SF EDUCATION

Налоги в РФ: Общая система налогообложения

Налог на прибыль: Прямые и косвенные расходы

Согласно ст. 318 НК РФ, налогоплательщики, применяющие метод начисления, должны подразделять расходы на:

Прямые – затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг). Такие расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции (работ, услуг), в стоимости которых они учтены.

Косвенные – расходы, которые не имеют прямой связи с производственным процессом. Такие расходы в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, в котором они осуществлены.

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, руководствуясь ст.318-320 НК РФ.

1. Прямые расходы в торговых организациях

Согласно ст. 320 НК РФ, торговые организации обязаны учитывать прямые расходы, которые связаны с приобретением и доставкой товаров. Рассмотрим основные аспекты учета таких расходов.

К прямым расходам торговой организации относятся:

1. Стоимость приобретения товаров. Порядок расчета стоимости приобретения товаров компания определяет самостоятельно и закрепляет в учетной политике. Кроме покупной стоимости товаров в такие расходы можно включить, например, затраты на фасовку, хранение, содержание.
2. Расходы на доставку (транспортные расходы) приобретенных товаров до склада торговой организации, если эти расходы не включены в цену приобретения указанных товаров.

Методы оценки стоимости приобретения товаров

Стоимость приобретения товаров определяется одним из трех методов (закрепляется в учетной политике):

✔ ФИФО (по мере поступления товаров на склад)

✔ По средней себестоимости (средняя стоимость за период)

✔ По себестоимости единицы (конкретная стоимость каждой единицы)

Распределение расходов

Прямые расходы распределяются между:

1. Стоимостью реализованных товаров

✔ Учитывается в налоговой базе

2. Остатками нереализованных товаров

✔ Не учитывается в расходах текущего периода

Транспортные расходы, относящиеся к нереализованным товарам, не учитываются в расходах текущего периода. При этом сумма транспортных расходов, приходящаяся на нереализованные товары, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца (ст.320 НК РФ).

Алгоритм определения суммы транспортных расходов, которая приходится на нереализованные товары:

Шаг 1. Сумма прямых транспортных расходов

Прямые транспортные расходы = Прямые расходы, приходящиеся на остаток нереализованных товаров + Прямые расходы, осуществленные в течение месяца

Шаг 2. Стоимость приобретения товаров

Стоимость приобретения товаров = Стоимость приобретения товаров, реализованных в течение месяца + Стоимость приобретения товаров, нереализованных на конец месяца

Шаг 3. Средний процент

Средний процент = Сумма прямых транспортных расходов / Стоимость приобретения товаров

Шаг 4. Сумма транспортных расходов, относящихся к остатку нереализованных товаров

Сумма прямых транспортных расходов, относящихся к нереализованным товарам = Стоимость приобретения нереализованных товаров на конец месяца *x* Средний процент

В расходах текущего периода признается сумма прямых транспортных расходов, за вычетом прямых транспортных расходов, относящихся к остатку нереализованных товаров.

Пример

Имеется следующая информация в отношении торговой Компании «Т»:

- ✔ Остаток товаров на начало месяца 1.300.000 руб.
- ✔ В течение месяца поступило товаров на сумму 6.600.000 руб. (без НДС)
- ✔ Реализовано товаров в течение месяца на сумму 6.400.000 руб. (без НДС)
- ✔ Остаток транспортных расходов на начало месяца 280.000 руб.
- ✔ Расходы на доставку товаров от поставщика до склада Компании «Т» за месяц 850.000 руб. (без НДС)

Рассчитайте сумму транспортных расходов, которая уменьшит базу по налогу на прибыль в расчетном месяце.

Решение

Транспортные расходы всего, с учетом остатка на начало месяца и осуществленных в течение месяца:

280.000 + 850.000 = 1.130.000 руб.

Стоимость приобретения нереализованных товаров на конец месяца:

1.300.000 + 6.600.000 - 6.400.000 = 1.500.000 руб.

Сумма товаров, реализованных в течение месяца и остаток товаров на конец месяца:

6.400.000 + 1.500.000 = 7.900.000 руб.

Средний процент транспортных расходов по отношению к общей стоимости товаров:

1.130.000 / 7.900.000 x 100 = 14%

Сумма транспортных расходов, относящихся к остатку нереализованных товаров на конец месяца:

1.500.000 x 14% = 210.000 руб.

