

УДК 657.2:336.22

UDC 657.2:336.22

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ РАСХОДОВ (НА ПРИМЕРЕ ОРГАНИЗАЦИЙ ПО ПЕРЕРАБОТКЕ МОЛОКА)

SPECIFICS OF TAX ACCOUNTING FOR TANGIBLE COSTS (FOR EXAMPLE THE DAIRY PROCESSING INDUSTRY)

Кругляк Зинаида Ивановна
к.э.н., профессор

Kruglyak Zinaida Ivanovna
Cand.Econ.Sci., professor

Калинская Марина Валерьевна
к.э.н., доцент
Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия

Kalinskaya Marina Valerievna
Dr.Sci.Econ., associate professor
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

Определен и исследован перечень элементов в части материальных расходов, которые должны содержаться в учетной политике в целях налогообложения. Обосновано использование предложенной методики оценки возвратных отходов на предприятиях молочной, маслосыродельной и молочно-консервной промышленности

The elements of tangible costs, which must be included in the tax accounting policy, are defined and studied. Use of the proposed methodology for evaluating recyclable processing waste is substantiated for dairy, butter-, cheese-making, and dairy-canning industry enterprises

Ключевые слова: НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ, МАТЕРИАЛЬНЫЕ РАСХОДЫ, ПЕРЕРАБОТКА МОЛОКА, КОММЕРЧЕСКИЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Keywords: TAX ACCOUNTING, TANGIBLE COSTS, DAIRY PROCESSING, COMMERCIAL ORGANIZATIONS

Основным нормативным документом, которым руководствуются организации при ведении налогового учета, выступает учетная политика в целях налогообложения. Исследование показало, что большинство организаций по переработке молока уплачивают налоги в соответствии с общим режимом налогообложения.

Необходимо отметить, что материальные расходы являются одним из основных элементов расходов предприятий на производство и реализацию продукции. Порядок налогового учета данного вида расхода должен быть отражен в методическом разделе учетной политики в целях налогообложения.

С целью формирования комплексной учетной политики считаем необходимым рассмотреть особенности налогового учета и оценки материальных расходов при исчислении налога на прибыль организаций в соответствии с положениями главы 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» [6].

Материальные расходы организаций по переработке молока включаются в состав расходов, связанных с производством и реализацией (п. 2 ст. 253 НК РФ). Расходы, связанные с производством и реализацией, подвергаются группировке по видам, экономическим элементам, а для организаций, определяющих доходы и расходы по методу начисления еще и по признанию в течение отчетного (налогового) периода (табл. 1).

Таблица 1 - Классификация расходов, связанных с производством и реализацией

Классификационный признак	Классификационные группы
1. Целевой характер расходов (п. 1 ст. 253 НК РФ)	1. Расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав); 2. Расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии; 3. Расходы на освоение природных ресурсов; 4. Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки; 5. Расходы на обязательное и добровольное страхование; 6. Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.
2. По экономическим элементам (п. 2 ст. 253 НК РФ)	1. Материальные расходы; 2. Расходы на оплату труда; 3. Суммы начисленной амортизации; 4. Прочие расходы.
3. По признанию в течение отчетного (налогового) периода*	1. Прямые расходы; 2. Косвенные расходы.

* Только при использовании метода начисления.

Исследования показали, что трактовка прямых и косвенных расходов в бухгалтерском и налоговом учете различна по своей структуре и порядку признания.

Прямые расходы в бухгалтерском учете – это расходы, непосредственно связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств. К ним относятся расходы на оплату труда, стоимость израсходованных материалов, услуги

сторонних организаций, связанные с изготовлением продукции (работ, услуг) и т.д.

Прямые расходы в налоговом учете – это как минимум три вида расходов, поименованных в п. 1 ст. 318 НК РФ:

1. Материальные расходы, определяемые в соответствии с подп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ, в том числе:

– на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

– на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

2. Расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

3. Суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

При этом прямо установлено, что налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг). Этот перечень необходимо закрепить в учетной политике (письмо Минфина России от 28.03.2008 г. № 03-03-06/1/207).

В элементе «Материальные расходы» отражается стоимость приобретаемых со стороны сырья и материалов, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции (проведении работ, оказании услуг).

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ материальные расходы должны быть экономически обоснованы, а также подтверждены документами, оформленными в соответствии с российским законодательством. Дата признания материальных расходов при исчислении налога на прибыль зависит от метода налогового учета доходов и расходов, применяемого организацией. Согласно п. 2 ст. 272 НК РФ при методе начисления 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 2.

