**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение

Глава 1. Сущность изменений, внесенных Федеральным законом № 58-ФЗ от 06.06.2005 г. в главу 25 НК «Налог на прибыль организаций»

Глава 2. Налоговый учет основных средств

Глава 3. Налоговый учет материальных расходов

Глава 4. Учет расходов на оплату труда

Глава 5. Прочие расходы: учет в соответствии с требованиями Гл. 25 Налогового кодекса

Глава 6. Прямые и косвенные расходы в налоговом учете

Глава 7. Определение величины косвенных расходов в налоговом учете

Глава 8. Порядок оценки остатков незавершенного производства и остатков готовой продукции

Глава 9. Доходы от реализации, признаваемые в налоговом учете

Глава 10. Внереализационные доходы и расходы

Глава 11. Формирование налогооблагаемой прибыли и расчет налога на прибыль

Глава 12. стыковка налогооблагаемой базы, сформированной по правилам налогового и бухгалтерского учета

Глава 13. Формирование расхождений между величиной бухгалтерской и налоговой прибыли в соответствии с ПБУ 18/02

Выводы и рекомендации

Библиографический список

**введение**

Сегодня трудно представить экономическую жизнь нашего государства без разветвленной и отлаженной налоговой системы.

Преодолев пережитки государственной директивной системы распределения и перераспределения доходов предприятий, за 14 лет своего существования налоговая система России прошла существенный процесс становления и развития.

По мере вхождения в нашу жизнь рыночных экономических устоев из разветвленной и часто разрозненной массы налогов и сборов выросла стройная система. Первым этапом упорядочения процесса взимания налогов и сборов явилось принятие в 1999 г. части первой Налогового кодекса РФ. Этим документом было провозглашено первенство Налогового кодекса в вопросах регулирования налогового права над всеми существующими нормативными документами в области налогообложения. Таким образом, Налоговый кодекс упразднил в одночасье всю систему законов, инструкций, методических рекомендаций и разъяснений законодателя и налогового ведомства по поводу порядка исчисления и уплаты налогов и сборов.

Были существенно снижены размеры штрафных санкций, возлагаемых на предприятия за факты нарушения законодательства о налогах и сборах, и одновременно ужесточены суммы санкций, возлагаемые на должностных лиц предприятий, допустивших эти правонарушения. Произведена привязка размера пеней, взимаемых за неуплату (неполную уплату) сумм налогов, к ставке рефинансирования Центробанка России.

Единовременно произведено списание сумм пени в пределах величины основной задолженности по налогам и сборам, числившейся в карточках лицевых счетов налогоплательщиков по состоянию на 13.08.1999 г.

С введением части I Налогового кодекса провозглашена презумпция невиновности предприятий-налогоплательщиков. Таким образом, вину предприятия в совершении налогового правонарушения может установить только Арбитражный суд. Кроме того, все неточности и пробелы в законодательстве трактуются в пользу налогоплательщиков.

Налоговая система по своей экономической сущности – это совокупность налогов и сборов, взимаемых на территории государства в определенный период времени.

Налоговым кодексом установлен фиксированный перечень налогов, взимаемых на территории России, и расширять его не вправе региональные и местные органы власти.

Часть II Налогового кодекса устанавливает порядок исчисления и сроки уплаты конкретных налогов. Необходимо отметить, что налоговая система в процессе своей эволюции имеет следующие тенденции развития:

1. Уменьшение числа взимаемых налогов, упрощение процедуры определения налоговой базы.
2. Снижение налогового бремени по действующим налогам при одновременном сокращении (сведении к минимуму) налоговых льгот.
3. Льготные режимы налогообложения малого бизнеса (применение специальных налоговых режимов).
4. Применение помимо фискальной и регулирующей (экономической) функции налогообложения.

Необходимо отметить, что существующая налоговая система вполне жизнеспособна и отлажена. Однако из общей стройной схемы выбивается такой существенный налог, каковым является налог на прибыль. Необходимо отметить, что глава 25 НК РФ, посвященная вопросам исчисления и уплаты налога на прибыль предприятий, «введена в действие» Федеральным законом № 110-ФЗ от 06.08.2001 г.

Но первая редакция данной главы Налогового кодекса оказалась неудачной и претерпела изменения, еще не вступив в силу. Существенные изменения в главу 25 НК были внесены Федеральным законом № 57-ФЗ от 29.05.2002 г. Порядок учета налогооблагаемой прибыли, изложенный в части II НК, имел, на наш взгляд, следующие существенные недостатки (не все из них устранены и в настоящее время):

1. система налогового учета по налогу на прибыль не была привязана к отлаженной системе бухгалтерского учета;
2. налоговый учет не предполагает ведение двойной записи по счетам учета;
3. существенно отличаются подходы налогового и бухгалтерского учета к одноименным учетным вопросам;
4. при всех отличиях, существующих в налоговом и бухгалтерском учете, бухгалтерские стандарты (ПБУ 18/02) требуют определения величины текущего налога на прибыль от величины прибыли, сформированной в бухгалтерском учете путем ее корректировки на величину постоянных и временных разниц.

Существующая система налогового учета воспринимается практикующими бухгалтерами как нечто инородное – плод феерических фантазий, оторванных от реальной экономической действительности.

О необходимости внесения очередных изменений налоговое ведомство начало говорить еще в середине 2004 г. Причем данные коррективы должны были пойти по пути приближения налогового учета к бухгалтерскому. Господин К.И. Оганян наконец-таки признал, что «бухучет, основанный на принципе двойной записи, изначально содержит более совершенную систему контроля, чем налоговый учет».

Долгожданные изменения внесены Федеральным законом № 58-ФЗ от 06.06.2005 г. В чем состоит сущность внесенных изменений и каким образом данные изменения будут отражаться при формировании налогооблагаемой базы промышленными предприятиями в 2005-2006 годах – цель данной работы.

**ГЛАВА 1. Сущность изменений, внесенных Федеральным законом № 58-ФЗ от 06.06.2005 г. в гл. 25 НК «Налог на прибыль организаций»**

Глава 25 НК РФ в редакции Федерального закона № 58-ФЗ вступила в силу с 1 января 2006 года, однако некоторые поправки начали действовать раньше – с середины июля 2005 года (спустя месяц после опубликования закона). А часть их имеет и обратную силу, распространяясь на правоотношения, возникшие в более ранние налоговые периоды (с 1 января 2002 года и с 1 января 2005 года).

В первую очередь изменения затронули порядок определения перечня прямых расходов – теперь он не является закрытым, и предприятиям фактически предоставлено право самостоятельно определять, какие расходы относить к прямым. Необходимо перечень данных расходов утвердить в учетной политике предприятия.