Сумма транспортных расходов, уменьшающая базу по налогу на прибыль в расчетном месяце:

280.000 + 850.000 - 210.000 = 920.000 руб.

Как учитываются транспортные расходы в торговых организациях?

Расходы на доставку товаров до склада покупателя

Транспортные расходы, связанные с доставкой товаров до склада покупателя, относятся к косвенным расходам.

Основание: ст. 320 НК РФ

Расходы на перемещение товаров между складами одной организации

Транспортные расходы, связанные с перемещением товаров между складами одной торговой организации, учитываются в косвенных расходах.

Основание: Письмо Минфина России от 29.11.2011 г. № 03-03-06/1/783

Расходы на доставку товаров от склада изготовителя до склада покупателя

Если доставка товаров осуществляется со склада изготовителя напрямую до склада покупателя, такие транспортные расходы относятся к косвенным расходам, так как они связаны с процессом продажи, а не покупки.

Основание: ст. 320 НК РФ

Возможность списания прямых расходов при отгрузке товара, но без перехода права собственности

Прямые расходы на доставку нельзя списывать, если товар был отгружен, но по условиям договора право собственности на него еще не перешло к покупателю.

Такие расходы можно учитывать только после перехода права собственности.

Основание: пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ, Письмо Минфина России от 26.10.2015 г. № 03-03-06/1/61237

Алгоритм расчета налога на прибыль в торговых организациях

Выручка от реализации товаров для перепродажи	**X**
Расходы, связанные с реализацией, в том числе:	
Прямые расходы:	
Закупочная стоимость товаров для перепродажи	(X)
Транспортные расходы на доставку	(X)
…	
Косвенные расходы:	
Амортизация основных средств	(X)
Амортизационная премия	(X)
Заработные платы и страховые взносы во внебюджетные фонды	(X)
Амортизация нематериальных активов	(X)
Расходы на ремонт	(X)
Страхование имущества	(X)

Расходы на командировки	(X)
Представительские расходы	(X)
Расходы на обучение	(X)
Расходы на консультационные услуги	(X)
Рекламные расходы	(X)
…	(X)
Итого расходы	**(X)**
Прибыль / убыток от продажи основных средств, нематериальных активов и прочего имущества	X / (X)
Внереализационные доходы	**X**
Внереализационные расходы, в том числе	
Расходы по процентам	(X)
Расходы по сомнительным долгам	(X)
Убыток от переуступки права требования долга	(X)
Прочие внереализационные расходы	(X)
Прибыль / убыток от внереализационной деятельности	X / (X)
Убыток, перенесенный с прошлых периодов	**(X)**
Налоговая база за отчетный (налоговый) период	**X**
Налог начисленный	X
Авансы уплаченные	(X)
Налог к уплате	**X**
Дивиденды	X
Налог на дивиденды	**X**

Пример

Компания «К» занимается торговой деятельностью и приобретает канцелярские принадлежности для перепродажи.

Имеются следующие данные о деятельности компании за 2026г. (НДС во внимание не принимайте):

Выручка от реализации 13.000.000 руб.

Товарные запасы

Сальдо запасов на начало года 2.000.000 руб. Приобретено товаров в течение года на 9.000.000 руб. Известно, что 20% товарных запасов не было реализовано в течение года.

Транспортные расходы

Транспортные расходы, отнесенные к запасам на начало периода 300.000 руб. В течение года понесено транспортных расходов на 600.000 руб. Известно, что счет за транспортные расходы был выставлен отдельно.

Заработная плата

Заработная плата работников, задействованных в основной деятельности (годовая заработная плата отдельно взятого сотрудника не превышает 815.000 руб.) составила 1.500.000 руб.

Компания предоставила своим сотрудникам бесплатные обеды согласно условиям трудовых договоров на сумму 40.000 руб.

Другие расходы

В 2026г. компания также понесла расходы на рекламу в СМИ в сумме 90.000 руб. и выплатила проценты по банковским кредитам на сумму 70.000 руб.

Рассчитайте налогооблагаемую прибыль и обязательство по налогу на прибыль компании за 2026г.