Таблица 2 - Виды материальных расходов и момент их признания в налоговом учете при методе начисления в организациях по переработке молока

Вид расхода	Момент списания в расходы	Норма НК РФ	Подтверждающий документ
1. 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
2. Комплектующие изделия, полуфабрикаты, подвергающиеся дополнительной обработке			
3. Материалы для упаковки и иной подготовки товаров (включая предпродажную подготовку)			

Продолжение таблицы 2

Вид расхода	Момент списания в расходы	Норма НК РФ	Подтверждающий документ
4. Материалы для других производственных нужд (проведение испытаний, контроль, содержание, эксплуатация основных средств)	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
5. Материалы для общехозяйственных и управленческих нужд	Дата составления акта расхода материалов или накладной	П. 1 ст. 272	Требование-накладная, накладная на отпуск материалов на сторону, акт расхода материалов
6. 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
7. Спецодежда и другие средства индивидуальной защиты	В момент ввода в эксплуатацию	Подп. 3 п. 1 ст. 254	Ведомость учета выдачи спецодежды и спецобуви (форма № МБ-7), личная карточка учета выдачи средств индивидуальной защиты
8. Топливо, вода, энергия всех видов, расходуемые на технологические цели, расходы на отопление зданий, трансформацию и передачу энергии	Дата подписания налогоплательщиком акта оказанных услуг	П. 2 ст. 272	Акт оказанных услуг
9. 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)
10. 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
11. 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

Продолжение таблицы 2

Вид расхода	Момент списания в расходы	Норма НК РФ	Подтверждающий документ
12. 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)
13. 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.

Определим перечень элементов в части материальных расходов, которые должны содержаться в учетной политике в целях налогообложения на примере организаций по переработке молока:

1. Критерии отнесения затрат в состав своих материальных расходов.

Примерный перечень материальных расходов определен ст. 254 НК РФ. Согласно указанной норме в качестве материальных расходов налогоплательщик вправе учитывать затраты на приобретение:

- сырья и материалов, используемых в производстве продукции;
- 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);
- инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством Российской Федера-

ции, а также другого имущества, не являющегося амортизируемым. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ);

- полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

- топлива, воды, 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 производство и (или) приобретение мощности, расходы на трансформацию и передачу энергии;

- работ и услуг производственного характера. При этом к работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль над соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы. Помимо этого, к работам (услугам) производственного характера относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и (или) структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации.

Кроме того, в составе материальных расходов налогоплательщиком могут учитываться расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения. В качестве материальных расходов по данному основанию могут учитываться:

- расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов;

- расходы по очистке сточных вод;

- расходы, связанные с формированием санитарно-защитных зон в соответствии с действующими государственными санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами;

- платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду;

- другие аналогичные расходы.

К материальным расходам налогоплательщика приравниваются такие расходы, как:

- потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке. Данные расходы признаются материальными расходами только в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. Причем до утверждения соответствующих норм естественной убыли в надлежащем порядке, налогоплательщик вправе руководствоваться нормами принятыми ранее, такие разъяснения дает Министерство финансов РФ в своем Письме от 24.09.2008 № 03-03-06/1/545.

Если же соответствующие нормы не утверждены вообще (включая нормы, утвержденные ранее федеральными органами исполнительной власти), то, по мнению Министерства финансов РФ, изложенному в Письме от 21.06.2006 № 03-03-04/1/538, признать такие расходы в целях налогообложения налогоплательщик не вправе.

На сегодняшний день организации пищевой промышленности, в частности занятые переработкой молока, при расчете потерь от недостачи и (или) порчи при хранении отдельных видов продукции руководствуются приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 28.08.2006 № 267 «Об утверждении норм естественной убыли сыров и творога при хранении», а также приказом Министерства промышленности и торговли РФ от 01.03.2013 № 252 «Об утверждении норм естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания»;

- технологические потери при производстве и (или) транспортировке (пп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ). При этом технологическими потерями признаются потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), определенные технологией производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья.