Во-вторых, ранее предприятия, в зависимости от порядка расчета прямых расходов, приходящихся на остатки НЗП, подразделялись на три учетные группы. Определение величины прямых расходов в остатках НЗП было строго регламентировано законодателем и зачастую существенно отличалось от процедуры определения стоимости НЗП в бухгалтерском учете. В результате внесенных изменений предприятиям предоставлено право самостоятельно определять методику расчета остатков НЗП, соответственно закрепив её в учетной политике. Предприятиям, которые занимаются оказанием услуг, дано право уменьшать доходы от производства и реализации данного отчетного периода на всю сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном периоде (п. 2 ст. 318 НК РФ).

В-третьих, сведены к минимуму указания налогового ведомства по поводу определения величины прямых расходов, приходящихся на остатки готовой, но не отгруженной продукции, на остатки отгруженной, но не реализованной продукции. Механизм расчета этих показателей отдан на откуп предприятиям и должен быть освещен в соответствующем разделе учетной политики предприятия.

Все упомянутые нововведения вступили в силу через месяц после официального опубликования Закона и распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 года.

Внесены изменения в статью 254 НК «Материальные расходы». С 1 января 2006 года, согласно подп. 3 п. 1 ст. 254 кодекса, в их состав разрешено включать затраты на покупку любых средств индивидуальной и коллективной защиты (например, специальной обуви, защитных очков, предохранительных поясов и т.п.). Напомним, что на основании данного подпункта в 2005 году организация могла уменьшить прибыль на расходы, связанные с приобретением инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования и спецодежды. Теперь указанное положение приведено в соответствие с нормами трудового законодательства, согласно которым работник имеет право на обеспечение средствами индивидуальной и коллективной защиты (ст. 219-221 ТК РФ, Закон от 17.07.99 № 181-ФЗ).

Другое изменение коснулось стоимости материально-производст-венных запасов, включаемых в материальные расходы. С 1 января 2006 года стоимость таких запасов в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и (или) имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, определяется как сумма налога, исчисленная с дохода от таких «поступлений» (п. 13, 20 ч. 2 ст. 250 НК РФ).

Кроме того, теперь в кодексе четко расшифрована норма о технологических потерях при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг). Это важный момент, поскольку давно имеют место споры организаций с налоговыми службами о том, какие потери можно списывать, а какие нет. С 1 января 2006 года плательщики сами будут определять сумму потерь, исходя из технологических особенностей производства (транспортировки) и физико-химических свойств сырья (подп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ).

К примеру, организация вправе определить норматив образования отходов каждого конкретного вида сырья или материалов, используемых в производстве, согласно особенностям технологического процесса.

Особого внимания заслуживает ст. 7 опубликованного Закона. Речь идет о возможности учесть в расходах потери от недостачи или порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей. Как известно, таким образом можно поступать лишь в пределах норм естественной убыли, утвержденных Правительством РФ (подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ). Однако в настоящий момент требуемый порядок так и не увидел свет. Теперь все противоречия разрешены, и организации получили, наконец, законное право учитывать потери при расчете налога на прибыль. Это следует делать все-таки согласно прежним (отраслевым) нормам естественной убыли вплоть до утверждения новых. Причем такое разрешение дано задним числом – оно распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2002 года. То есть фирмы вправе пересчитать налог на прибыль с этой даты и вернуть (зачесть) образовавшуюся переплату (ст. 78 НК РФ).

Внесены изменения в статью 255 НК «Расходы на оплату труда». С 1 января 2006 года к расходам в целях налогообложения можно относить затраты организаций на приобретение (изготовление) любой форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации (п. 5 ст. 255 НК РФ).

Кроме того, также с 1 января 2006 года в состав расходов на оплату труда включены затраты на проезд работников к месту учебы и обратно (п. 13 ст. 255 НК РФ).

Внесены изменения в статью 264 НК РФ «Прочие расходы, связанные с производством и реализацией». Суммы таможенных пошлин и сборов теперь четко прописаны среди прочих расходов (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ). Раньше их также учитывали в составе прочих расходов, но на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 кодекса.

А благодаря другой поправке можно будет без опасений списывать в целях налога на прибыль расходы на вневедомственную охрану. Несмотря на то, что до последнего времени финансисты настаивали на невозможности признания данных расходов (письмо Минфина России от 10.03.2005 № 03-03-01-04/1/107), законодатели заняли сторону налогоплательщиков (подп. 6 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Внесены изменения в статью 265 НК «Внереализационные расходы». С 1 января 2006 года организации могут учесть в качестве налоговых расходов суммы процентов, которые они платят в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). Также с 2006 года действует еще одна поправка в статью 265 кодекса в отношении расходов на проведение собраний акционеров (участников, пайщиков). Если раньше в налоговом учете принимались только расходы на проведение ежегодного собрания, то теперь можно будет учесть затраты и по всем внеочередным собраниям (подп. 16 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Внесены изменения в статью 283 НК «Перенос убытков на будущее». С 1 января 2007 года убытки прошлых лет разрешено в полном объеме включать в расходы текущего налогового периода. Статьей 5 комментируемого Закона установлено: в 2006 году вся сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не должна превышать 50 % налоговой базы.

Внесены изменения в статью 266 НК «Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам». Законом № 58-ФЗ добавлено еще одно существенное ограничение. Теперь сомнительная задолженность должна быть непосредственно связана с реализацией товаров, выполнением работ или оказанием услуг.

Внесены изменения в статью 259 НК. С 1 января 2006 года стало возможным единовременно учитывать в расходах 10 % первоначальной стоимости основных средств (за исключением полученных безвозмездно) и (или) расходов на их достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение или частичную ликвидацию (п. 1.1 ст. 259 НК РФ).

Каким образом промышленные предприятия в 2005 году должны были воспринять изменения, внесенные в главу 25 НК, следовало ли изменить учетную политику в 2005 году или все существенные коррективы отразить в 2006 году?

Решению этих и других вопросов, неизбежно возникающих у бухгалтеров промышленных предприятий при формировании налогового учета, посвящена эта книга.

Как следует из ст. 247 гл. 25 НК, прибылью для целей налогообложения признаются «полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов». При этом, как следует из текста Кодекса, и доходы, и расходы в налоговом учете трактуются иначе, чем в бухгалтерском учете. Различия в доходах можно пересчитать по пальцам:

* признание в налоговом учете суммовых разниц в качестве внереализационных доходов (в бухгалтерском учете суммовые разницы корректируют величину выручки от реализации, включаются в стоимость основных средств, МПЗ);
* возникновение дополнительной облагаемой базы в налоговом учете при реализации продукции в случае возникновения условий, предусмотренных ст. 40 НК;
* возникновение в налоговом учете доходов при передаче продукции (работ, услуг) в рамках безвозмездной помощи, которая в соответствии со ст. 39 ч. 1 НК (2) признается реализацией;
* различие в признании в качестве доходов имущества, полученного в рамках государственной помощи, в налоговом учете единовременно, в бухгалтерском учете – в течение срока службы амортизируемого имущества или при списании в производство МПЗ.

