

# Доходы по длительным договорам без поэтапной сдачи работ исполнитель признает раньше их фактического получения

**Нередко организации заключают договоры, исполнение которых начинается в одном календарном году, а завершается в другом. Доходы и расходы по таким договорам отражаются в налоговом учете в особом порядке. Проблема в том, что этот порядок в законе четко не прописан. Из-за этого у компаний часто возникают споры с налоговиками**

**П**о общему правилу доходы от продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг отражаются при расчете налога на прибыль на дату их реализации (п. 1 ст. 249 и п. 3 ст. 271 НК РФ). То есть такие доходы признаются на дату передачи покупателю права собственности на товары либо на дату приемки заказчиком выполненных работ или оказанных услуг (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Однако из указанного правила есть исключение. Оно касается производств с длительным технологическим циклом, не предусматривающим поэтапную сдачу результатов заказчику. К таковым относятся производства, продолжающиеся более одного налогового периода. Часть доходов по ним исполнитель обязан признать в налоговом учете еще до момента реализации товаров, работ или услуг (абз. 2 п. 2 ст. 271 НК РФ). Но и часть расходов по указанным производствам он также может учесть еще до передачи результатов заказчику и до подписания с ним акта (абз. 3 п. 1 ст. 272 НК РФ). Так что при кажущейся сложности этого метода следование ему вряд ли приведет к значительному увеличению налоговой нагрузки.

Отметим, что указанными нормами могут воспользоваться не только производственные компании, но и организации, занимающиеся выполнением работ или оказанием услуг на возмездной основе (см. врезку на с. 19).

## **Технологический цикл считается длительным, даже если выполнение работ начато 31 декабря, а завершено 1 января следующего года**

Исходя из буквального прочтения пункта 2 статьи 271 и последнего абзаца статьи 316 НК РФ, под производством с длительным технологическим циклом понимается производство, продолжающееся более одного налогового периода. При этом указанная формулировка допускает два варианта толкования:

- сам процесс производства, выполнения работ или оказания услуг продолжается более одного налогового периода, то есть более одного календарного года. Иными словами, производственный процесс длится год и как минимум один день;



А.А. Капкаев, юрист



— производство или работы были начаты в одном налоговом периоде и закончились в другом. Такой подход допускает, что производство считается длительным, даже если оно начато 31 декабря одного года, а закончено уже 1 января следующего года. Ведь производственный процесс затронул два налоговых периода.

Минфин России разъяснил, что в целях исчисления налога на прибыль к производствам с длительным технологическим циклом относятся те, сроки начала и окончания которых приходится на разные налоговые периоды, а поэтапная сдача результатов заказчику не предусмотрена. При этом не имеет значения продолжительность технологического процесса, то есть количество дней, в течение которых осуществляется производство (письма Минфина России от 07.12.12 № 03-03-06/1/637, от 14.11.12 № 03-03-06/1/586, от 21.09.11 № 03-03-06/1/581 и от 12.05.11 № 03-03-06/1/288). Главное, что оно начинается в одном календарном году и завершается в другом. Аналогичного мнения придерживаются налоговые органы (письма МНС России от 15.09.04 № 02-5-10/54 и УФНС России по г. Москве от 28.11.08 № 19-12/111003).

Таким образом, даже если производство продукции, выполнение работ или оказание услуг продолжаются всего два дня, которые пришлись на разные календарные годы, считается, что при расчете налога на прибыль такие операции носят длительный характер.

## По длительным договорам исполнитель самостоятельно выбирает, каким из двух возможных способов распределять доходы в налоговом учете

Главой 25 НК РФ предложено два способа признания доходов по производствам с длительным технологическим циклом, не предусматривающим поэтапную сдачу результатов заказчику (см. врезку на с. 21):

— равномерно путем деления общей суммы дохода по сделке на количество отчетных периодов, в течение которых действует долгосрочный договор (абз. 8 ст. 316 НК РФ);

— путем распределения дохода пропорционально доле фактических расходов, понесенных в конкретном отчетном периоде, в общей сумме расходов по смете (абз. 2 п. 2 ст. 271 НК РФ).

