

УДК 33

**Отражение операций хозяйственной деятельности
предприятий по договорам с длительным технологическим
циклом в налоговом учете**

Артемова Мира Михайловна

Кандидат экономических наук,
ведущий экономист,

ООО Газпром проектирование (Тюменский филиал),
625019, Российская Федерация, Тюмень, ул. Воровского, 2;
e-mail: Mira-artemova@mail.ru

Аннотация

Актуальность темы исследования заключается в необходимости исследования проблемы своевременного и корректного отражения хозяйственных операций по договорам длительного технологического цикла при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Согласно рекомендации налоговых органов, по договорам, выполнение работ или оказание услуг по которым начинается в одном календарном году, а заканчивается в другом и не предусматривает их поэтапной сдачи, налогоплательщик обязан доход от их реализации распределять между годами, в течение которых они действуют. В статье описаны два существующих метода учета доходов по производствам с длительным технологическим циклом: метод равномерного распределения доходов, при котором доходы от реализации распределяются пропорционально количеству календарных дней действия договора в соответствующем периоде к общему сроку его действия, и пропорциональный метод, где доходы распределяются пропорционально доле фактических расходов к общей сумме расходов. Практическая значимость данной статьи заключается в том, что на наглядных примерах показаны расчеты «виртуальных» доходов по обоим методам учета доходов по производствам с длительным технологическим циклом.

Для цитирования в научных исследованиях

Артемова М.М. Отражение операций хозяйственной деятельности предприятий по договорам с длительным технологическим циклом в налоговом учете // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2018. Том 8. № 6А. С. 190-197.

Ключевые слова

Договоры длительного цикла, метод равномерного распределения доходов, пропорциональный метод, доходы от реализации, расходы отчетного периода, общий срок действия договора.

Введение

Под производством с длительным технологическим циклом в целях исчисления налога на прибыль понимается оказание организацией услуг, выполнение работ, сроки начала и окончания которых по условиям договора приходятся на разные налоговые периоды (независимо от количества дней выполнения работ или оказания услуг). Такова позиция контролирующих и судебных органов. Если же договор заключен на срок более одного налогового (отчетного) периода, но в его рамках выполняется множество отдельных производственных операций, каждая из которых приводит к созданию отдельного продукта, который передается заказчику отдельно от других и оплачивается им также отдельно, такой договор нельзя отнести к производствам с длительным технологическим циклом [Весницкая, 2015].

По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам). Для доходов от реализации датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая в соответствии с п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) в их оплату. Дополнительно п. 2 ст. 318 НК РФ установлено требование, что прямые расходы учитываются только в периоде реализации работ и это влечет за собой обязанность распределения сумм прямых расходов, то есть формирования стоимости незавершенного производства, а также оценки остатков готовой продукции на складе на конец текущего месяца [Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), www]. Чтобы определить базу по налогу на прибыль, необходимо знать, как сформировать стоимость незавершенного производства и определить размер учитываемых в текущем отчетном (налоговом) периоде прямых расходов [Васильев, 2017].

Основная часть

Порядок налогового учета доходов от реализации установлен ст. 316 НК РФ, согласно которой по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом, в случае если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения. Таким образом, при выполнении работ (услуг) с длительным производственным циклом, не предусматривающим их поэтапной сдачи, доход от реализации распределяется налогоплательщиком между отчетными периодами, в течение которых выполняется договор, равномерно или пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов [Путеводитель по налогам. Практическое пособие по налогу на прибыль, www].

Переходящие» договоры, то есть договоры, выполнение работ или услуг по которым начинается в одном календарном году, а заканчивается в другом, – явление весьма распространенное. В случае заключения длительных договоров для целей налогообложения

нужно распределять доход между годами, в течение которых действует договор, конечно, если по такому договору не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), т.е. доход от реализации надо признавать еще до самой реализации и отражать в налоговом учете некую «псевдовыручку». Налоговики уже давно настаивают на том, что под понятие длительного договора подпадает любой договор, даты начала и окончания которого приходится на разные годы, независимо от количества дней осуществления производства. Теперь же эту позицию налоговиков поддержало и Министерство финансов РФ. В результате при выполнении работ (оказании услуг) даже в течение нескольких дней, если в их числе 31 декабря одного года и 1 января другого года, нужно 31 декабря признать «виртуальным» доходом и заплатить с него налог на прибыль [Веденина, 2007; Антоненко, 2015; Касьянова, 2017].