Расходы, принимаемые для целей налогообложения, отличаются от формируемых в бухгалтерском учете. Назовем основные расхождения:

1. Расходы на любые виды ремонта списываются в налоговом учете единовременно. В бухгалтерском учете дорогостоящие текущие, а также средние и капитальные ремонты либо резервируются, либо относятся на расходы текущего периода частями (со счета 97 «Расходы будущих периодов»).
2. Расходы в виде амортизационных отчислений, сформированные по правилам налогового учета, отличаются в связи с:
   * применением разных методов амортизации основных средств в налоговом и бухгалтерском учете;
   * применением в налоговом учете повышенных норм амортизационных отчислений;
   * разным определением стоимости объектов основных средств, введенных в эксплуатацию после 01.01.2002 в налоговом и бухгалтерском учете.
3. Определение в налоговом учете остатков НЗП, готовой продукции в части прямых расходов. Признание косвенных расходов в полном размере расходами текущего периода.
4. Расходы по списанию в производство МПЗ отличаются в связи с:
   * в связи с разным определением стоимости МПЗ, созданных силами организации;
   * отнесением суммовых разниц и процентов по заемным средствам, связанных с приобретением МПЗ, в бухгалтерском учете в стоимость этих МПЗ, в налоговом учете – в качестве внереализационных доходов (расходов).
5. Не уменьшают налогооблагаемую прибыль сверхлимитные расходы в случае, если для данной группы расходов гл. 25 НК предусматривает лимиты (нормативы).
6. Разный порядок определения стоимости остатков НЗП, готовой, но не отгруженной продукции в налоговом и бухгалтерском учете (то есть сам механизм расчета этих показателей).
7. Признание убытков от реализации основных средств в бухгалтерском учете единовременно, а в налоговом – в течение оставшегося срока службы объекта основных средств.
8. Разная величина остаточной стоимости выбывающих объектов основных средств в налоговом и бухгалтерском учете.
9. Расходы, возникающие в бухгалтерском учете и не соответствующие критериям ст. 252 НК, не принимаемые для целей налогообложения.
10. Расходы, единовременно списанные при формировании облагаемой базы переходного периода, которые продолжают относиться на расходы в бухгалтерском учете.
11. Расходы по созданию резерва по сомнительным долгам (разные подходы в формировании в налоговом и бухгалтерском учете).

Список расхождений можно продолжить. Но из всего сказанного следуют такие выводы:

* + во-первых, прибыль, рассчитываемая по правилам гл. 25 НК, не имеет ничего общего с реальным результатом финансово-хозяйственной деятельности предприятия за отчетный (налоговый) период, поскольку нередки случаи возникновения налогового убытка при наличии бухгалтерской прибыли. Прибыль, определенная по правилам гл. 25 НК, – некая расчетная величина, единственной задачей которой является исчисление налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет;
  + во-вторых, отсутствие привязки налоговой прибыли к реальным результатам работы предприятия. Общая тенденция, заложенная в тексте гл. 25 НК, состоит в «более раннем признании расходов для целей налогообложения». Казалось бы, это выгодно хозяйствующему субъекту. Реально при получении бухгалтерской прибыли предприятие для целей налогообложения может получить налоговый убыток, который уменьшает налогооблагаемую прибыль в последующие 10 лет. Это создает колоссальные перекосы в учете, которые наслаиваются от одного отчетного периода к другому и нарастают, как снежный ком.

Глава 25 НК вводит понятие – «регистры налогового учета». Что это такое – каждое предприятие решает для себя. На сайте Министерства по налогам и сборам представлено собственное представление этого ведомства о перечне и видах регистров, которые может вести предприятие для формирования облагаемой базы по налогу на прибыль.

При внимательном рассмотрении можно заметить, что большинство регистров налогового учета – жалкая копия регистров бухгалтерского учета. Одному счету в бухгалтерском учете соответствует несколько регистров налогового учета. Так, например, счету 10 «Сырьё и материалы» соответствуют два регистра: «Учет поступления сырья и материалов», «Учет списания материалов по методу средней себестоимости».

В главе 25 НК особый упор сделан на то, что аналитические регистры налогового учета ведутся без применения способов двойной записи и без учета корреспонденции счетов.

Бухгалтерская наука, которая существует уже около 500 лет, начиная с Пачолли, блуждала в поисках оптимального варианта ведения учета. Основой построения бухгалтерского учета являются бухгалтерский баланс, двойная запись на счетах, отражение любой записи в виде корреспонденции счетов. Что же нам предлагают создатели налогового учета: аналитические регистры налогового учета, которые ведутся «без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета».

На самом деле, выбор у бухгалтера невелик: либо вести налоговый учет параллельно бухгалтерскому учету и независимо от него, либо попытаться облагаемую базу налогового учета формировать на основании данных бухгалтерского учета.

Такое право было дано предприятиям после внесения изменений в главу 25 НК Федеральным законом № 58-ФЗ.

Второй вариант наиболее предпочтителен, так как менее трудоемок.

Наша задача – трансформировать данные бухгалтерского учета таким образом, чтобы они стали применимы для определения облагаемой базы по налогу на прибыль.

**ГЛАВА 2. Налоговый учет основных средств**

Рассмотрим учет основных средств. Наша задача – максимально сблизить подходы бухгалтерского и налогового законодательства в части формирования первоначальной стоимости основных средств, срока их полезного использования и величины амортизационных отчислений.

Прежде всего, хочется отметить, что в налоговом учете не признается амортизируемым имущество сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью менее 20000 руб. Данное имущество в налоговом учете относится к материальным расходам, а в бухгалтерском учете с 01.01.2006 г. предприятиям предоставлено право выбора: либо относить его к основным средствам, либо учитывать в качестве МПЗ на счете 10.9 «ИХП».

В налоговом учете первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, пригодного к использованию. Формулировка по смыслу близка к определению первоначальной стоимости, данному в ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Разница заключается в трех позициях:

1. в бухгалтерском учете основные средства, созданные силами самой организации, учитываются по полной сумме затрат, а в налоговом учете – в части прямых расходов;
2. в бухгалтерском учете в первоначальную стоимость основных средств могут включаться общехозяйственные или иные аналогичные расходы, когда они непосредственно связаны с приобретением основных средств. В налоговом учете данные расходы относятся к прочим и принимаются для целей налогообложения прибыли в периоде их возникновения. Если внимательно рассмотреть расхождения в принципах формирования первоначальной стоимости основных средств по налоговому и бухгалтерскому учету, то следует сделать вывод, что они реально имеют место только в случае создания основных фондов силами организации (п. 1);
3. включение общехозяйственных расходов в покупную стоимость основных средств – тоже не система для бухгалтерского учета. Поэтому возможность возникновения расхождений между первоначальной стоимостью в налоговом и бухгалтерском учете ничтожно мала.

