

О.Ю. Леонова, Т.В. Федорова

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства или муниципальных образований. Налоговый учет материальных расходов следует вести, основываясь на тех же первичных документах, что используются в бухгалтерском учете.

Ключевые слова: материалы, запасы, налог, налоговая база, налогоплательщик, стоимость, расходы, доходы, затраты, списание.

В налоговом учете стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов. Данная позиция закреплена в п. 2 ст. 254 НК РФ.

Материально-производственные запасы в налоговом учете по аналогии с бухгалтерским учетом учитываются по стоимости, формируемой путем суммирования всех расходов, связанных с приобретением и доставкой, включая транспортные расходы, за исключением сумм возмещаемых налогов, в частности, возмещаемого в соответствии с нормами гл. 21 НК РФ налога на добавленную стоимость.

Это могут быть, например, расходы по оплате услуг сторонних организаций за доставку ценностей в указанное покупателем место, оплате транспортно-экспедиционного обслуживания, таможенных терминалов, а также услуги по ветеринарному контролю, сертификации, экспертизе поступающих ценностей, если такие действия являются необходимыми для оценки выполнения своих обязательств по договору поставщиком.

При этом если указанные расходы связаны с приобретением различных партий, групп материально-производственных запасов, как указано в Письме МНС России от 02.08.2002 N 02-5-10/98-Я231, то организация распределяет их пропорционально стоимости приобретенных материально-производственных запасов либо иным способом, определенным в приказе по учетной политике. Иными словами, организации формируют первоначальную стоимость материально-производственных запасов аналогично бухгалтерскому учету, за исключением организаций (например, экспортеров), которые включают в стоимость купленных материалов НДС, уплаченный поставщикам.

В данном случае подразумеваются налоги, уплаченные налогоплательщиком при приобретении материально-производственных запасов, и которые согласно соответствующим статьям НК РФ подлежат вычету (НДС, акцизы) либо включаются в состав расходов (НДС). Эти организации выделяют из бухгалтерской стоимости материалов суммы налога и включают его в прочие рас-

ходы в соответствии с Методическими рекомендациями, утвержденными Приказом МНС России от 20.12.2002 N БГ-3-02/729. Но в этом случае необходимо отметить, что в НК РФ отсутствует прямое разрешение включать НДС в расходы отдельной строкой. За исключением случаев, когда в соответствии с п. 5 ст. 170 НК РФ банки, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды имеют право включать в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль, суммы НДС, уплаченные поставщикам по приобретаемым товарам (работам, услугам).

Если ранее перечисленные материальные ценности организация изготавливает самостоятельно (например, полуфабрикаты или комплектующие), то их стоимость оценивается только по сумме прямых расходов, связанных с их производством (аналогично расчету стоимости готовой продукции).

При этом согласно п. 2 ст. 272 НК РФ датой осуществления материальных расходов признается дата передачи в производство сырья и материалов - в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги).

В данной статье рассмотрен порядок формирования стоимости материально-производственных запасов в бухгалтерском и налоговом учете. В случае искажения стоимости материально-производственных запасов будет искажена себестоимость выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, а также отчетность в целом, ведь материально-производственные запасы во многих организациях формируют большую часть оборотных активов.

В бухгалтерском и налоговом учете стоимость материально-производственных запасов формируется практически одинаково в сумме фактически понесенных затрат на их приобретение, изготовление и аналогичные расходы. Однако существуют различные статьи затрат, формирующие в бухгалтерском учете стоимость материально-производственных запасов, а в налоговом - включающиеся в состав внереализационных расходов (суммовые разницы), что приводит к возникновению различий между сформированной стоимостью материально-производственных запасов в обоих видах учета. Таким образом, организациям в целях упрощения учетного процесса в целом на этапе формирования стоимости материально-производственных запасов необходимо стремиться избегать возникновения расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом.

Материальные расходы в налоговом учете признаются расходами, связанными с производством и реализацией. Согласно п. 1 ст. 254 Налогового кодекса (далее – НК РФ) к данному виду расходов относится стоимость любых использованных налогоплательщиком материальных ценностей, имеющих вещественную форму, за исключением основных средств. В составе материальных расходов отражаются затраты на материалы, используемые как для производственных, так и для общехозяйственных нужд.

