**Тема: Статья 318. Порядок определения суммы расходов на производство и реализацию**

1. Если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию определяются с учетом положений настоящей статьи.

Для целей настоящей главы расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на:

1) прямые;

2) косвенные.

К прямым расходам могут быть отнесены, в частности:

- материальные затраты, определяемые в соответствии с подпунктами 1 и 4 пункта 1 статьи 254 настоящего Кодекса;

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, 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;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со статьей 265 настоящего Кодекса, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

2. При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных настоящим Кодексом.

В аналогичном порядке включаются в расходы текущего периода внереализационные расходы. Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со статьей 319 настоящего Кодекса.

Налогоплательщики, оказывающие услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

3. В случае, если в отношении отдельных видов расходов в соответствии с настоящей главой предусмотрены ограничения по размеру расходов, принимаемых для целей налогообложения, то база для исчисления предельной суммы таких расходов определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

При этом по расходам налогоплательщика, связанным с добровольным страхованием (пенсионным обеспечением) своих работников, для определения предельной суммы расходов учитывается срок действия договора в налоговом периоде, начиная с даты вступления такого договора в силу.

Комментарий к Ст. 318 НК РФ Расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на:

1) прямые;

2) косвенные.

Перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг), установленный п. 1 ст. 318 НК РФ, является открытым и определяется налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения самостоятельно.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

При этом при формировании состава прямых расходов в налоговом учете налогоплательщик может учитывать перечень прямых расходов, связанных с производством и реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), применяемый для целей бухгалтерского учета (Письмо Минфина России от 29 декабря 2011 г. N 07-02-06/260).

Глава 25 НК РФ не содержит прямых положений, ограничивающих налогоплательщика в отнесении тех или иных расходов к прямым или косвенным. Однако из норм ст. ст. 252, 318, 319 НК РФ следует, что выбор налогоплательщика в отношении расходов, формирующих в налоговом учете стоимость произведенной и реализованной продукции, должен быть обоснованным.

Более того, в ст. 318 НК РФ отражена норма, предусматривающая включение в состав прямых расходов именно тех расходов, которые «…связаны с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг)». Это означает, что механизм распределения затрат на производство и реализацию должен содержать экономически обоснованные показатели, обусловленные технологическим процессом.

При этом налогоплательщик вправе в целях налогообложения отнести отдельные затраты, связанные с производством товаров (работ, услуг), к косвенным расходам только при отсутствии реальной возможности отнести указанные затраты к прямым расходам, применив при этом экономически обоснованные показатели.

На основании изложенного право самостоятельно определять перечень расходов требует от налогоплательщика обоснования принятого решения.

Такое полномочие может быть использовано налогоплательщиком в целях учета особенностей, характерных для разных отраслей промышленности. Изложенная позиция поддерживается и правоприменительной практикой. Так, в Определении ВАС РФ от 13 мая 2010 г. N ВАС-5306/10 отмечается, что не основаны на законе доводы налогоплательщика о толковании инспекцией и судами положений ст. ст. 318 и 319 НК РФ, ограничивающем его самостоятельность в формировании учетной политики в части отнесения затрат к косвенным или прямым расходам.

Предоставляя налогоплательщику возможность самостоятельно определять учетную политику, включая формирование состава прямых расходов, Кодекс не рассматривает этот процесс как зависящий исключительно от воли налогоплательщика. Напротив, указанные нормы относят к прямым расходам затраты, непосредственно связанные с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Кроме того, согласно п. 1 ст. 319 НК РФ налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на незавершенное производство и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам).

В случае если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг) невозможно, налогоплательщик в своей учетной политике для целей налогообложения самостоятельно определяет механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей (Письмо ФНС России от 24 февраля 2011 г. N КЕ-4-3/2952@ «О порядке распределения в целях налогообложения прибыли расходов на производство и реализацию на прямые и косвенные»).

Распределять расходы на прямые и косвенные должны организации:

— которые не являются торговыми, но определяет доходы и расходы по методу начисления (организации, использующие кассовый метод, расходы на прямые и косвенные не распределяют);

— которые являются торговыми. Они должны распределять расходы на прямые и косвенные независимо от метода расчета налога на прибыль.