Решение

1.Выручка от реализации	**13.000.000**
Расходы	
Прямые расходы	
Себестоимость проданных товаров (2.000.000 + 9.000.000) x 80%	(8.800.000)
Транспортные расходы (300.000 + 600.000) x 80%	(720.000)
2.Прямые расходы всего	**(9.520.000)**
Косвенные расходы	
Заработная плата работников, задействованных в основной деятельности	(1.500.000)
Страховые взносы 30% 1.500.000 x 30%	(450.000)
Бесплатные обеды согласно условиям трудовых договоров	(40.000)
Страховые взносы на обеды 30% 40.000 x 30%	(12.000)
Расходы на рекламу в СМИ	(90.000)
3.Косвенные расходы всего	**(2.092.000)**
Внереализационны расходы	
Проценты по банковским кредитам	(70.000)
4.Внереализационные расходы всего	**(70.000)**
Налогооблагаемая прибыль (1 – 2 – 3 – 4)	**1.318.000**
Налог на прибыль, 25%	**329.500**

2. Прямые расходы в производственных организациях

Прямые расходы производственных организаций — это затраты, которые непосредственно связаны с производством товаров. Эти расходы распределяются между себестоимостью реализованной продукции и запасами, включая:

✔ Затраты на незавершенное производство

✔ Остатки нереализованной продукции на складах

Состав прямых расходов

Согласно ст. 318 НК РФ, к прямым расходам могут быть отнесены:

1. Стоимость сырья и материалов

✔ Основные материалы, используемые для производства продукции

2. Амортизация основных средств

✔ Начисления по основным средствам, используемым в производственном процессе

3. Расходы на оплату труда

✔ Фонд заработной платы производственного персонала

4. Страховые взносы

✔ Начисления на оплату труда работников, занятых в производстве

Налогоплательщик должен самостоятельно определить перечень прямых расходов исходя из своей деятельности помимо тех, что указаны в ст.318 НК РФ. Такими расходами могут быть, например:

✔ Аренда основных средств и производственных помещений: затраты на аренду цехов и оборудования

✔ Энергоресурсы: электроэнергия, газ, вода, используемые в производстве

✔ Услуги подрядчиков: стоимость услуг, необходимых для выполнения производственных операций

✔ Прочие аналогичные расходы

Важно: Состав прямых расходов определяется налогоплательщиком и фиксируется в учетной политике для целей налогообложения.

Пример

Компания «С» производит оборудование.

Определите состав прямых расходов для целей налогового учета Компании «С»:

A. Расходы на закупку материалов/сырья и комплектующих

B. Расходы на оплату труда бухгалтерии

C. Амортизация основных средств, используемых в производственном процессе

D. Расходы на рекламу

Решение

A, C

К прямым расходам на производство могут быть отнесены:

Материальные затраты, 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.

Амортизационную премию необходимо относить к прямым или косвенным расходам?

Амортизационная премия представляет собой часть первоначальной стоимости основных средств, которую организация может включить в расходы единовременно в периоде ввода объекта в эксплуатацию.

Амортизационная премия всегда относится к косвенным расходам, независимо от того, является амортизация оборудования прямым или косвенным расходом.

Размер амортизационной премии

Размер амортизационной премии зависит от амортизационной группы объекта:

- ✔ 10% – для основных средств 1, 2, 8, 9, 10 амортизационных групп
- ✔ 30% – для основных средств 3–7 амортизационных групп

Применение амортизационной премии позволяет частично уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль уже в периоде ввода объекта в эксплуатацию.

Закрепление в учетной политике

Организация имеет право применять амортизационную премию только при наличии соответствующего положения в учетной политике для целей налогообложения.

Пример формулировки:

«Организация применяет амортизационную премию в размере 30% для основных средств 3–7 амортизационных групп и 10% для основных средств 1, 2, 8, 9, 10 амортизационных групп. Применение амортизационной премии осуществляется в налоговом периоде ввода объекта в эксплуатацию.»