Также согласно п. 7 ст. 254 НК РФ к материальным расходам относятся, к примеру, потери запасов в пределах норм естественной убыли, технологические потери при производстве и (или) транспортировке.

Если же потери запасов произошли в результате чрезвычайных ситуаций

или были выявлены инвентаризацией и виновные лица установлены не были, то стоимость этих материальных ценностей, включается в состав внереализационных расходов (п. 2 ст. 265 НК РФ).

В налоговом учете стоимость материальных ценностей согласно ст. 254 НК РФ определяется 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.

Суммы таможенных пошлин и сборов, уплаченных при ввозе импортируемых сырья и материалов, включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 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.

Сырье и материалы списываются в расходы организации одним из четырех методов (п. 8 ст. 254 НК РФ):

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

Налогоплательщик закрепляет выбранный способ в учетной политике для целей налогообложения прибыли. Метод оценки по стоимости единицы подходит для учета уникальных материальных ценностей, которые невозможно заменить другими запасами. Для остальных видов сырья и материалов чаще используется метод оценки по средней себестоимости. Существует два варианта применения этого метода: средневзвешенная оценка и среднескользящая оценка.

При применении средневзвешенной оценки 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 отпущенной в производство единицы запасов 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 этих вариантов оценки по средней себестоимости из расчета исключаются количество и стоимость материальных ценностей, возвращенных в течение месяца поставщикам.

Метод ФИФО предполагает оценку запасов по ценам первых по времени приобретения закупок. Стоимость запасов, поступающих в производство первыми, соответствует себестоимости первого по времени приобретения с учетом себестоимости материальных ценностей, числящихся на начало месяца. Такой способ оценки применяется, если организация ожидает значительного сниже-

ния цен на используемое сырье и материалы.

Если организация предполагает, что цены на материально-производственные запасы повысятся, то целесообразнее использовать метод ЛИФО. Этот метод позволяет оценивать сырье и материалы по ценам последних по времени приобретения закупок.

Следует отметить, что в бухгалтерском учете материальные ценности способом ЛИФО не оцениваются. Поэтому если вы хотите максимально сблизить бухгалтерский и налоговый учеты, то в налоговом учете также придется отказаться от метода ЛИФО.

Метод оценки сырья и материалов должен применяться организацией последовательно от одного налогового периода к другому (ст. 313 НК РФ). Изменить используемый способ оценки запасов можно только с начала нового налогового периода.

Налогоплательщик может установить разные способы списания стоимости отдельных групп материально-производственных запасов. Это не противоречит нормам действующего законодательства.

Проблема учета расходов для целей налогообложения прибыли остается одним из краеугольных камней в спорах между налогоплательщиками и налоговыми органами. Сегодня речь пойдет об обоснованности материальных расходов, которым посвящена ст. 254 Налогового кодекса РФ.

В налоговом учете материальные расходы признаются расходами, связанными с производством и реализацией. Перечень материальных затрат приведен в п. 1 ст. 254 НК РФ. К данному виду расходов 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 2008 г., амортизируемым имуществом не признаются. В составе материальных расходов отражаются затраты на материалы, используемые как для производственных, так и для хозяйственных нужд.

В подпункте 5 п. 1 ст. 254 НК РФ установлено, что в состав материальных расходов включаются 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 приравниваются:

- 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 должны быть экономически обоснованны, а также подтверждены документами, оформленными 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 таблице 1.

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

Вид расхода	Момент списания в расходы	Норма НК РФ	Подтверждающий документ
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
Комплектующие 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, лабораторное оборудование	В момент ввода в эксплуатацию	Подп. 3 п. 1 ст. 254	Требование-накладная, накладная на отпуск материалов на сторону
Спецодежда и другие средства индивидуальной защиты	В момент ввода в эксплуатацию	Подп. 3 п. 1 ст. 254	Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (форма № МБ-7)*, личная карточка учета выдачи средств индивидуальной защиты**
Топливо, вода, энергия всех видов, расходуемые на технологиче-	Дата подписания налогоплатель-	П. 2 ст. 272	Акт оказанных услуг

Вид расхода	Момент списания в расходы	Норма НК РФ	Подтверждающий документ
ские цели, расходы на отопление зданий, трансформацию и передачу энергии	тальщиком акта оказанных услуг		
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 до-	Дата подписания налогоплатель-	П. 2 ст. 272	Акт приемки-передачи выполненных работ

Вид расхода	Момент списания в расходы	Норма НК РФ	Подтверждающий документ
быче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий	тельщиком акта выполненных работ и оказанных услуг		

* Утверждена постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а.