У налогоплательщиков часто возникают вопросы относительно правильности отражения доходов и расходов компаний, выполняющих работы (оказывающих услуги) в течение длительного периода времени, например, по договорам подряда, договорам на выполнение научно-исследовательских работ или другим договорам с так называемым длительным технологическим циклом.

Для промышленного производства продукции (товаров) с длительным циклом изготовления распределять доходы от реализации такой продукции (товаров) не требуется. Соответствующие доходы в силу п. 3 ст. 271 НК РФ включаются в налоговую базу единовременно на дату реализации, поскольку гл. 25 НК РФ предусмотрено распределение доходов только в случае реализации работ и услуг [Воронкова, 2016; Черник, 2008].

Пример 1. ООО «Металлист» осуществляет производство станков с последующей их продажей по договорам поставки. Производство станка начато 24 ноября 2017 г., закончено 19 января 2018 г. Станок реализован покупателю 12 февраля 2018 г. за 110 000 руб. (без учета НДС). Выручка от реализации станка отражается ООО «Металлист» единовременно в полной сумме (110 000 руб.) на дату его реализации – 12 февраля 2018 г., поскольку такая выручка не относится к доходам от осуществления производства с длительным технологическим циклом по правилам гл. 25 НК РФ. Добавим: не следует путать производство с длительным технологическим циклом и договор, заключенный на длительный срок, предметом которого является ежемесячное выполнение определенного перечня работ, услуг соответствующей стоимости, например осуществление уборки производственных помещений, сервисное обслуживание оборудования и т.п.

Если в договоре определена поэтапная сдача работ (оказание услуг), то доходы от реализации этих работ (услуг) в силу п. 3 ст. 271 НК РФ включаются в налоговую базу по прибыли в размере их договорной стоимости в общем порядке – на дату подписания сторонами акта приемки-сдачи законченного этапа работ (услуг) [Путеводитель по налогам. Практическое пособие по налогу на прибыль, www; Елина, 2015].

Пример 2. ООО «ГипроНИИ» в качестве исполнителя заключило договор на проведение НИОКР общей стоимостью 250 000 руб. (без НДС). Фирма должна выполнить их в период с 01 сентября 2017 г. по 30 июня 2018 г. Договором предусмотрена поэтапная сдача работ: 10 ноября 2017 г. (стоимость работ – 100 000 руб.); 10 марта 2018 г. (стоимость работ – 100 000 руб.); 30 июня 2018 г. (стоимость работ – 50 000 руб.). Соответствующие объемы выполненных НИОКР сданы заказчику по актам приема-сдачи в предусмотренные договором сроки.

Несмотря на то, что выполнение НИОКР приходится на два налоговых периода (2017 и 2018 гг.), осуществление таких работ в целях налогообложения прибыли не может рассматриваться как производство с длительным технологическим циклом, поскольку

предусматривает их поэтапную сдачу. Следовательно, ООО «ГипроНИИ» должно отразить в налоговом учете доход от реализации на дату подписания сторонами актов приемки-передачи этапов выполненных НИОКР: 10 ноября 2017 г. – 100 000 руб.; 10 марта 2018 г. – 100 000 руб.; 30 июня 2018 г. – 50 000 руб.

По производствам с длительным технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от их реализации распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета (п. 2 ст. 271, ст. 316 НК РФ) [Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), www]. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены организацией в учетной политике для целей налогообложения [Зотова, 2017].

Существует два метода распределения цены договора между отчетными периодами (то есть доходов), в течение которых он выполняется:

- 1. Метод равномерного распределения доходов.** Доходы от реализации распределяются пропорционально количеству календарных дней действия договора в соответствующем периоде в общем сроке его действия.
- 2. Пропорциональный метод.** Доходы по договорам с длительным технологическим циклом распределяются пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов. Причем Минфин России рекомендует использовать для этих целей только прямые расходы, установленные налоговой учетной политикой предприятия.

Рассмотрим оба метода подробно на примерах предприятий, выполняющих договоры с длительным производственным циклом.