Алгоритм расчета налога на прибыль в производственных организациях

Выручка от реализации товаров для перепродажи	**X**
Расходы, связанные с производством и реализацией товаров, в том числе:	
Прямые расходы:	
Материалы	(X)
Заработные платы и соответствующие страховые взносы во внебюджетные фонды персонала, связанного с процессом производства	(X)
Амортизация производственных основных средств	(X)

Косвенные расходы:	
Амортизация прочих основных средств	(X)
Амортизационная премия	(X)
Заработные платы и страховые взносы во внебюджетные фонды персонала, не связанного с процессом производства	(X)
Амортизация нематериальных активов	(X)
Расходы на ремонт	(X)
Страхование имущества	(X)
Расходы на командировки	(X)
Представительские расходы	(X)
Расходы на обучение	(X)
Расходы на консультационные услуги	(X)
Рекламные расходы	(X)
…	(X)
Итого расходы	**(X)**
Прибыль / убыток от продажи основных средств, нематериальных активов и прочего имущества	X / (X)
Внереализационные доходы	**X**
Внереализационные расходы, в том числе	
Расходы по процентам	(X)
Расходы по сомнительным долгам	(X)
Убыток от переуступки права требования долга	(X)
Прочие внереализационные расходы	(X)
Прибыль / убыток от внереализационной деятельности	X / (X)
Убыток, перенесенный с прошлых периодов	**(X)**
Налоговая база за отчетный (налоговый) период	**X**
Налог начисленный	X
Авансы уплаченные	(X)
Налог к уплате	**X**

Дивиденды	X
Налог на дивиденды	**X**

Пример

Компания «К» производит канцелярские принадлежности. Имеются следующие данные о деятельности компании за 2026 год (НДС во внимание не принимайте, взносы в СФР на травматизм не учитывайте):

Выручка от реализации: 45.500.000 руб.

Расходы на материалы: 21.000.000 руб.

Оплата труда основных производственных рабочих: 5.950.000 руб. (годовая заработная плата отдельно взятого сотрудника не превышает 2.979.000 руб.)

Оплата труда административного персонала: 5.250.000 руб. (годовая заработная плата отдельно взятого сотрудника не превышает 2.979.000 руб.)

Амортизация основных средств, задействованных в производственном процессе: 2.450.000 руб.

Амортизация нематериальных активов: 350.000 руб.

Оплата по договору добровольного медицинского страхования: 805.000 руб.

Командировочные расходы: 385.000 руб.

В течение 2026 г. только 85% произведенной готовой продукции было продано, 15% продукции осталось в запасах на конец года.

Рассчитайте налогооблагаемую прибыль и обязательство по налогу на прибыль компании за 2026 год.

Решение

Показатель	***Сумма, руб.***
1.Выручка от реализации	*45.500.000*
Расходы	
Прямые расходы	

Прямые расходы на материалы 21.000.000 x 85%	*(17.850.000)*
Оплата труда производственных рабочих 5.950.000 x 85%	*(5.057.500)*
Страховые взносы (30%) 1.785.000 x 85%	*(1.517.250)*
Амортизация основных средств 2.450.000 x 85%	*(2.082.500)*
2.Прямые расходы всего	***(26.507.250)***
Косвенные расходы	
Оплата труда административного персонала	*(5.250.000)*
Страховые взносы (30%) 5.250.000 x 30%	*(1.575.000)*
Добровольное мед. страхование 6% x (5.057.500 + 5.250.000)	*(618.450)*
Амортизация нематериальных активов	*(350.000)*
Командировочные расходы	*(385.000)*
3.Косвенные расходы всего	***(8.178.450)***
4.Внереализационные расходы всего	***0***
Налогооблагаемая прибыль (1 – 2 – 3 – 4)	*10.814.300*
Налог на прибыль (25%)	*2.703.575*

3. Прямые расходы в сфере услуг

Сфера услуг имеет свои особенности учета расходов для целей налога на прибыль.

Распределение прямых расходов в сфере услуг

Согласно ст.318 НК РФ, налогоплательщики, оказывающие услуги, могут:

1. Распределять расходы на реализованные услуги и на остатки незавершенного производства (НЗП).
2. Учитывать расходы полностью в том периоде, когда они произведены.

Выбор способа учета расходов определяется учетной политикой организации. Это значит, что компания вправе самостоятельно закрепить в учетной политике один из подходов, который будет применяться для признания прямых расходов.

Для услуг, результаты которых не имеют материального выражения (например, консалтинг, образование, медицинские услуги), налогоплательщик вправе учитывать все расходы в текущем периоде, независимо от того, завершено ли оказание услуги.

Может ли компания учитывать расходы полностью, если она оказывает услуги по ремонту техники?

Ремонт техники не является услугой в понимании Налогового кодекса, так как его результат имеет материальное выражение.