В части учета технологических потерь при производстве и (или) транспортировке, по мнению автора, предприятиям по переработке молока следует обратить внимание на следующее. Исходя из технологических особенностей собственного производственного цикла и процесса транспортировки, налогоплательщики могут определять нормативы образования безвозвратных отходов каждого конкретного вида сырья и материалов, используемых в производстве. Такие нормативы в компании могут быть установлены, в частности, технологическими картами, сметами технологического процесса или иными аналогичными документами, являющимися внутренними документами, не имеющими унифицированной формы. Разрабатываются эти документы специалистами организации, контролирующими технологический процесс (например, технологами), и утверждаются уполномоченными руководством организации лицами (например, главным технологом или главным инженером). Аналогичное мнение изложено в письмах Министерства финансов РФ от 31.01.2011 № 03-03-06/1/39 и от 21.09.2007 № 03-03-06/1/687.

В части документального подтверждения таких материальных расходов, как работы и услуги производственного характера (транспортные услуги), рекомендуем обратить внимание на письмо Министерства финансов РФ от 26.05.2008 № 03-03-06/1/333, в котором разъясняется, что такие услуги должны в обязательном порядке оформляться товарно-транспортной накладной по форме № 1-Т (утверждена Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78).

По нашему мнению, такие требования не вполне обоснованы, так как для учета услуг перевозчика в составе материальных расходов, налогоплательщику нужно подтвердить приобретение его услуг и оплату, а не сам факт доставки материальных ценностей. Поэтому в качестве подтверждающих документов у налогоплательщика могут использоваться другие документы - договор с перевозчиком, акты на оказание услуг, счета-фактуры и т.д.

В силу того, что перечень материальных расходов организации, установленный 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, то есть экономически обоснованы, документально подтверждены и связаны с деятельностью, направленной на получение доходов.

Не возражают против такого подхода и контролирующие органы. Так, в письмах Министерства финансов РФ от 16.02.2012 № 03-03-06/4/8, от 16.03.2011 № 03-03-06/1/143 говорится о возможности учета в составе материальных расходов, расходов на выдачу специальной одежды, обуви и других средств индивидуальной защиты, улучшающих защиту работников по сравнению с типовыми нормами.

Плата сторонней организации по приему и очистке сточных вод, по мнению Минфина Российской Федерации, выраженному в Письме от 25.09.2007 № 03-03-06/1/697, также учитывается в составе материальных расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

2. Порядок оценки материально-производственных запасов при их принятии к учету.

Общее правило налоговой оценки материально-производственных запасов, 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.

Учитывая алгоритм формирования стоимости материалов, организации по переработке молока 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.

Таким образом, цена приобретения материально-производственных запасов включает в себя фактически все затраты на их покупку (без НДС и акцизов). Иные затраты, связанные с приобретением материалов включаются в их стоимость только в том случае, если глава 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, которые возникают при приобретении материально-производственных запасов.

Пункт 2 ст. 254 НК РФ предписывает включать ввозные таможенные пошлины и сборы в стоимость приобретения материально-производственных запасов. В то же время п. 1 ст. 264 НК РФ позволяет учитывать их в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Поэтому на основании п. 4 ст. 252 НК РФ налогоплательщик вправе решить - будет ли он включать указанные расходы в стоимость приобретения материальных запасов или нет. Свое решение он должен закрепить в налоговой политике. Такие же рекомендации на это счет дают и специалисты финансового ведомства в своем письме от 20.02.2006 № 03-03-04/1/130.

Иначе производится оценка материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы налогоплательщика, 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 материалов определяется как сумма дохода, учтенного налогоплательщиком в порядке, предусмотренном п. 13 и 20 ча-

сти второй ст. 250 НК РФ. Налоговая стоимость таких материалов равна их рыночной стоимости, учтенной в составе внереализационных доходов налогоплательщика. Такой порядок применяется налогоплательщиками с 01.01.2010 г.

Оценка материально-производственных запасов собственного производства осуществляется исходя из оценки готовой продукции в соответствии с положениями ст. 319 НК РФ (в сумме прямых затрат на производство).

В составе материальных расходов налогоплательщика 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 к возвратным отходам не относятся 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. По мнению Минфина Российской

Федерации, содержащемуся в письмах от 26.04.2010 № 03-03-06/4/49, от 18.09.2009 № 03-03-06/1/595, при реализации возвратные отходы следует оценивать исходя из действующих рыночных цен.

В связи с этим рекомендуем учетным службам предприятий по переработке молока включить в приказ по учетной политике перечень документов, которыми будут подтверждаться указанные рыночные цены;

- если возвратные отходы могут использоваться налогоплательщиком в дальнейшем с пониженным выходом готовой продукции, то их оценка производится по пониженной цене исходного материального ресурса. Конкретную методику расчета стоимости организация должна разработать самостоятельно, исходя из специфики производства, и утвердить как приложение к учетной политике для целей налогообложения.