И Минфин России, и налоговые органы многократно разъясняли, что организация-исполнитель может применять любой из указанных способов распределения доходов (письма Минфина России от 16.05.13 № 03-03-06/1/17014, от 11.01.13 № 03-03-06/1/5, от 14.11.12 № 03-03-06/1/586, от 12.05.11 № 03-03-06/1/288, от 09.06.09 № 03-03-06/1/384 и от 13.10.06 № 03-03-04/4/160, УФНС России по г. Москве от 28.11.08 № 19-12/111003). Принципы и методы, в соответствии с которыми она решила распределять доходы от реализации по длительным договорам, необходимо прописать в учетной политике для целей налогообложения (абз. 8 ст. 316 НК РФ).

Если же в долгосрочном договоре предусмотрена поэтапная сдача результатов выполненных работ, исполнитель признает доход по нему на дату подписания сторонами акта сдачи-приемки работ по соответствующему этапу (п. 3 ст. 271 НК РФ). Даже если очередной этап работ выходит за рамки одного налогового периода, доход признается на дату принятия этого этапа заказчиком по акту (письмо УФНС России по г. Москве от 14.10.08 № 20-12/096040). До этой даты все затраты исполнителя, понесенные по договору, формируют незавершенное производство.

**СПОСОБ РАВНОМЕРНОГО РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ДОХОДОВ.** При выборе этого способа сумма дохода, признаваемого в налоговом учете на конец соответствующего отчетного пе-

К производствам с длительным технологическим циклом относятся те, сроки начала и окончания которых приходится на разные налоговые периоды, а поэтапная сдача результатов заказчику не предусмотрена

риода, распределяется равными частями на весь срок действия договора. Для этого используется формула:

$$Д = \frac{ЦД}{СД} \times КД,$$

где Д — сумма дохода, признаваемого на конец отчетного периода;  
ЦД — итоговая стоимость товара, работ или услуг, установленная в договоре (цена договора);  
СД — общий срок выполнения работ или оказания услуг по договору (в днях);  
КД — количество дней выполнения работ или оказания услуг по договору в течение отчетного периода.

Отметим, что применение способа равномерного распределения дохода возможно только в тех случаях, когда выполнение работ по договору предполагает равномерное несение расходов в течение всего срока действия этого договора. Дело в том, что в пункте 2 статьи 271 НК РФ указано на необходимость распределения доходов в соответствии с принципом формирования расходов. Следовательно, если при исполнении долгосрочного договора расходы возникают неравномерно, применять указанный способ некорректно. К аналогичным выводам приходят и суды (постановление ФАС Северо-Западного округа от 10.04.09 № А42-4798/2007, оставлено в силе определением ВАС РФ от 21.07.09 № ВАС-9004/09).

Арбитры отмечают, что правильнее в этом случае использовать второй возможный способ распределения доходов, то есть признавать их пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов по договору.

**РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ДОХОДОВ ПРОПОРЦИОНАЛЬНО РАСХОДАМ.** Чтобы использовать этот способ, необходимо знать общую сумму расходов по долгосрочному договору. Она может быть определена по сметной стоимости либо по предполагаемым прямым расходам. При этом в расчете могут использоваться как все прямые расходы, так и расходы только на оплату труда.

При этом способе доход по договору распределяется между отчетными периодами, в течение которых он действует, пропорционально доле расходов, фактически произведенных в этом периоде, в общем объеме расходов. Сумма дохода, признаваемого в налоговом учете (Д), определяется по формуле:

$$Д = \frac{ЦД}{РО} \times РП,$$

где ЦД — итоговая стоимость товара, работ или услуг согласно договору;  
РО — общая сумма расходов по договору (например, предусмотренная сметой затрат по договору);  
РП — сумма расходов, фактически осуществленных в связи с исполнением договора в течение отчетного периода.

Допустим, общая смета затрат по договору не составлялась и известна величина только прямых расходов. В этом случае доходы по долгосрочному договору признаются пропорционально доле прямых расходов за отчетный период в общей сумме прямых расходов, запланированных на весь срок действия договора. Если заранее оговорена лишь сумма прямых расходов на оплату труда, то доходы по договору распределяются между отчетными периодами пропорционально доле расходов на оплату труда за конкретный период в общей сумме запланированных расходов на оплату труда. В любом случае выбранный вариант распределения доходов пропорционально расходам необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения (абз. 8 ст. 316 НК РФ).