К прямым расходам относятся:

— стоимость приобретения товаров, реализованных в отчетном (налоговом периоде);

— расходы на доставку товаров до склада покупателя (если эти расходы не включены в стоимость товаров).

При этом прямые расходы относятся к затратам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции (работ, услуг), в стоимости которой они учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ.

Таким образом, если у организации есть прямые расходы, относящиеся к незавершенному производству, остаткам готовой продукции и отгруженным, но не реализованным товарам, то пока не произойдет реализация продукции и указанных товаров, данные суммы прямых расходов не учитываются в налоговой базе по налогу на прибыль. То есть в случае если у организации отсутствует прибыль, то признать она сможет только косвенные расходы.

Все остальные расходы (кроме внереализационных расходов, предусмотренных ст. 265 НК РФ) относятся к косвенным и уменьшают доходы от реализации текущего месяца. Порядок деления затрат на прямые и косвенные зависит от того, какой деятельностью занимается организация:

— производством продукции, выполнением работ;

— оказанием услуг;

— торговлей.

Налогоплательщик имеет право самостоятельно определить обоснованный перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг), которые относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, по мере реализации продукции, работ, услуг.

1. К прямым расходам организаций, осуществляющих деятельность по производству продукции или выполняющих работы, могут быть отнесены, в частности:

— материальные затраты, определяемые в соответствии с пп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ;

— 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 частей 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;

— суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Все остальные расходы (за исключением внереализационных) будут признаваться косвенными. В случае если организация осуществляет деятельность по выполнению работ, она не вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства (абз. 3 п. 2 ст. 318 НК РФ, Письмо Минфина России от 11 сентября 2009 г. N 03-03-06/4/77, Письмо Минфина России от 22 февраля 2007 г. N 03-03-06/1/114). 2. Абзацем 3 п. 2 ст. 318 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщики, оказывающие услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

При этом п. 5 ст. 38 НК РФ установлено, что услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Учитывая изложенное, организация, оказывающая услуги, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций вправе применять положения, предусмотренные абз. 3 п. 2 ст. 318 НК РФ в отношении оказываемых этой организацией услуг.

В связи с этим организации, оказывающие услуги, не обязаны распределять прямые расходы между затратами текущего налогового (отчетного) периода и стоимостью услуг, не принятых заказчиками на конец этого периода (абз. 3 п. 2 ст. 318 НК РФ, Письмо Минфина России от 11 сентября 2009 г. N 03-03-06/4/77, Письмо Минфина России от 15 июня 2011 г. N 03-03-06/1/348).

3. Для торговых организаций перечень прямых расходов фиксированный. Он приведен в ст. 320 НК РФ. Он распространяется на организации, осуществляющие оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю.

К прямым расходам относятся стоимость приобретения товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика — покупателя товаров в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения указанных товаров. Таким образом, к прямым расходам относятся расходы по доставке товара до склада организации при покупке данного товара, если эти расходы по условиям договора не включены в цену покупки товара.

При этом расходы на доставку (транспортные расходы) покупных товаров после оприходования их на склад организации и в связи с их дальнейшим перемещением до другого склада следует относить к косвенным расходам (Письмо Минфина России от 29 ноября 2011 г. N 03-03-06/1/783). Все остальные расходы, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ, осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

Например, расходы, связанные с предпродажной подготовкой товара, признаются косвенными и уменьшают доходы от реализации в порядке, установленном ст. 320 НК РФ (Письмо Минфина России от 4 сентября 2012 г. N 03-03-06/1/465). Сумма прямых расходов в части транспортных расходов, относящаяся к остаткам нереализованных товаров, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1) определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток нереализованных товаров на начало месяца и осуществленных в текущем месяце;

2) определяется стоимость приобретения товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость приобретения остатка нереализованных товаров на конец месяца;

3) рассчитывается средний процент как отношение суммы прямых расходов (п. 1) к стоимости товаров (п. 2);

4) определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку нереализованных товаров, как произведение среднего процента и стоимости остатка товаров на конец месяца.