

А. И. Ковалева, Т. В. Федорова

## МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

*Налоговый учет затрат имеет важнейшее значение в системе налогового учета. Налогоплательщик вправе установить разные способы списания стоимости по отдельным группам материальных ценностей. Материальные расходы должны быть экономически обоснованны, а также подтверждены документами, оформленными в соответствии с российским законодательством.*

*Ключевые слова: Налоговый учет, материальные расходы, затраты, запасы, налогоплательщик, методы оценки*

Проблема учета расходов для целей налогообложения прибыли остается одной из важнейших проблем в спорах между налогоплательщиками и налоговыми органами. В налоговом учете материальные расходы считаются расходами, связанными с производством и реализацией. Весь список материальных затрат приведен в п. 1 ст. 254 НК РФ. К этим расходам относится стоимость любых использованных налогоплательщиком материальных ценностей, имеющих вещественную форму, кроме основных средств. Объекты стоимостью менее 20 000 руб., введенные в эксплуатацию после 1 января 2008г., амортизируемым имуществом не считаются. В составе материальных расходов отражаются затраты на материалы, используемые как для производственных, так и для общехозяйственных нужд.

В подпункте 5 п. 1 ст. 254 НК РФ установлено, что в состав материальных расходов входят затраты предприятия на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии. С принятием Федерального закона от 22.07.2008 № 158-ФЗ этот перечень дополнен расходами на производство и (или) приобретение мощности.

К материальным расходам относятся:

- затраты на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия;
- потери от недостачи и (или) порчи материально-производственных запасов (МПЗ) в пределах норм естественной убыли;
- технологические потери при производстве и (или) транспортировке;
- затраты на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, эксплуатационные вскрышные работы на карьерах и нарезные работы при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий.

Материальные расходы являются экономически обоснованными и оформлены в соответствии с российским законодательством. По общему правилу, изложенному в п. 2 ст. 272 Налогового кодекса РФ, момент признания в

налоговом учете материальных расходов в отношении материально-производственных запасов совпадает с датой передачи этих ценностей в производство. Стоимость работ и услуг производственного характера уменьшает налоговую базу в момент подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи. Более подробная информация о дате признания материальных расходов и подтверждающих их документах приведена в табл. 1.

Таблица 1 - Виды материальных расходов и момент их признания в налоговом учете

| Вид расхода                                                                                                                   | Момент списания в расходы                                               | Норма НК РФ         | Подтверждающий документ                                                                                                                                    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|---------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                                                                                             | 2                                                                       | 3                   | 4                                                                                                                                                          |
| Сырье (материалы) — основа или компонент, необходимый при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг)             | Дата передачи в производство                                            | П. 2 ст. 272        | Лимитно-заборная карта (форма № М-8) требование-накладная (форма № М-11), накладная на отпуск материалов № М-15), акт расхода материалов                   |
| Комплекующие изделия, полуфабрикаты, подвергающиеся монтажу или дополнительной обработке                                      |                                                                         |                     |                                                                                                                                                            |
| Материалы для упаковки и иной подготовки товаров (включая предпродажную подготовку)                                           |                                                                         |                     |                                                                                                                                                            |
| Материалы для других производственных нужд (проведение испытаний, контроль, содержание, эксплуатация основных средств и т.д.) |                                                                         |                     |                                                                                                                                                            |
| Материалы для общехозяйственных и управленческих нужд                                                                         | Дата составления акта расхода материалов или дата составления накладной | П. 1 ст. 272        | Требование-накладная, накладная на отпуск материалов на сторону, акт расхода материалов                                                                    |
| Инструменты, приспособления, инвентарь, приборы, оборудование                                                                 | В момент ввода в эксплуатацию                                           | Пп. 3 п. 1 ст. 254  | Требование-накладная, накладная на отпуск материалов на сторону                                                                                            |
| Спецодежда и другие средства индивидуальной защиты                                                                            | В момент ввода в эксплуатацию                                           | П.п. 3 п. 1 ст. 254 | Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (форма № МБ-7), личная карточка учета выдачи средств индивидуальной защиты |
| 1                                                                                                                             | 2                                                                       | 3                   | 4                                                                                                                                                          |
| Топливо, вода, энергия всех                                                                                                   | Дата подписания                                                         | П. 2                | Акт оказанных услуг                                                                                                                                        |