Метод равномерного распределения доходов

Пример 3. ООО «КонгрессНИИтехнология» в качестве исполнителя заключило договор на оказание научно-исследовательских работ на сумму 1200000 руб. (без НДС). Услуги общество должно оказать в период с 05 июня 2017 г. по 31 марта 2018 г. При этом поэтапная сдача услуг договором не предусмотрена.

Организация в целях исчисления налога на прибыль применяет метод начисления. Учетной политикой компании установлено, что доходы по производствам с длительным технологическим циклом признаются равномерно в течение срока действия соответствующих договоров. Изложенный в гл. 25 НК РФ порядок учета доходов и расходов по производствам с длительным технологическим циклом по договорам, не предусматривающим поэтапную сдачу услуг, распространяется также на признание доходов и расходов организацией, оказывающей научно-исследовательские работы, длящиеся более одного налогового периода. В соответствии с учетной политикой компания распределяет доходы от указанной деятельности с учетом принципа равномерности – пропорционально количеству календарных дней действия договора в периодах в общем сроке действия договора.

Договор действует с 05 июня 2017 г. по 31 марта 2018 г., то есть 300 календарных дней, из которых 210 дней приходится на 2017 г., 90 дней – на 2018 г. Следовательно, организация включит в налоговые доходы в 2017 г. – 840 000 руб. ($1\,200\,000 \text{ руб.} / 300 \text{ дн.} \times 210 \text{ дн.}$); в 2018 г. – 360 000 руб. ($1\,200\,000 \text{ руб.} / 300 \text{ дн.} \times 90 \text{ дн.}$).

При выборе равномерного способа распределения налоговых доходов по договорам с длительным технологическим циклом аналогичный подход нужно применить и для распределения прямых налоговых расходов (абз. 3 п. 1 ст. 272 НК РФ). При этом объем работ

(услуг), доходы по которому учтены в отчетном (налоговом) периоде, при распределении прямых расходов на остатки незавершенного производства (НЗП) необходимо рассматривать как выполненные работы (оказанные услуги) Пример 4. Воспользуемся условиями примера 3. Предположим, что прямые расходы организации на оказание услуг составили 416 000 руб., из которых на 2017 г. приходится 299 700 руб., на 2018 г. – 116 300 руб.

Согласно налоговой учетной политике ООО «КонгрессНИИтехнология» не использует предоставленное п. 2 ст. 318 НК РФ право 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 НЗП.

Прямые расходы, признаваемые в 2017 г. в соответствии с принципом равномерности признания доходов и расходов, составят 291 200 руб. (416 000 руб. / 300 дн. x 210 дн.). Соответственно, величина НЗП на конец 2017 г. будет равна 8 500 руб. (299 700 – 291 200). Тогда прямые расходы, подлежащие признанию в 2018 г., составят 124 800 руб. (8 500 + 116 300).

Пропорциональный метод

Доходы по договорам с длительным технологическим циклом можно распределять пропорционально доле расходов, фактически понесенных налогоплательщиком в том или ином периоде, в общей сумме расходов согласно смете. Причем Минфин России рекомендует использовать для этих целей только прямые расходы, установленные налоговой учетной политикой в соответствии с п. 1 ст. 318 НК РФ.

Примечательно, что в обязательном порядке смета должна составляться в рамках лишь некоторых видов договоров (например, строительного подряда). В большинстве же случаев формировать смету (в том числе по «длительным» контрактам) не требуется. Поэтому организация может самостоятельно утвердить в учетной политике для целей налогообложения способ определения суммы плановых затрат на выполнение работ (оказание услуг) по договору с длительным технологическим циклом.

Пример 5. Воспользуемся условиями примера 3 с той лишь разницей, что ООО «КонгрессНИИтехнология» согласно учетной политике распределяет доходы от деятельности по оказанию научно-исследовательских работ пропорционально доле фактически произведенных расходов в общей сумме запланированных затрат, величина которых определена в сумме 550 000 руб.

Фактические затраты на оказание услуг по договору составили 525 000 руб., в том числе в 2017 г. – 367 500 руб.; в 2018 г. – 157 500 руб. В 2017 г. в целях налогообложения прибыли организация учтет доходы от оказания научно-исследовательских работ в сумме 801 818 руб. (1 200 000 x (367 500 / 550 000)). Оставшаяся сумма доходов в размере 398 182 руб. (1 200 000 – 801 818) подлежит включению в состав доходов 2018 г.