Использование способа равномерного распределения дохода возможно только в тех случаях, когда выполнение работ по долгосрочному договору предполагает равномерное несение расходов по нему в течение всего срока действия договора

Если известна лишь сумма прямых расходов на исполнение длительного договора, то доходы по нему признаются пропорционально доле прямых расходов за отчетный период в общей сумме запланированных прямых расходов



Очевидно, что итоговая сумма фактических расходов по договору, скорее всего, будет отличаться от суммы расходов, заложенных в смету. Поэтому для расчета дохода, признаваемого в последнем отчетном периоде действия договора (ДП), целесообразно использовать другую формулу:

$$\text{ДП} = \text{ЦД} - (\text{Д}_1 + \text{Д}_2 + \dots + \text{Д}_n),$$

где  $\text{Д}_1, \text{Д}_2, \dots, \text{Д}_n$  — сумма дохода, признанного в налоговом учете на конец предыдущих отчетных периодов действия договора.

## Из-за даты признания в налоговом учете прямых расходов, связанных с исполнением длительного договора, возможны разногласия с инспекторами

В НК РФ не установлено специальных правил для отражения расходов по долгосрочным договорам. Тем не менее исполнитель, признавший доход по сделке с длительным технологическим циклом, не предусматривающей поэтапную сдачу результатов заказчику, вправе учесть еще и расходы по ней (см. врезку на с. 22).

Ведь если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода без поэтапной сдачи заказчику товаров, работ или услуг, то компания самостоятельно распределяет расходы, понесенные в ходе исполнения этого договора. При этом она руководствуется принципом равномерного признания доходов и расходов (абз. 3 п. 1 ст. 272 НК РФ).

### СПРАВКА

#### Для налогового учета выполнение работ или оказание услуг можно приравнять к длительному технологическому циклу

Несмотря на то что особый порядок признания доходов установлен в пункте 2 статьи 271 НК РФ только для производств с длительным технологическим циклом, его действие также распространяется и на выполнение работ, и на оказание услуг (письмо МНС России от 15.09.04 № 02-5-10/54). По мнению МНС России, этот порядок применяется к операциям по договорам подряда, возмездного оказания услуг, выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (гл. 37, 38 и 39 ГК РФ).

Следовательно, платные услуги, оказываемые, например, по договорам о предоставлении юридических, консультационных, маркетинговых, информационных услуг, а также по договорам на уборку помещений, ремонт имущества, вывоз мусора, можно квалифици-

ровать как услуги с длительным технологическим циклом. Естественно, при условии, что их оказание продолжается более одного налогового периода. Таким образом, если в указанных договорах не предусмотрена поэтапная сдача работ или услуг, то доходы и расходы по таким сделкам необходимо отражать в налоговом учете по особым правилам.

Минфин России также подтвердил, что этими правилами необходимо руководствоваться и тем организациям, которые оказывают аудиторские услуги, длящиеся более одного налогового периода и не разделенные на отдельные этапы (письмо от 05.02.10 № 03-03-06/1/50). В частности, аудиторские компании, проводящие комплексные аудиторские проверки без разделения их на этапы, не могут признать единовременно всю сумму выручки по такому договору в том отчетном или налоговом периоде, в котором стороны подписали акт об оказании услуг. И доходы, и расходы по этому договору им следует распределять между теми отчетными периодами, в течение которых проводилась аудиторская проверка



Сложность заключается в том, что при методе начисления все расходы налогоплательщика подразделяются на прямые и косвенные (п. 1 ст. 318 НК РФ). Косвенные расходы признаются в налоговом учете в том отчетном периоде, в котором они возникли исходя из условий сделок (п. 2 ст. 318 НК РФ). Значит, косвенные расходы по производствам с длительным технологическим циклом учитываются полностью на конец того отчетного периода, в котором они были осуществлены. В составе таких расходов могут быть признаны, например, расходы на оплату транспортных услуг, оказанных сторонними организациями, а также стоимость работ, выполненных субподрядчиками.

Прямые расходы отражаются при расчете налога на прибыль по мере реализации продукции, работ или услуг, в стоимости которых они учтены (п. 2 ст. 318 НК РФ). Поэтому налоговики на местах нередко утверждают, что прямые расходы по долгосрочному договору можно учесть только после подписания с заказчиком акта о выполнении работ или оказании услуг.

Однако и финансовое ведомство, и налоговые органы, правда в 2004 году, указали, что работы или услуги, доходы по которым компания уже признала в налоговом учете, при расчете незавершенного производства следует рассматривать как фактически выполненные или оказанные (письма Минфина России от 24.08.04 № 03-03-01-04/1/7 и от 30.07.04 № 03-03-05/1/88, МНС России от 15.09.04 № 02-5-10/54). Таким образом, прямые расходы, относящиеся к этим работам или услугам, также можно учесть при расчете налога на прибыль в том периоде, в котором признана соответствующая часть доходов по длительному договору. Тем более что указанные письма Минфина России впоследствии никто не отменил. Значит, на них по-прежнему можно ссылаться при возникновении разногласий с инспекторами (подп. 5 п. 1 ст. 32 и п. 1 ст. 34.2 НК РФ).