|                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                    |              |                                                                                                                                                                                                                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| видов, расходуемые на технологические цели, расходы на отопление зданий, трансформацию и передачу энергии                                                                                                                           | налогоплательщиком акта оказанных услуг                                            | ст. 272      |                                                                                                                                                                                                                  |
| Работы и услуги производственного характера (отдельные операции по производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья и материалов, контроль над соблюдением установленных технологических процессов и т.д.) | Дата подписания налогоплательщиком акта выполненных работ (оказанных услуг)        | П. 2 ст. 272 | Акт приемки-передачи выполненных работ (услуг)                                                                                                                                                                   |
| Работы и услуги производственного характера (услуги по перевозкам грузов внутри организации)                                                                                                                                        | Дата подписания налогоплательщиком акта выполненных работ (оказанных услуг)        | П. 2 ст. 272 | Товарно-транспортные накладные (форма № 1-Т), путевые листы (формы № 4-С и 4-П), акт приемки-передачи                                                                                                            |
| Расходы на содержание и эксплуатацию имущества природоохранного назначения                                                                                                                                                          | Дата подписания налогоплательщиком акта оказанных услуг                            | П. 2 ст. 272 | Акт приемки-передачи выполненных работ (услуг), бухгалтерская справка-расчет                                                                                                                                     |
| Расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия (за исключением затрат на освоение природных ресурсов)                                                                                                           |                                                                                    |              |                                                                                                                                                                                                                  |
| Потери от недостачи или порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли                                                                                                | Дата поступления материальных ценностей в организацию, дата акта инвентаризации    | П. 1 ст. 272 | Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке ТМЦ (форма № ТОРГ-2) сличительная ведомость результатов инвентаризации ТМЦ (форма № ИНВ-19)                                                |
| Технологические потери при производстве и транспортировке                                                                                                                                                                           | Дата поступления материальных ценностей в организацию, дата отпуска в производство | П. 1 ст. 272 | Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке ТМЦ, технологические карты, сметы технологического процесса, отраслевые нормативные акты, заключения, расчеты технологических служб и т.д. |
| Расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горно-рудных предприятий          | Дата подписания налогоплательщиком акта выполненных работ и оказанных услуг        | П. 2 ст. 272 | Акт приемки-передачи выполненных работ                                                                                                                                                                           |

Лимитно-заборными картами оформляют отпуск материалов, систематически используемых для изготовления продукции (выполнения работ и оказания услуг). В первичных учетных документах на отпуск материала в производство отражают назначение его использования: наименование заказа (изделия,

продукции) или вид затрат.

Иногда при передаче ценностей отдельным подразделениям в накладной не приводят конкретного назначения материалов. Как правило, так оформляют передачу материальных запасов на общехозяйственные и управленческие нужды. В подобной ситуации на фактически израсходованные материалы подразделение-получатель составляет акт расхода материалов. На основании акта стоимость использованных материальных ценностей учитывается при налогообложении прибыли.

К расходам на хозяйственные нужды относятся, в частности, затраты на приобретение хозяйственных товаров и бытовой химии. Стоимость таких материальных ценностей уменьшает налогооблагаемую прибыль, если названные затраты отвечают критериям ст. 252 НК РФ. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина России от 11.04.2007 № 03-03-06/1/229.

В материальные расходы включаются затраты на содержание и эксплуатацию объектов, прием, хранение и уничтожение отходов, очистку вод и иные аналогичные затраты. К данной группе материальных расходов относятся платежи за предельно допустимые выбросы в природную среду загрязняющих веществ. Также при налогообложении прибыли не учитываются суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую природу (п. 4 ст. 270 НК РФ).

Потери от недостачи и порчи при хранении и транспортировке материалов списываются в пределах норм естественной убыли. Нормы устанавливаются в порядке, предусмотренном Правительством РФ. До их появления налогоплательщики могут применять нормы, ранее утвержденные соответствующими федеральными органами (ст. 7 Федерального закона от 06.06.2005 № 58-ФЗ).

Нормы технологических потерь при производстве и транспортировке материальных ценностей налогоплательщики устанавливают самостоятельно. В материальные расходы текущего месяца не включаются стоимость остатков материально-производственных запасов, переданных в производство, но необработанных (п. 5 ст. 254 НК РФ).

