуг), сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП пропорционально доле незавершенных (или завершенных, но не принятых на конец текущего месяца) заказов на выполнение работ (оказание услуг) в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов на выполнение работ (оказание услуг). Поэтому для корректного распределения прямых расходов налогоплательщику необходимо в своей налоговой политике выбрать критерий, по которому он определял бы объем выполняемых заказов. Так, например, транспортные компании, осуществляющие перевозки грузов, для расчета объема выполняемых услуг могут применять показатель, выраженный в километрах.

Организации, деятельность которых связана с выполнением работ (оказанием услуг), как правило применяют позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости работ (услуг). Порядок распределения прямых расходов на незавершенные работы, установленный абз.4 п.1 ст.319 НК РФ, предусматривает распределение на незавершенное производство расходов по всем договорам (заказам) вместе, а не по отдельным работам. Поэтому в абз.4 п.1 ст.319 НК РФ под прямыми расходами понимаются все прямые расходы на начало месяца и прямые расходы текущего месяца.

Для более корректного расчета прямых расходов, приходящихся как на завершенные, так и на незавершенные работы, прямые расходы текущего месяца необходимо распределять на отдельные заказы пропорционально доле работ в общем объеме выполняемых работ текущего месяца без учета прямых расходов и объемов работ на начало месяца. Дело в том, что у метода, предусмотренного в абз.4 п.1 ст.319 НК РФ, есть

один недостаток: при его применении прямые расходы на начало месяца, распределенные на незавершенное производство в предыдущем месяце, в текущем месяце перераспределяются второй раз. Иными словами, прямые расходы, приходящиеся на начало месяца по конкретному заказу, перераспределяются на другие заказы, что представляется нелогичным.

Таким образом, корректнее было бы прямые расходы по конкретным заказам, длящимся несколько месяцев, собирать накопительно, и прямые расходы месяца распределять на выполняемые работы в том же месяце пропорционально объему работ в общем объеме выполняемых в текущем месяце работ без учета остатка прямых расходов по заказам на начало месяца.