Интересным, на наш взгляд, моментом являются следующие хозяйственные ситуации. Сформулируем их в виде постановочных вопросов:

1. Доставка основных средств осуществлялась автотранспортом предприятия. Следует ли для налогового учета увеличить стоимость приобретения основных средств на полную стоимость транспортных услуг либо только на прямые расходы?
2. Монтаж основных средств осуществлялся силами предприятия. Следует ли в первоначальную стоимость основных средств для налогового учета отнести полную стоимость расходов на монтаж или только прямые расходы?

Глава 25 НК РФ не дает ответ на эти вопросы.

При ответе на первый вопрос следует сказать, что расходы вспомогательных цехов, оказывающих услуги основному производству, для целей налогообложения относятся к расходам на производство и реализацию. Следовательно, согласно ст. 318 данные расходы подразделяются (для целей отнесения на затраты текущего налогового периода) на прямые и косвенные.

Косвенные расходы вспомогательных цехов в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода. Поэтому при формировании первоначальной стоимости основных средств транспортные расходы АТУ будут учтены в сумме прямых расходов.

По второму вопросу: величина расходов на монтаж оборудования может включать:

* заработную плату рабочих с отчислениями,
* амортизацию машин (механизмов),
* стоимость комплектующих и материалов для монтажа,
* расход электроэнергии на работу машин (механизмов),
* стоимость услуг подрядной организации по наладке,
* другие расходы.

Все эти расходы нельзя отнести к расходам на производство и реализацию (см. п. 5 ст. 270), следовательно, по ним не возникает деление на прямые и косвенные. И в соответствии с п. 1 ст. 257 данные расходы подлежат включению в первоначальную стоимость основных средств для налогового учета в полном объеме.

Подводя итоги, можно сказать, что по вновь вводимым после 01.01.2002 г. основным средствам их первоначальная стоимость по данным налогового и бухгалтерского учета будет не совпадать в основном в случае:

* создания основных средств силами самой организации,
* использования (для доставки, монтажа основных средств) услуг собственных вспомогательных подразделений.

Первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств для налогового учета, введенных в эксплуатацию до 01.01.2002 г., равна первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств в бухгалтерском учете.

Определение срока полезного использования.

Глава 25 НК РФ предлагает все основные средства предприятия для целей начисления амортизации разбить на 10 классификационных групп (см. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1).

Каждая группа имеет свой интервал срока службы (например, 3-я группа – от 3 до 5 лет). Определение конкретного срока службы – задача самого предприятия.

Для целей бухгалтерского учета предприятия вынуждены будут по-прежнему использовать при определении срока службы основных средств нормы амортизации, утвержденные Постановлением Совета Министров СССР № 1072 от 22.10.1990 г.

В пользу классификации основных средств, применяемой для целей налогового учета, говорит тот факт, что срок полезного использования основных средств уменьшился примерно в 2 раза, что должно, по мнению законодателя, увеличить во столько же раз величину амортизационных отчислений. И действительно, по вновь приобретенным основным средствам такая картина наблюдается. Что касается основных средств, введенных в действие до вступления в силу гл. 25 НК РФ, то по ним предусмотрен иной порядок определения амортизационной стоимости. За таковую принимается остаточная стоимость по данным бухгалтерского учета на 01.01.2002 г., а срок полезного использования равен оставшемуся сроку службы (полный срок службы по налоговому учету за вычетом фактического срока эксплуатации).

Но, как мы уже заметили выше, срок службы по данным налогового учета в два раза меньше, чем по бухгалтерскому учету. Поэтому нередки ситуации, когда фактический срок службы больше или равен новому нормативному. На этот случай законодатель предоставил возможность предприятию установить оставшийся срок службы самостоятельно, но он не должен быть меньше 7 лет.

Что получается на практике: здания, которые входят, в основном, в 10-ю амортизационную группу, могут сохранить свой срок полезного использования в налоговом учете равным бухгалтерскому учету. Поскольку в данную группу входит имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет (а это значит и 40, и 50, и 80). Таким образом, величина амортизационных отчислений по зданиям (капитального характера) для целей налогового учета равна бухгалтерскому учету.

Это легко увидеть на простом примере. Первоначальная стоимость здания на 01.01.2002 г. – 10000 тыс. руб. Износ за 3 года эксплуатации на 01.01.2002 г. – 600 тыс. руб. Срок службы по данным бухгалтерского учета – 50 лет, норма амортизации – 2 % годовых.

Для налогового учета определим остаточную стоимость здания:

10000 – 600 = 9400 тыс. руб.

Определим остаточный срок службы для 10-й амортизационной группы:

50 – 3 = 47 лет.

Определим величину годовых амортизационных отчислений по данным налогового учета:

9400 : 47 = 200 тыс. руб.

Определим величину годовых амортизационных отчислений по данным бухгалтерского учета:

10000 : 50 = 200 тыс. руб.

Несложно заметить, что данные показатели равны между собой.

Если говорить об остальных амортизационных группах основных средств, то интерес вызывают группы:

* машины и оборудование,
* транспортные средства.

Выгоды (или потери) предприятия напрямую зависят от степени изношенности этой части основных средств:

Если процент износа основных средств меньше 50 %, то:

* во-первых, не возникнет ситуации, когда фактический срок службы основных средств больше нормативного;
* во-вторых, предприятие получит реальную экономию по налогу на прибыль за счет увеличения до двух раз величины амортизационных отчислений в налоговом учете по сравнению с бухгалтерским учетом.

Если процент износа основных средств больше 50 %, то может возникнуть ситуация, при которой значительная часть оборудования (транспортных средств) согласно НК будет амортизировать не менее 7 лет, поскольку фактический срок службы этих основных средств превышает нормативный. При этом возможны два варианта:

1. Когда оставшийся срок службы в бухгалтерском учете больше 7 лет.
2. Когда оставшийся срок службы в бухгалтерском учете меньше 7 лет.

В первом случае предприятие имеет все основания принять срок службы в налоговом учете равным оставшемуся сроку службы в бухгалтерском учете. В этой ситуации амортизация по налоговому учету будет равна амортизации по бухгалтерскому учету.

Во втором случае у предприятия нет выбора, и срок службы в налоговом учете все равно будет равен 7 годам. Поэтому возникнет ситуация, когда у предприятия амортизационные отчисления по бухгалтерскому учету превышают величину амортизации по налоговому учету.

А теперь представим промышленное предприятие – дитя социализма, пытающееся удержаться на плаву в новых экономических условиях. Износ машин и оборудования – не 50 и даже не 60, а 80-90 %. В данном примере легко может возникнуть ситуация, когда амортизационные отчисления по данным бухгалтерского учета превышают величину амортизации для налогового учета.

И последний вопрос – выбор оптимального способа амортизации в налоговом учете с целью приближения величины амортизационных отчислений в налоговом и бухгалтерском учете.