Как показали исследования, на предприятиях молочной, маслосырودельной и молочно-консервной промышленности к возвратным отходам относятся обезжиренное молоко, пахта и молочная сыворотка, полученные при выработке масла, сыров сычужных, сливок, творога и других видов продукции.

Для оценки возвратных отходов (обезжиренного молока, пахты и молочной сыворотки) предлагаем использовать методику, утвержденную Министерством сельского хозяйства РФ в 1996 г. и изложенную в Инструкции по калькулированию себестоимости продукции на предприятиях молочной, маслосырودельной и молочно-консервной промышленности [2].

Суть данной методики сводится к оценке действительной стоимости составляющих исходного сырья, которым в данном случае является цельное молоко – жиров и белков.

Базой для ценообразования на обезжиренное молоко, сыворотку и готовую продукцию, вырабатываемую из них, должна служить их сравнительная питательная ценность. В основу питательной ценности в первую очередь должен быть положен жир и белок.

Исходя из этого действительная цена на обезжиренное молоко составляет около половины цены на закупаемую 1 т цельного молока.

Рассмотрим предлагаемую методику на конкретном примере.

ОАО Маслосырзавод «Славянский» приобрело 1 т цельного молока фактической жирности 3,6 % и содержанием белка 3,2 % по цене 15 200 руб. При производстве плавленого сыра были получены возвратные отходы в виде 100 кг молока фактической жирности 0,05 % и содержание белка 3,0 %, которое может в дальнейшем использоваться при производстве сычужных сыров.

Стоимость жира и белка в молоке принимаем равной 7600 руб. (15200 / 2). Далее осуществим оценку 100 кг обезжиренного молока:

1. Стоимость 1 кг жира в молоке составляет 211,1 руб. (7600 / 36).
2. Стоимость 1 кг белка в молоке составляет 237,5 руб. (7600 / 32).
3. Стоимость 100 кг обезжиренного молока, содержавшегося в исходном сырье и полученного в виде возвратных отходов, составит 723,06 руб. $(0,05 \text{ кг} * 211,1) + (3 \text{ кг} * 237,5)$.

На указанную сумму в бухгалтерском учете необходимо оприходовать возвратные отходы:

Дебет счета 10 «Материалы»	723,06 руб.
Кредит счета 20 «Основное производство»	723,06 руб.

При исчислении налога на прибыль материальные расходы отчетного (налогового) периода необходимо уменьшить на стоимость возвратных отходов 723,06 руб.

3. Порядок оценки материалов при их списании в производство.

В соответствии с п. 8 ст. 254 НК РФ налогоплательщик имеет право использовать следующие методы оценки материалов при их списании:

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

- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Налогоплательщик вправе выбрать любой из указанных методов и закрепить его использование в своей налоговой политике.

С точки зрения трудозатрат наиболее целесообразным является применение того способа, который применяется в бухгалтерском учете [4].

Метод оценки по стоимости единицы запасов подходит для учета уникальных материальных ценностей, которые невозможно заменить другими запасами [5].

По мнению О. Антошиной, для остальных видов сырья и материалов целесообразно использовать метод оценки по средней стоимости [1]. Существует два варианта применения этого метода.

При средневзвешенной оценке 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, 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 [3].

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 [7].

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.

Необходимо отметить, что налогоплательщик вправе установить разные способы списания стоимости по отдельным группам материальных ценностей, что не противоречит нормам действующего законодательства.

В целях практического применения положений налогового законодательства обобщим элементы учетной политики по налоговому учету материальных расходов для предприятий по переработке молока в таблице 3.

Таблица 3 - Содержание учетной политики в целях налогообложения прибыли по объекту «материальные расходы» для предприятий молочной промышленности