Если материальные затраты относятся в налоговом учете к прямым расходам, налогоплательщик может распределять их между незавершенным производством и готовой продукцией способом, учтенным в налоговой учетной политике. Данные об остатках прямых расходов находятся в специальном налоговом регистре. Сумма косвенных материальных расходов в полном объеме уменьшает налоговую базу текущего отчетного (налогового) периода (п. 2 ст. 318 НК РФ).

Даты признания прямых и косвенных расходов установлены в п. 2 ст. 318 НК РФ. Прямые расходы уменьшают налоговую базу отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены. Косвенные расходы отражаются в отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникли.

Минфин России указывает, что налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности. Значит, обоснованность расходов нельзя оценивать с точки зрения их целесообразности, рационально-

сти, эффективности или полученного результата (письма Минфина России от 22.05.2009 № 03-03-06/1/339 и от 14.04.2009 № 03-03-06/2/81). Обоснованность надо оценивать с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект от деятельности. И эти намерения должны быть очевидны налоговым инспекторам.

В налоговом учете стоимость материальных ценностей формируется в момент их поступления к налогоплательщику согласно п. 2—4 ст. 254 НК РФ. Она формируется исходя из цен покупки МПЗ, комиссионных вознаграждений посреднических организаций, ввозных таможенных пошлин и сборов, расходов на транспортировку, безвозвратную тару и иных затрат, непосредственно связанных с приобретением ценностей. В стоимости сырья и материалов не учитываются суммы предъявленного поставщиками налога на добавленную стоимость, за исключением случаев, перечисленных в п. 2 ст. 170 НК РФ.

Суммы таможенных пошлин и сборов, уплаченные при ввозе импортируемых сырья и материалов, включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ). Однако на основании п. 2 ст. 254 НК РФ таможенные платежи и сборы могут быть учтены в стоимости приобретения материальных ценностей, если это предусмотрено учетной политикой для целей налогообложения на соответствующий год.

Все затраты на покупку МПЗ должны быть подтверждены первичными документами (товарными накладными, отчетами комиссионера, таможенными декларациями, актами оказанных услуг и т.д.).

Чтобы обобщать информацию о движении поступивших на предприятие партий сырья и материалов, целесообразно формировать специальный налоговый регистр. В нем отражаются операции по поступлению и отпуску МПЗ в производство.

Важный момент: в налоговом учете существует три вида расходов, которые могут быть непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов, но при этом не увеличивают их стоимость. Речь идет о процентах по долговым обязательствам, привлеченным для покупки материальных ценностей, а также о суммовых и курсовых разницах. Данные затраты учитываются при налогообложении прибыли в составе внереализационных расходов (подп. 2, 5 и 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Если налогоплательщик самостоятельно изготавливает материально-производственные запасы для собственного потребления, их стоимость определяется аналогично стоимости готовой продукции (п. 4 ст. 254 НК РФ).

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов (п. 6 ст. 254 НК РФ). Это остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров, выполнения работ или оказания услуг. К возвратным отходам относятся ценности, частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и вследствие этого используемые с повышенными расходами (пониженным выпуском продукции) или не используемые по прямому назначению.

Не следует путать возвратные отходы с остатками материально-производственных запасов, которые в соответствии с технологическим процес-

сом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов). Не относится к возвратным отходам и попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате технологического процесса.

Способ оценки возвратных отходов зависит от их дальнейшего использования. В случае если отходы передаются в основное или вспомогательное производство, их стоимость формируется по цене исходного материального ресурса (цене возможного использования).

Стоимость отходов, реализуемых на сторону, налогоплательщик определяет по цене реализации. Позиция Минфина России (письмо от 24.08.2007 № 03-03-06/1/591) такова: «Величина материальных расходов уменьшается на стоимость проданных возвратных отходов, которая определена в порядке, предусмотренном в ст. 40 НК РФ (по рыночной стоимости)». По мнению автора, при реализации возвратных отходов на сторону их стоимость нужно оценивать в составе расходов исходя из фактической цены реализации.

Сумма возвратных отходов уменьшает величину материальных расходов в период их возникновения.