На самом деле выбор очевиден – это линейный способ начисления амортизации в налоговом учете, поскольку так называемый нелинейный, плавно переходящий в линейный, как только остаточная стоимость основных средств достигнет величины 20 % от первоначальной, – очередная химера законодателя.

В этой связи хочется привести следующую позицию профессора Я.В. Соколова, высказанную на Конгрессе бухгалтеров и аудиторов 03.12.2001 г.: «Противоречия между методологией бухгалтерского и налогового учета … вызваны не какими-то принципиальными соображениями, а противоречиями ведомств».

Из всего разнообразия выбора, предлагаемого нам разработчиками ПБУ 6/01, на практике до 01.01.2002 г. использовался один единственный метод амортизации и тоже линейный, поскольку только он принимался для целей налогообложения до введения в действие гл. 25 НК РФ. И очень хорошо, что пунктом 56 ПБУ 6/01 предусмотрено применение одного способа начисления амортизации по основным средствам в течение всего срока их полезного использования.

Итак, подводя итоги сказанному, можно сделать следующие выводы:

Для достижения поставленной цели – сближения подходов к учету основных средств в налоговом и бухгалтерском учете – предлагаем:

1. По возможности определять первоначальную стоимость вновь приобретаемых основных средств в налоговом и бухгалтерском учете одинаково.
2. Для целей налогового учета по классификационной группе «Здания» (относящейся в налоговом учете к 10-й амортизационной группе) установить оставшийся срок службы по данным бухгалтерского учета.
3. Для целей налогового учета по классификационной группе «Машины, оборудование, транспортные средства» в случае превышения фактического срока службы над нормативным установить оставшийся срок службы по данным бухгалтерского учета, но не менее 7 лет.
4. Для целей налогового учета использовать линейный способ начисления амортизации.

Но даже использовав все моменты «сближения», налоговый учет по-прежнему будет существенно отличаться от бухгалтерского. Какой же из этой ситуации можно найти выход? Обоснованно будет, на наш взгляд, утверждение профессора И.А. Слабинской: «При выявлении расхождений между формированием расходов в бухгалтерском и налоговом учете отдавать приоритет Налоговому Кодексу РФ».

Аналогичной позиции придерживаются Я.В. Соколов и М.А. Пятов: «Когда предписания нормативных документов по бухгалтерии вступают в противоречие с нормами Налогового Кодекса РФ, вопрос должен решаться в пользу предписаний Налогового Кодекса РФ».

Предложение вкратце можно сформулировать так: «Устранить расхождение между амортизацией в налоговом и бухгалтерском учете можно просто: для этого следует в бухгалтерском учете отражать амортизацию, исчисленную по правилам налогового учета. Таким образом, относить на бухгалтерскую себестоимость амортизацию, сформированную по принципам главы 25 НК РФ. Но, возразят оппоненты, при этом будет нарушена методология бухгалтерского учета, на счетах бухгалтерского учета неверно будет отражен износ основных средств. Не совсем так. Остановимся подробнее на тех шагах, которые должен сделать бухгалтер, чтобы «убить двух зайцев»: не исказить данные бухгалтерского учета и сделать верные налоговые расчеты:

* во-первых, по каждому инвентарному объекту основных средств следует вести аналитическую информацию о величине начисленной амортизации по налоговому и бухгалтерскому учету за месяц (квартал, год);
* во-вторых, данные по каждому инвентарному объекту о суммах амортизации по налоговому учету в виде бухгалтерских проводок относить на счета производства и реализации:

Бухгалтерская запись:

Дт 20, 23, 25, 26, 44, Кт 02;

* в-третьих, разницу между амортизацией, начисленной в налоговом и бухгалтерском учете, относить на внереализационные расходы (доходы) организации.

Бухгалтерская запись:

Дт 91.2 «Прочие расходы», Кт 02 – если величина амортизации по данным бухгалтерского учета больше величины амортизации по налоговому учету;

Дт 91.1 «Прочие доходы», Кт 02 сторно – если величина амортизации по данным налогового учета больше величины амортизации по бухгалтерскому учету.

Что в этой ситуации выигрывает бухгалтер?

Основные средства – единственный объект учета, по которому есть неустранимые противоречия между налоговым и бухгалтерским учетом. Учитывая в бухгалтерском учете амортизацию по принципам гл. 25 НК РФ, мы получаем возможность полностью использовать данные бухгалтерского учета для формирования данных налогового учета. Таким образом, остатки НЗП, готовой продукции, товаров, отгруженных в бухгалтерском учете в части прямых расходов, полностью тождественны таким остаткам в налоговом учете.

С другой стороны, за счет регулирующей записи Дт 91 Кт 02 остатки износа в бухгалтерском балансе на любую дату тождественны износу, исчисленному по правилам бухгалтерского учета.

Конечно, как не существует абсолютной панацеи от всех бед, так и у данного способа отражения в учете амортизации есть свои недостатки:

* во-первых, искажается величина остатков НЗП, готовой продукции, отгруженных товаров, неверно определяется себестоимость реализованной продукции;
* во-вторых, искажается величина внереализационных расходов (доходов). Но при этом общий финансовый результат за налоговый период не меняется (меняется незначительно).

**ГЛАВА 3. Налоговый учет материальных расходов**

Следующим пунктом, по которому мы будем искать точки соприкосновения между налоговым и бухгалтерским учетом, является вопрос отнесения затрат к материальным расходам.

Сближая подходы налогового и бухгалтерского учета, законодатель заменил понятие «товарно-материальные ценности» на «материально-роизводственные запасы», что тождественно трактовке данного понятия в ПБУ 5/01.

При этом усложнился порядок определения стоимости МПЗ, оприходованных в результате ликвидации основных средств либо в качестве излишков, обнаруженных при инвентаризации МПЗ. В бухгалтерском учете данные МПЗ будут приходоваться следующей записью: Дт 10 Кт 91 субсчет «Прочие доходы». Соответственно величина операционных доходов предприятия по данной операции и стоимость МПЗ в бухгалтерском учете будут тождественны.

В налоговом учете внереализационные доходы совпадают с величиной доходов в бухгалтерском учете, а стоимость МПЗ (и, соответственно, расходы) будет составлять 24 % от величины дохода (то есть сумму налога на прибыль).

Данная норма Налогового кодекса противоречит здравому смыслу, величина расхождения между суммой доходов и расходов по данной операции будет формировать в бухгалтерском учете постоянную разницу и ПНО.

Понятие «материальные расходы» более общее и включает в себя как расходы на приобретение МПЗ (бухгалтерский учет которых описывает ПБУ 5/01), так и стоимость приобретенных топлива, воды, энергии, работ, услуг производственного характера.

Стоимость МПЗ для целей налогового учета (вслед за ПБУ 5/01) включает в себя:

* покупную стоимость,
* стоимость услуг комиссионера,
* таможенные пошлины и сборы,
* транспортные расходы,
* величину невозмещаемых налогов,
* другие расходы, связанные с приобретением МПЗ.