** Утверждена приказом Минздравсоцразвития России от 01.06.2009 № 290н (действует с 6 октября 2009 г.).

*** Утверждена постановлением Госкомстата России от 28.11.97 № 78.

**** Утверждена постановлением Госкомстата России от 25.12.98 № 132.

***** Утверждена постановлением Госкомстата России от 18.08.98 № 88.

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 (туалетной бумаги, одноразовых бумажных полотенец, салфеток, чистящих средств и т.д.). 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.

Материальными расходами признаются затраты на содержание и эксплуатацию природоохранных объектов, прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов, очистку сточных вод и иные аналогичные затраты (подп. 7 п. 1 ст. 254 НК РФ). К данной группе материальных расходов относятся платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) в природную среду загрязняющих веществ. Вместе с тем 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 должны быть установлены 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. Из материальных расходов текущего месяца исключается стоимость остатков материально-производственных запасов, переданных в производство, но еще не подвергшихся обработке (п. 5 ст. 254 НК РФ). Если понесенные за месяц материальные затраты относятся в налоговом учете к прямым расходам, налогоплательщик распределяет их между незавершенным производством и готовой продукцией способом, прописанным в налоговой учетной политике. Данные об остатках прямых расходов фиксируются в специальном налоговом регистре. Сумма косвенных материальных расходов в полном объеме уменьшает налоговую базу текущего отчетного (налогового) периода (п. 2 ст. 318 НК РФ).

Различные 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.

Конституционный суд РФ периодически рассматривает правомерность присутствия в Налоговом кодексе понятий, связанных с расходами. Этой теме посвящено, например, Определение КС РФ от 16.12.2008 № 1072-О-О. Заявитель посчитал, что оценочные понятия «обоснованные затраты», «экономически оправданные затраты» и «направленность деятельности на получение дохода» допускают использование налоговиками и судами субъективного подхода при определении обоснованности тех или иных расходов, осуществленных налогоплательщиком и учитываемых при исчислении налога на прибыль.

В ответ на это высший суд указал, в частности, что положения п. 1 ст. 252 НК РФ не допускают их произвольного применения, поскольку требуют установления объективной связи произведенных налогоплательщиком расходов, с тем чтобы его деятельность была направлена на получение прибыли. Доказывать необоснованность расходов налогоплательщика обязаны налоговые органы.

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, рациональности, 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). В то же время ее надо оценивать с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект от деятельности. И эти намерения, как считает Минфин, 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 определяется 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 учи-

тываются 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 процессом 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 авторов, 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);
- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

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 запасами. Для остальных видов сырья и материалов целесообразно использовать метод оценки по средней стоимости. Существуют 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 еди-

ницы 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.

Если есть основания предполагать, что цены на материально-производственные запасы существенно повысятся, целесообразно использовать метод ЛИФО. Этот метод позволяет оценивать сырье и материалы по ценам последних закупок.

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 РФ (часть вторая) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://base.consultant.ru>. Дата обращения: 28.09.2012.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/2002) - Режим доступа: <http://base.consultant.ru>. Дата обращения: 28.09.2012.
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]: учебное пособие /В. Р. Захарьин. –М.: ГроссМедиа, 2006. – 368 с.
5. Кожин, В. Я. Налоговый учет [Текст]: пособие для бухгалтера / В. Я. Кожин. – М.: КНОРУС, 2004. – 656 с.
6. Куликова, Л. И. Налоговый учет [Текст] / Л. И. Куликова. – М.: Бухгалтерский учет. 2003. – 315 с.

Леонова Ольга Юрьевна

*студентка 5 курса факультет учета и информационных технологий
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: justme@rbcmail.ru*

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