Нередко затраты на приобретение материалов связаны с поступлением различных групп материальных ценностей. Например, транспортная организация за одну поездку доставляет налогоплательщику сырье нескольких наименований. Расходы на перевозку распределяются между разными видами материально-производственных запасов. Способ распределения налогоплательщик выбирает самостоятельно и закрепляет его в учетной политике для целей налогообложения. Затраты можно разделить пропорционально покупной стоимости материальных ценностей либо на основании других экономически обоснованных показателей.

В особом порядке оценивают излишки МПЗ, выявленные в результате инвентаризации. Их стоимость, признаваемая в составе материальных расходов, равна сумме налога на прибыль, исчисленного с величины внереализационного дохода, соответствующего рыночной стоимости выявленных излишков (п. 2 ст. 254 НК РФ). Аналогично формируется стоимость имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств.

Из материальных расходов текущего месяца вычитается стоимость МПЗ, переданных в производство, но не подвергшихся обработке. Остатки материально-производственных запасов оцениваются так же, как при списании их в производство.

Сырье и материалы, списываемые при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), оцениваются одним из четырех методов (п. 8 ст. 254 НК РФ):

- по стоимости единицы запасов;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

Налогоплательщик закрепляет выбранный способ в учетной политике для целей налогообложения прибыли.

Метод оценки по стоимости единицы запасов подходит для учета уникальных материальных ценностей, которые невозможно заменить другими за-

пасами. Для остальных видов сырья и материалов целесообразно использовать метод оценки по средней стоимости. Существует два варианта применения этого метода.

Первый вариант — средневзвешенная оценка. Средняя стоимость единицы списанных в производство запасов определяется как частное от деления общей себестоимости данного вида запасов на их количество. В расчет принимаются себестоимость и количество остатка материальных ценностей на начало месяца, а также поступивших за месяц запасов. Полученная себестоимость единицы умножается на количество запасов данного вида, списанных за месяц.

При среднескользящей оценке себестоимость единицы запасов, отпущенных в производство, определяется так же, как и при средневзвешенной. Различие в том, что себестоимость списанной партии запасов рассчитывается в момент их отпуска в производство, то есть учитываются только стоимость и количество запасов, ранее поступивших в соответствующем месяце.

При использовании любого из вариантов оценки по средней себестоимости из расчета исключаются количество и стоимость материальных ценностей, возвращенных в течение месяца поставщикам.

Метод ФИФО предполагает оценку материалов по ценам первых закупок. Стоимость запасов, поступающих в производство первыми, соответствует себестоимости первого по времени приобретения с учетом себестоимости материальных ценностей, числящихся на начало месяца. Обычно такой способ оценки применяется, если предприятие ожидает значительного снижения цен на используемое сырье и материалы.

Предприятие применяет систему налогового учета, к которой относится и метод оценки сырья и материалов, последовательно от одного налогового периода к другому (ст. 313 НК РФ). Изменить используемый способ оценки запасов можно только с начала нового налогового периода. Если в законодательство о налогах и сборах внесены изменения, связанные с учетом материальных запасов, то дополнения в учетную политику можно вносить и в течение года после вступления поправок в силу.

Налогоплательщик вправе установить разные способы списания стоимости по отдельным группам материальных ценностей. Это не противоречит нормам действующего законодательства. Расчет стоимости сырья, материалов, списанных в отчетном периоде, ведется в специальном регистре.

#### Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Федеральный закон от 05.08.2000г. №117-ФЗ. (ред. от 02.10.2012) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения 28.07.2012.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/2002) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения 28.07.2012.
3. Авдеев, В. Ю. Глава 25 Налогового кодекса РФ. Налоговый и бухгалтерский учет: сходства и различия [Текст] / В. Ю. Авдеева. — М.: Статус-Кво 97, 2003. — 176 с.
4. Захарьин, В. Р. Налоговый учет [Текст] : учеб.пособие / В. Р. Захарьин.

– М.: ГроссМедиа, 2006. – 368 с.

***Ковалева Анна Ивановна***

*студентка 5 курса факультет учета и информационных технологий  
Орловского государственного института экономики и торговли  
т.:89092262771*

***Федорова Татьяна Владимировна***

*к.э.н., доцент кафедры финансового учета  
Орловского государственного института экономики и торговли  
e-mail: tatiyana.72@mail.ru*