Таким образом, если МПЗ приобретаются за плату, то их стоимость определяется равнозначно в налоговом и бухгалтерском учете.

Единственное, но существенное отличие состоит в том, что в налоговом учете к МПЗ относят средства труда сроком службы свыше одного года и стоимостью до 20000 руб. В бухгалтерском учете, как уже отмечалось выше, данные средства труда относят либо к основным средствам, либо к МПЗ по выбору предприятия.

Если бухгалтер предприятия рассматривает эти средства труда в качестве основных средств, то каким образом данные бухгалтерского учета в части их стоимости правильно учесть в налоговом учете?

Вопрос этот имеет следующее решение: ПБУ 5/01 выделяет вышеназванные основные средства в отдельную группу и позволяет данные средства труда списывать на издержки (производства, обращения) в момент ввода их в эксплуатацию.

То есть, как только в учете производится запись: «Дт 01, субсчет “Основные средства стоимостью до 20000 руб.”, Кт 08», сразу же становится возможной проводка Дт 20, 23, 25, 26, 44, 90, 91 Кт 01.

Таким образом, списанные в бухгалтерском учете в особом порядке данные основные средства могут рассматриваться для целей налогового учета в качестве материальных расходов. Отделить эти основные средства в бухгалтерском учете от основных средств стоимостью свыше 20000 руб. легко: они не амортизируют. Поэтому бухгалтерская запись Дт 20, 23, 25, 26, 44, 90, 91 Кт 02 будет означать износ по амортизируемым основным средствам, который принимается в налоговом учете в качестве амортизационных отчислений, а запись Дт 20, 23, 25, 26, 44, 90, 91 Кт 01 означает списание на производство и реализацию в налоговом учете материальных расходов.

Если МПЗ созданы силами самой организации, то по правилам бухгалтерского учета их стоимость определяется в размере фактических расходов по их производству, в налоговом учете – только в доле прямых расходов.

Логически такой выбор законодателя (налоговый учет) обоснован. Поскольку косвенные расходы, связанные с производством и реализацией, списываются на затраты единовременно, то учет движения готовой продукции (работ, услуг), остатков готовой продукции и незавершенного производства может вестись только в размере прямых расходов.

Но представим многопрофильное промышленное предприятие, которое для собственного потребления изготавливает в достаточно больших объемах нестандартную технологическую оснастку, приспособления, метизную продукцию, инструмент. Придерживаясь логики законодателя, оно вынуждено будет вести учет всей этой разрозненной массы МПЗ в двух оценках – по фактической производственной себестоимости (для бухгалтерского учета) и по величине прямых расходов (для налогового учета).

Это крайне трудоемко и неэффективно. Каким же образом, не нарушая логики законодателя и в то же время сближая подходы налогового и бухгалтерского учета по данному вопросу, получать верные результаты?

Как уже отмечалось, налоговый учет МПЗ, созданных силами самой организации, только в части прямых расходов не пустая прихоть законодателя. Таким образом устраняется возможность повторного списания величины косвенных расходов на затраты по производству (реализации).

Исходя из простого здравого смысла, крайне нецелесообразно вести учет движения данных МПЗ в двух оценках – в размере фактических затрат (в бухгалтерском учете) и в доле прямых расходов (в налоговом учете).

Необходимо понять, что учет по прямым статьям расходов не самоцель, а только средство для устранения двойного списания. Следовательно, поставив цель – получение верного финансового результата для целей налогообложения – и отбросив формальный подход к решению вопроса, мы можем предложить следующую учетную схему:

1. При определении стоимости МПЗ в налоговом учете принимать стоимость МПЗ, сформированную по правилам ПБУ 5/01 (т.е. в размере фактических затрат по их производству).
2. Уменьшать величину косвенных расходов текущего месяца на величину таких расходов, включенных в стоимость МПЗ.

Следует иметь в виду, что МПЗ, которые предприятие создает своими силами, изготавливаются для решения текущих производственных вопросов. Их списание на производство производится обычно в месяце их изготовления, реже в следующем месяце, но не позже налогового (отчетного) периода. Это может привести к искажению данных налогового учета в отчетном периоде, но не влияет на финансовые результаты за налоговый период (календарный год).

1. Поскольку МПЗ, созданные своими силами, представляют собой технологическую оснастку, приспособления, инструмент, то, согласно п. 2, 3 ст. 254, при списании будут отнесены к косвенным расходам.

Следовательно, если МПЗ изготовлены и списаны в течение отчетного (налогового) периода, то величина косвенных расходов будет определена верно, по правилам гл. 25 НК РФ.

Для пояснения данной мысли приведем следующий наглядный пример.

Допустим, величина косвенных расходов за первый месяц составила 7050 тыс. руб. В этом же месяце часть готовой продукции оприходована в качестве МПЗ (для использования на собственные нужды). Фактическая производственная себестоимость этой продукции составила 700 тыс. руб., в оценке по прямым расходам – 490 тыс. руб. Разность подходов к определению расходов в налоговом учете по правилам гл. 25 НК РФ и по предлагаемому варианту отразим в виде таблицы 1.

Таблица 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателей | По правилам гл. 25 НК РФ, тыс. руб. | По предлагаемому  варианту, тыс. руб. |
| 1-й вариант:  МПЗ списаны на производство в месяце изготовления |  |  |
| Величина косвенных расходов первого месяца  Увеличение величины косвенных расходов первого месяца в части МПЗ, созданных своими силами  Общая величина косвенных расходов первого месяца | 7050 тыс. руб.  490 тыс. руб.  7540 тыс. руб. | 7050 – (700 – 490) =  = 6840 тыс. руб.  700 тыс. руб.  7540 тыс. руб. |
| 2-й вариант:  МПЗ списаны на производство в любом другом месяце отчетного (налогового) периода  Величина косвенных расходов первого месяца | 7050 тыс. руб. | 6840 тыс. руб. |
| Увеличение величины косвенных расходов в месяце списания МПЗ, созданных своими силами | 490 тыс. руб. | 700 тыс. руб. |
| Общая величина косвенных расходов за отчетный (налоговый) период | 7540 | 7540 |

Таблица требует пояснений.

1. Поскольку МПЗ, созданные собственными силами, изготавливаются по специальным заявкам производственных подразделений (участков), то их изготовление связано с текущей производственной деятельностью. Таким образом, «производство для запаса» в данном случае можно исключить. Эти МПЗ используются, в основном, в месяце их изготовления, реже – в течение двух месяцев, квартала.
2. Как видно из таблицы, при первом варианте использования МПЗ величина косвенных расходов каждый месяц налогового периода остается неизменной, даже если мы пренебрегаем указаниями гл. 25 НК РФ.
3. При втором варианте списания величина косвенных расходов в первом месяце по предлагаемому варианту меньше, чем рассчитанная по правилам гл. 25 НК РФ. Но в течение отчетного (налогового) периода она полностью совпадает с величиной косвенных расходов по налоговому учету.