Из приведенных примеров видно, что применение того или иного варианта признания доходов по договорам с длительным технологическим циклом, не предусматривающего поэтапную сдачу работ (услуг), влияет на распределение налоговой базы по налогу на прибыль между периодами, что позволяет компании планировать платежи по данному налогу.

Отметим, что более предпочтителен и безопасен пропорциональный метод распределения доходов, поскольку здесь более четко прослеживается связь между доходами и расходами. Относительно бухгалтерского учета выручка от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления определяется только по мере готовности работ, услуг или при завершении выполнения работ, оказания услуг. Таким образом, «досрочное»

признание выручки в налоговом учете повлечет возникновение временных разниц и, соответственно, отложенных налоговых обязательств и активов.

Заключение

Подводя итог вышесказанному, можно утверждать, что во избежание споров и разногласий с налоговыми органами при заключении договоров с длительным технологическим циклом целесообразно создать договоренность с заказчиком и предусмотреть хотя бы два этапа: подготовительный и основной. В этом случае «виртуальные» доходы выявлять не нужно даже по «переходящим» договорам независимо от продолжительности каждого из этапов работ [Елина, 2015; Зотова, 2017]. Если же по каким-то причинам не удалось обозначить этапы выполнения работ по таким договорам, то предпочтителен и безопасен пропорциональный метод распределения доходов, поскольку здесь более четко прослеживается связь между доходами и расходами.

Библиография

1. Антоненко И.В. Налоговый учет производства с длительным технологическим циклом // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2015. № 7. С. 29-33.
2. Васильев Ю.А. Подрядчику об учете доходов и расходов в целях налогообложения прибыли // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2017. № 8. С. 73-77.
3. Веденина Е.Л. Длительный договор на три дня // Главная книга. 2007. № 1. С. 15-19.
4. Весницкая Е.Г. Суд разъяснил, чем договор с длительным технологическим циклом отличается от долгосрочного контракта // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2015. № 8. С. 19-21.
5. Воронкова О.А. Доходы и расходы по договорам с длительным производственным циклом // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2016. № 10. С. 69-73.
6. Елина Л.А. Работы длительного налогового цикла // Главная книга. 2015. № 8. С. 10-14.
7. Зотова С. Доходы по договору подряда: этапы и длительный производственный цикл // Практический бухгалтерский учет. 2017. № 8. С. 39-43.
8. Касьянова Г.Ю. Налог на прибыль: просто о сложном. Самоучитель по формуле «три в одном». 16-е изд., перераб. и доп. М.: АБАК, 2017. 752 с.
9. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 04.06.2018) // СПС «КонсультантПлюс». URL: [http://base, consultant.ru/ cons/ cgi/ onlain, cgi ?req=doc; base=ESU; n=335](http://base.consultant.ru/cons/cgi/onlain.cgi?req=doc;base=ESU;n=335)
10. Путьеводитель по налогам. Практическое пособие по налогу на прибыль // СПС «Консультант Плюс» URL: <http://base, consultant.ru/ cons/ cgi/ onlain, cgi ?req=doc; base=ESU; n=335>
11. Черник Д.Г. Налоги и налогообложение. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. 311 с.

Reflection of economic operations of enterprises under extended work-cycle contracts in tax accounting

Mira M. Artemova

PhD in Economics,
Leading Economist,
LLC Gazprom proektirovanie (Tyumen branch),
625019, 2 Vorovskogo st., Tyumen, Russian Federation;
e-mail: Mira-artemova@mail.ru

Abstract

Today, taxpayers often face the problem of timely and adequate reflection of business transactions under extended work-cycle contracts when determining the taxable base for income tax. According to the recommendation of the tax authorities, under contracts, which start in one calendar year and complete in the next without staged delivery, taxpayers should distribute relevant gains over the years of such contracts' duration. The article describes two current revenue accounting methods in extended work-cycle production: method of balanced distribution of revenues, when sales proceeds are distributed pro rata with the number of calendar days of contract validity during relevant period vs total contract term, and equity method, when proceeds are distributed pro rata with share of actual costs vs total expenses. Practical significance of this research lies in the calculation of "virtual" proceeds for both methods of revenue accounting in industries with a long technological cycle. Although the Tax Code of the Russian Federation the choice of specific accounting method rests with the taxpayer, the author recommends to avoid disputes and disagreements with the tax authorities when concluding extended work-cycle contracts to create an agreement with the customer and provide at least two stages: preliminary and principal. In this case, it is not necessary to identify "virtual" revenue and at the meeting with the tax inspectorate, this agreement will not be of special interest to them, as it provides for the stages of work. If it was not possible to identify the stages of work on such contracts, then equity method of revenue distribution will be preferable and safe.