Суды также приходят к выводу, что одновременно с признанием в налоговом учете части дохода по долгосрочному договору, не предусматривающему поэтапную сдачу результатов заказчику, организация вправе учесть все прямые и косвенные расходы, осуществленные к тому моменту в связи с его исполнением (постановления ФАС Центрального от 12.12.07 № А36-3264/2006 и Северо-Кавказского от 23.01.07 № Ф08-6659/2006-2753А округов).

### **Если компания еще не начала исполнять длительный договор, она не обязана признавать в налоговом учете доход, но не сможет учесть и расходы по нему**

Минфин России указал, что у компании, которая заключила долгосрочный договор на выполнение работ или оказание услуг, но до конца отчетного периода так и не приступила к его реализации, не возникает никаких налоговых последствий в связи с этим договором (п. 1 письма от 04.02.05 № 03-03-01-04/1/52). Ведь на данном этапе у нее еще отсутствуют затраты на оплату труда, материальные и иные расходы, связанные с его исполнением.

Получается, Минфин России ставит необходимость отражения в налоговом учете доходов по указанным договорам в зависимости от наличия у организации расходов по ним. Значит, как только у компании возникнут хоть какие-то расходы по длительному договору, ей необходимо будет признать соответствующую часть дохода по этой сделке. И только тогда она сможет учесть расходы, понесенные к тому моменту.

Чтобы в подобной ситуации у инспекторов не возникло сомнений, фактическую дату начала работ по договору целесообразно подтвердить документами, например приказом генерального директора, служебной или докладной запиской. Такую дату можно также прописать непосредственно в договоре или дополнительном соглашении к нему.

**Одновременно с признанием части дохода по долгосрочному договору организация может учесть все прямые и косвенные расходы, понесенные к тому моменту в связи с его исполнением**

**У компании, которая заключила долгосрочный договор, но до конца отчетного периода так и не приступила к его исполнению, не возникает никаких налоговых последствий в связи с этим договором**



## Для целей исчисления НДС производственный цикл считается длительным, если он продолжается свыше шести месяцев

При расчете НДС понятие длительного технологического цикла не применяется. Однако главой 21 НК РФ предусмотрены особые правила начисления НДС при производстве товаров, выполнении работ или оказании услуг, длительность производственного цикла которых составляет свыше шести месяцев.

В случае получения оплаты или частичной оплаты в счет предстоящих поставок указанных товаров, работ или услуг организация вправе не начислять НДС к уплате в бюджет до момента отгрузки этих товаров либо до приемки заказчиком выполненных работ или оказанных услуг (п. 1 ст. 154 и п. 13 ст. 167 НК РФ). Но воспользоваться указанной нормой можно только в случае изготовления товаров, выполнения работ или оказания услуг, включенных в специальный Перечень, утвержденный постановлением Правительства РФ от 28.07.06 № 468 (далее — Перечень).

Отметим, что Перечень является закрытым и в него включена незначительная часть номенклатуры товаров и лишь некоторые виды работ и услуг. В частности, в нем упоминаются работы по удалению и обработке твердых отходов, производство радио- и телевизионной передающей аппаратуры, медицинского инструмента, оборудования и приспособлений, ядерных материалов, оружия и боеприпасов. То есть очень специфические виды работ и производств. Таким образом, большинство организаций при получении от заказчика оплаты или предоплаты по долгосрочному договору обязаны начислить с этой суммы НДС, выписать счет-фактуру и отразить его в книге продаж (подп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ).

Даже если компания занимается изготовлением продукции, выполнением работ или оказанием услуг, включенных в Перечень, для того чтобы не начислять НДС до момента отгрузки, ей необходимо выполнить еще целый ряд условий (п. 13 ст. 167 НК РФ):

— обеспечить ведение отдельного учета операций и сумм НДС по приобретаемым ценностям, основным средствам, нематериальным активам, имущественным правам, используемым для производства товаров, работ, услуг длительного производственного цикла и для других операций;

### ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ

#### Доходы и расходы по долгосрочным договорам распределяют только при методе начисления

Правила, предусматривающие необходимость равномерного признания доходов и расходов по производствам с длительным технологическим циклом, распространяются только на те организации, которые при расчете налога на прибыль используют метод начисления. Ведь эти правила установлены в статьях 271 и 272 НК РФ, определяющих порядок признания доходов и расходов лишь при методе начисления. Аналогичного мнения придержи-

вается и Минфин России (письмо от 05.02.10 № 03-03-06/1/50).