Исходя из вышеизложенного, считаем возможным откорректировать гл. 25 НК РФ в части определения стоимости МПЗ, созданных собственными силами, поскольку использование иной учетной схемы позволяет получать тождественный результат.

Надо отметить, что ст. 254 гл. 25 Налогового кодекса предусматривает лишь два способа поступления МПЗ:

1. путем купли-продажи, т.е. за плату;
2. создания своими силами.

ПБУ 5/01, кроме того, предусматривает следующие способы приобретения:

* + вклад в уставный капитал;
  + безвозмездное получение МПЗ;
  + приобретение в порядке обмена (оплата неденежными средствами).

Перечень материальных расходов (ст. 254 гл. 25) является открытым, а под формулировкой «приобретение МПЗ» можно понимать все возможные способы их приобретения. Поэтому будет правильным при возникновении у предприятия ситуации, не описанной в налоговом учете, в части формирования покупной стоимости МПЗ обратиться за разъяснениями к нормативной базе ПБУ 5/01.

При списании МПЗ подходы законодателя в налоговом и бухгалтерском учете на редкость тождественны. Стоимость МПЗ, списанных в производство, можно определять тремя методами: ЛИФО, ФИФО, средней себестоимости.

Следовательно, устранив все противоречия, возникавшие при формировании стоимости приобретения МПЗ, мы в бухгалтерском учете получаем величину расходов по МПЗ, списанным в производство, которая тождественна этой величине, принимаемой для целей налогового учета.

Материальные расходы в налоговом учете уменьшаются на величину возвратных отходов по цене возможного использования. Эта же формулировка содержится и в ПБУ 5/01. Но в отличие от бухгалтерского стандарта налоговый учет вносит полную ясность, расшифровывая понятие «цена возможного использования».

Под ней понимают рыночную стоимость возвратного сырья, если возможна его реализация, либо первоначальную стоимость с учетом процента уценки на потерю потребительских свойств, если использование возвратных отходов связано с дополнительными расходами.

**ГЛАВА 4. Учет расходов на оплату труда**

В данной главе необходимо отметить, что затраты на оплату труда ПБУ 10/99 рассматривает в качестве одной из составляющих так называемых «расходов по обычным видам деятельности». Что включает в себя понятие «расходы на оплату труда»? ПБУ 10/99, отвечая на этот вопрос, ссылается на специальные «отдельные» нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету.

На сегодняшний день Министерством финансов РФ не разработано специального ПБУ, посвященного этому вопросу. Поскольку вопрос отнесения расходов к затратам на оплату труда не может, в силу своей значимости, решаться на уровне методических рекомендаций (федеральных либо отраслевых), Министерству финансов следует серьезно задуматься над разработкой специального бухгалтерского стандарта. В международных стандартах финансовой отчетности этому вопросу посвящен стандарт «Вознаграждения работникам» (МСФО № 19). Поэтому на сегодняшний день нет другой альтернативы, кроме той, что предлагает ст. 255 гл. 25 НК РФ.

Основная часть расходов, поименованных в ст. 255, традиционно относится к затратам на оплату труда (см. п. 7 «Положения о составе затрат…» нормативного документа, предшествующего гл. 25 НК РФ).

Особенности, которые внесла ст. 255, следующие:

1. к затратам на оплату труда относят начисления в пользу работников, предусмотренные трудовым и (или) коллективным договором;
2. к расходам на оплату труда приравниваются выплаты по договорам добровольного страхования по перечню, указанному в п. 16 ст. 255.

При формальном подходе к вопросу можно утверждать, что к расходам, принимаемым для целей налогового учета (а следовательно, и бухгалтерского учета), относят любые начисления в пользу работников, если они предусмотрены трудовым и (или) коллективным договором. В этом случае следует напомнить (п. 1 ст. 252), что для признания расходов в налоговом учете необходимо, чтобы они соответствовали следующим трем критериям:

* + обоснованность (экономическая оправданность) расходов;
  + документальное подтверждение;
  + осуществление расходов в рамках деятельности, направленной на получение дохода.

В этой связи трудно найти прямую связь между расходами на оплату отдыха, лечения сотрудников и членов их семей и получением дохода от реализации.

Кроме того, существует перечень выплат (расходов), не признаваемых для целей налогообложения (ст. 270 гл. 25 НК РФ).

Вывод: для целей налогообложения принимаются выплаты, обозначенные в трудовом и (или) коллективном договоре, если они:

1. соответствуют критериям п. 1 ст. 252;
2. прямо не поименованы в ст. 270.

Вот, например, материальная помощь не может быть признана в качестве расходов в налоговом учете, так как в ст. 270 (п. 23) содержится на это прямое указание.

А расходы на доставку работников ведомственным транспортом могут быть признаны в налоговом учете в случае, когда они предусмотрены трудовым (коллективным) договором. Неотражение данных расходов в вышеназванных документах влечет их непризнание в налоговом учете.

Важно отметить, что выплаты, традиционно относимые к расходам на оплату труда, аккумулируются в бухгалтерском учете по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». И можно смело сказать, что из них та часть расходов, которая участвует в формировании бухгалтерской себестоимости (бухгалтерская запись Дт 20, 23, 25, 26, 44, Кт 70), может быть безо всяких ограничений принята и в налоговом учете.

Но существуют выплаты (расходы), которые, в силу их специфики, не могут быть в бухгалтерском учете отнесены к расходам на оплату труда, поскольку формируются на других счетах бухгалтерского учета.

Например, расходы предприятия по доставке работников ведомственным транспортом формируются в бухгалтерском учете на счете 23 «Вспомогательные производства». Или расходы по добровольному страхованию, которые хотя и относятся на бухгалтерскую себестоимость, но не бухгалтерской записью Дт 26 Кт 70, а Дт 26 Кт 76 субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Таким образом, подводя черту под сказанным, можно сказать следующее:

1. Поскольку при формировании расходов на оплату труда в бухгалтерском учете мы используем критерии, заложенные в ст. 255 НК РФ, то расходы на оплату труда, относимые в бухгалтерском учете на себестоимость, можно полностью принимать для целей налогового учета.
2. Помимо этого, в налоговом учете к расходам на оплату труда относят затраты, которые в бухгалтерском учете не находят отражения в кредитовых оборотах по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Это расходы по добровольному страхованию (бухгалтерская запись Дт 26 Кт 76), расходы по проезду к месту учебы и обратно (Дт 26 Кт 71).

Нет необходимости детально останавливаться на отчислениях на социальные нужды. Поскольку расходы на оплату труда в налоговом и бухгалтерском учете тождественны, постольку и тождественны отчисления от неё. Величина отчислений, принимаемая в налоговом учете, отражается в бухгалтерском учете следующими записями: Дт 20, 23, 25, 26, 44 Кт 69 по соответствующим субсчетам.