Элемент учетной политики	Допустимые законодательством варианты	Нормативная база
1. Порядок признания доходов и расходов	1. Метод начисления 2. Кассовый метод	ст. 271 – 273 НК РФ
2. Определение перечня прямых расходов (при методе начисления)	Организация самостоятельно определяет перечень прямых расходов	ст. 318 НК РФ
3. Определение перечня материальных расходов, включаемых в прямые расходы	Организация самостоятельно определяет перечень прямых материальных расходов	ст. 318 НК РФ ст. 254 НК РФ
4. Определение порядка распределения прямых расходов между готовой продукцией и незавершенным производством	Организация самостоятельно определяет методику распределения прямых расходов между готовой продукцией и незавершенным производством	ст. 318 НК РФ ст. 319 НК РФ
5. Определение порядка учета ввозных таможенных пошлин и сборов по импортному сырью	1. Включаются в стоимость сырья и материалов 2. Учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией	ст. 254 НК РФ ст. 264 НК РФ
6. Методы оценки сырья и материалов при списании в производство	1. По стоимости единицы запасов 2. По средней стоимости 3. По стоимости первых по времени приобретения (ФИФО) 4. По стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО)	ст. 254 НК РФ
7. Определение порядка оценки возвратных отходов, подлежащих дальнейшему использованию	Организация самостоятельно определяет методику оценки возвратных отходов, подлежащих дальнейшему использованию	ст. 254 НК РФ
8. Определение рыночной стоимости возвратных отходов, подлежащих реализации	Утвердить перечень документов, которыми будут подтверждаться указанные рыночные цены	ст. 254 НК РФ

Анализ положений по учетной политике позволил выявить ряд элементов, требующих самостоятельной разработки и обоснования в каждой отдельной организации. К таким элементам, в частности, относится рассмотренная выше методика оценки возвратных отходов, подлежащих дальнейшему использованию. Также пристального внимания требует ме-

тодика распределения прямых расходов, связанных с производством и реализацией готовой продукции.

Литература

1. Антошина, О. Материальные расходы в налоговом учете / О. Антошина // *Экономико-правовой бюллетень*. – 2009. - № 11.
2. Возвратные отходы // *Финансовый аудит и консалтинг для малого и среднего бизнеса*. – Режим доступа: <http://www.a-s-g.ru/articles/?id=9>.
3. Кулаева, Н. С. Материальные расходы в налоговой политике / Н. С. Кулаева. – *Правовая система Референт*. – Режим доступа: <http://www.referent.ru/48/214384>.
4. Куликова, Л. И. Некоторые практические аспекты формирования учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета / Л. И. Куликова // *Нормативные акты для бухгалтера*. – 2009. - № 22, 23, 24. – 2010. - № 1.
5. Луговской, Д. В. Учетная политика - инструмент формирования бухгалтерской информационной модели экономического субъекта: дис. ... канд. экон. наук / Д. В. Луговской. - Краснодар, 2001. – 160 с.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая – Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 25.12.2012 № 271-ФЗ). Принят Государственной Думой 19.07.2000. Одобрен Советом Федерации 26.07.2000 // *Собрание законодательства Российской Федерации*. – 2000. – № 32. – С. 3340.
7. Пятов, М. Л. Методы оценки запасов как элемент учетной политики организации / М. Л. Пятов // *БУХ.1С*. – 2012. - № 1.

References

1. Antoshina, O. Materialnyye raskhody v nalogovom uchete / O. Antoshina // *Ekonomiko-pravovoy byulleten*. – 2009. - № 11.
2. Vozvratnyye otkhody // *Finansovyy audit i konsalting dlya malogo i srednego biznesa*. – Rezhim dostupa: <http://www.a-s-g.ru/articles/?id=9>.
3. Kulayeva, N. S. Materialnyye raskhody v nalogovoy politike / N. S. Kulayeva. – *Pravovaya sistema Referent*. – Rezhim dostupa: <http://www.referent.ru/48/214384>.
4. Kulikova, L. I. Nekotoryye prakticheskiye aspekty formirovaniya uchetnoy politiki dlya tseley bukhgalterskogo i nalogovogo ucheta / L. I. Kulikova // *Normativnyye акты dlya bukhgaltera*. – 2009. - № 22, 23, 24. – 2010. - № 1.
5. Lugovskoy, D. V. Uchetnaya politika - instrument formirovaniya bukhgalter-skoy informatsionnoy modeli ekonomicheskogo subyekta: dis. ... kand. ekon. nauk / D. V. Lugovskoy. - Krasnodar, 2001. – 160 s.
6. Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii. Chast vtoraya – Federalnyy zakon ot 05.08.2000 № 117-FZ (v red. ot 25.12.2012 № 271-FZ). Prinyat Gosudarstvennoy Dumoy 19.07.2000. Odobren Sovetom Federatsii 26.07.2000 // *Sobraniye zakonodatelstva Rossiyskoy Federatsii*. – 2000. – № 32. – S. 3340.
7. Pyatov, M. L. Metody otsenki zapasov kak element uchetnoy politiki organizatsii / M. L. Pyatov // *BUKh.1S*. – 2012. - № 1.