Принципы отражения в налоговом учете доходов и расходов при кассовом методе установлены другими нормами — статьей 273 НК РФ. В ней не указано никаких особых правил для учета доходов и расходов по долгосрочным договорам, не предусматривающим поэтапной сдачи результатов заказчику. Следовательно, при кассовом методе доходы по таким договорам признаются в налоговом учете на дату получения оплаты от заказчика (п. 2 ст. 273 НК РФ). Любые расходы по ним отражаются также после их фактической оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ)



**ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ****Налоговые последствия для компании, не распределившей доходы и расходы по длительной сделке**

Если организация в нарушение норм НК РФ не распределяет между отчетными или налоговыми периодами доходы по долгосрочным договорам, не предусматривающим поэтапную сдачу результатов заказчику, она фактически занижает налогооблагаемую прибыль за эти периоды. Поэтому при выявлении такого факта налоговики пересчитают сумму ее доходов за соответствующие периоды, доначислят налог на прибыль, пени и штраф. При таком расчете они, скорее всего, ограничатся только доначислением доходов и не станут определять расходы, понесенные исполнителем на конец каждого отчетного или налогового периода.

Однако суды отмечают, что пункт 2 статьи 271 НК РФ не предусматривает возмож-

ности налогообложения доходов по производствам с длительным технологическим циклом без учета понесенных расходов. Следовательно, особый порядок определения налоговой базы по таким производствам предполагает неразрывную временную связь доходов и расходов и исключает отражение доходов в отрыве от обусловленных ими расходов (постановления ФАС Северо-Западного от 22.02.08 № А56-14884/2007 и от 23.03.05 № А56-8174/04, Центрального от 12.12.07 № А36-3264/2006 и от 31.05.06 № А36-4182/2005 округов).

Таким образом, организация в подобной ситуации вправе потребовать, чтобы при доначислении налога на прибыль инспекторы уменьшили сумму дохода, признанного по длительной сделке, на соответствующие ему расходы. Тем более что по общему правилу налогооблагаемая прибыль представляет собой полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (п. 1 ст. 247 НК РФ)

— получить в Минпромторге России документ, подтверждающий длительность производственного цикла товаров, работ, услуг (его продолжительность должна составлять свыше шести месяцев). Порядок выдачи такого документа установлен Административным регламентом, утвержденным приказом Минпромторга России от 07.06.12 № 750. В документе, выданном Минпромторгом России, должны быть указаны название организации-изготовителя, наименования изготавливаемых товаров, выполняемых работ или оказываемых услуг и сроки их изготовления, выполнения или оказания;

— в случае получения оплаты или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, работ или услуг длительного производственного цикла представить в инспекцию одновременно с декларацией по НДС еще два документа. Это копия договора с покупателем, заверенная подписями руководителя и главного бухгалтера организации, и документ из Минпромторга России, подтверждающий длительность производственного цикла.

Компания, выполнившая все указанные условия, при получении от заказчика долгосрочного договора оплаты или предоплаты счет-фактуру на полученную сумму не составляет и в книге продаж его не регистрирует (абз. 3 п. 17 Правил ведения книги продаж, утв. постановлением Правительства РФ от 26.12.11 № 1137).

Однако «входной» НДС по товарам, работам, услугам, приобретенным для операций, длительность производственного цикла которых составляет свыше шести месяцев, она сможет принять к вычету только на дату отгрузки изготовленных товаров либо на дату приемки заказчиком выполненных работ или оказанных услуг (п. 7 ст. 172 НК РФ). Естественно, при наличии надлежащим образом оформленных счетов-фактур от поставщиков (п. 1 ст. 172 НК РФ). Вычет «входного» НДС до даты отгрузки, даже при выполнении всех остальных обязательных для вычета НДС условий, нормами НК РФ в этом случае не допускается ●

**Большинство организаций при получении от заказчика оплаты или предоплаты по долгосрочному договору обязаны начислить с этой суммы НДС, выписать счет-фактуру и отразить его в книге продаж**