For citation

Artemova M.M. (2018) Otrazhenie operatsii khozyaistvennoi deyatelnosti predpriyatiy po dogovoram s dlitel'nym tekhnologicheskim tsiklom v nalgovom uchete [Reflection of economic operations of enterprises under extended work-cycle contracts in tax accounting]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra* [Economics: Yesterday, Today and Tomorrow], 8 (6A), pp. 190-197.

Keywords

Extended work-cycle contracts, method of balanced revenue distribution, equity method, sales proceeds, period expenses, contract duration.

References

1. Antonenko I.V. (2015) Nalogovyi uchet proizvodstva s dlitel'nym tekhnologi-cheskim tsiklom [Tax accounting of production with a long technological cycle]. *Nalog na pribyl': uchet dokhodov i raskhodov* [Income tax: accounting of income and expenses], 7, pp. 29-33.
2. Chernik D.G. (2008) *Nalogi i nalogooblozhenie* [Taxes and taxation]. Moscow: YuNITI-DANA Publ.
3. Elina L.A. (2015) Raboty dlitel'nogo nalgovogo tsikla [Works of long tax cycle]. *Glavnaya kniga* [General ledger], 8, pp. 10-14.
4. Kas'yanova G.Yu. (2017) *Nalog na pribyl': prosto o slozhnom. Samouchitel' po formule "tri v odnom"* [Income tax: just about the complex. Tutorial on the formula "three in one"], 16th ed. Moscow: ABAK Publ.
5. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' 2) ot 05.08.2000 № 117-FZ (red. ot 04.06.2018) [Tax Code of the Russian Federation (part 2) No. 117-FZ of August 05, 2000 (as amended on June 04, 2018)]. *SPS "Konsul'tant Plyus"* [SPS Consultant]. Available at: [http://base, consultant.ru/ cons/ cgi/ online, cgi ?req=doc; base=ESU; ATP "Consultant Plus" n=335](http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=ESU; ATP) [Available at 18/06/18].
6. Putevoditel' po nalogam. Prakticheskoe posobie po nalogu na pribyl' [Tax guide. Practical guide to income tax]. *SPS "Konsul'tant Plyus"* [SPS Consultant]. Available at: <http://base, consultant.ru/ cons/ cgi/ online, cgi ?req=doc; base=ESU; n=335> [Available at 12/06/18].
7. Vasil'ev Yu.A. (2017) Podryadchiku ob uchete dokhodov i raskhodov v tselyakh nalogooblozheniya pribyli [Contractors on accounting of income and expenses for profit taxation]. *Stroitel'stvo: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie* [Construction: accounting and taxation], 8, pp. 73-77.

8. Vedenina E.L. (2007) Dlitel'nyi dogovor na tri dnya [Long-term contract for three days]. *Glavnaya kniga* [General ledger], 1, pp. 15-19.
9. Vesnitskaya E.G. (2015) Sud raz'yasn'il, chem dogovor s dlitel'nym tekhnologicheskim tsiklom otlichaetsya ot dolgosrochnogo kontrakta [The court explained how extended work-cycle contract differs from the long term contract]. *Nalog na pribyl': uchet dokhodov i raskhodov* [Income tax: accounting of income and expenses], 8, pp. 19-21.
10. Voronkova O.A. (2016) Dokhody i raskhody po dogovoram s dlitel'nym proiz-vodstvennym tsiklom [Income and expenses under contracts with a long production cycle]. *Nalog na pribyl': uchet dokhodov i raskhodov* [Income tax: accounting of income and expenses], 10, pp. 69-73.
11. Zotova S. (2017) Dokhody po dogovoru podryada: etapy i dlitel'nyi proizvod-stvennyi tsikl [Income under the contract: stages and long production cycle]. *Prakticheskii bukhgalterskii uchet* [Practical accounting], 8, pp. 39-43.