**ГЛАВА 5. Прочие расходы: учет в соответствии с требованиями главы 25 Налогового кодекса**

Особого внимания требует вопрос определения в налоговом учете величины прочих расходов.

Основная часть прочих расходов, перечисленная в ст. 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией», в бухгалтерском учете аккумулируется на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Важно отметить, что прочие расходы состоят из простых элементарных статей и статей комплексных.

Примером простой статьи являются расходы на аудиторские услуги, юридические, информационные услуги.

О комплексной статье речь идет, когда предприятие осуществляет собственными силами содержание служебного транспорта, охрану имущества, услуги внутренней телефонной связи (собственная АТС), производит расходы на обеспечение условий охраны труда и техники безопасности.

Каждая комплексная статья включает в себя материальные расходы, расходы на оплату труда, амортизационные отчисления и прочие расходы.

Предприятие вправе самостоятельно выбрать, каким образом учитывать в налоговом учете комплексные статьи: по их элементам (материальные запасы, оплата труда, амортизация, прочие) либо общую величину затрат по этим статьям принимать в качестве прочих расходов. Это право нормативно закреплено п. 4 ст. 252 НК РФ.

Для упрощения учетных процедур предпочтителен второй вариант, когда полная величина расходов по комплексной статье принимается в качестве прочих расходов.

Кроме расходов, аккумулируемых в бухгалтерском учете на счете 26, к прочим расходам для целей налогообложения следует относить суммы налогов и сборов, начисленные в установленном порядке.

В бухгалтерском учете начисление этих налогов и сборов отражается следующими бухгалтерскими записями:

Дт 20, 23, 25, 26, 44 Кт 68, 69 – в части отчислений ЕСН и ОПС, страхования от несчастных случаев на производстве;

Дт 26 Кт 68 – в части налогов (сборов), относимых в бухгалтерском учете на себестоимость (транспортный, земельный, плата за фактическое загрязнение окружающей среды, водный налог, невозмещаемый НДС…);

Дт 91.2 «Прочие расходы» Кт 68 – в части налогов (сборов), относимых в бухгалтерском учете на операционные расходы.

К прочим расходам относят расходы на обязательное и добровольное страхование имущества. Эти расходы в бухгалтерском учете отражаются бухгалтерскими проводками Дт 26, 44 субсчет «Обязательное страхование» Кт 76 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» и Дт 26, 44 субсчет «Добровольное страхование» Кт 76.

К прочим расходам в налоговом учете относят потери от брака. В бухгалтерском учете эти расходы собираются по дебету счета 28 в корреспонденции со счетами затрат основного, вспомогательного производства (на сумму окончательно забракованной продукции), со счетами учета материалов, оплаты труда, отчислений на социальные нужды и др. (на величину расходов по исправлению брака).

К прочим расходам в налоговом учете относят расходы на проводимые ремонты. В бухгалтерском учете текущие и средние ремонты могут относиться на себестоимость единовременно, бухгалтерская запись: Дт 25, 26 Кт 10, 16, 60, 70, 68, 69, 76. В этом случае величина расходов на ремонт в бухгалтерском и налоговом учете будет одинакова.

При осуществлении дорогостоящих текущих и средних ремонтов, а также при проведении капитальных ремонтов в бухгалтерском учете затраты на их осуществление первоначально относят в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» и только после этого списывают на себестоимость выпускаемой продукции в течение определенного периода (равными долями). В налоговом учете эти расходы увеличивают величину прочих расходов единовременно в периоде их возникновения.

Кроме того, к прочим расходам относят:

* из общепроизводственных затрат – расходы на охрану труда и обеспечение техники безопасности;
* из расходов на содержание оборудования – затраты на получение лицензий (разрешений) на определенные виды деятельности, диагностику оборудования и сопутствующие расходы.

При определении величины прочих расходов из общей величины расходов по счету 26 необходимо вспомнить, какие расходы в бухгалтерском учете относят к общехозяйственным. Определим их следующими блоками:

1. Расходы на содержание общезаводских подразделений и служб (собственной АТС, службы охраны, службы противопожарной безопасности, содержание служебного транспорта, расходы на содержание помещений, объектов общепита), расходы на охрану труда и технику безопасности.
2. Услуги сторонних организаций (связи, информационно-консуль-тационные, аудиторские, комиссионные сборы, маркетинговые исследования рынка, расходы на приобретение услуг по управлению организацией, юридические, нотариальные услуги, расходы на подготовку и переподготовку кадров и др.).
3. Лимитируемые расходы (командировочные расходы, расходы на рекламу, представительские).
4. Расходы по содержанию административно-управленческого персонала, включая расходы на оплату труда, отчисления от неё, расходы на канцелярские товары, расходы по приобретению и использованию лицензионных программ для ЭВМ и другие.
5. Расходы, связанные с ремонтом (текущим, средним, капитальным) зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств общехозяйственного назначения.
6. Расходы на оплату труда и отчисления от неё, начисляемые в случаях, предусмотренных законодательством (за время учебного отпуска, выполнения государственных обязанностей и др.).
7. Расходы по содержанию зданий, сооружений, инвентаря общехозяйственного назначения (включая затраты на освещение, отопление, поддержание чистоты и др.).
8. Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества (ст. 263 НК); расходы на обязательное и добровольное страхование работников (ст. 255 НК).
9. Налоги и сборы, относимые в бухгалтерском учете на себестоимость.

Расходы, обозначенные в п. 1 (по так называемым комплексным статьям), в полном размере, без разбивки по элементам, относятся к прочим расходам в налоговом учете.

Расходы, обозначенные в п. 2 (это так называемые простые статьи), относятся к прочим расходам в налоговом учете.

Лимитируемые затраты (п. 3) относятся к прочим расходам в налоговом учете только в пределах лимитов.

Расходы по содержанию административно-управленческого персонала (п. 4) для целей налогового учета разбиваются на элементы (материальные затраты, оплата труда, амортизация, прочие расходы). При этом к прочим расходам относятся отчисления по ЕСН и страхованию от несчастных случаев, канцелярские расходы, расходы по приобретению и использованию лицензионных программ для ЭВМ и др.

Расходы на ремонты (оговоренные п. 5) в полном объеме (так как статья комплексная) относятся к прочим расходам в периоде их возникновения. Таким образом, если в бухгалтерском учете затраты отражаются по дебету счета 26 субсчет «Расходы на ремонт основных средств общехозяйственного назначения» с кредита счетов учета материалов, оплаты труда, отчислений на социальные нужды, счетов расчетов (бухгалтерская запись Дт 26 Кт 10, 16, 70, 69, 68, 76, 60), то эти расходы в полном размере принимаются для целей налогообложения.

Если же по дебету счета 26 списываются расходы на ремонт прошлых периодов, относимые в бухгалтерском учете на затраты равными долями, то эти расходы не должны приниматься для целей налогового учета (бухгалтерская запись Дт 26 Кт 97).

Расходы, обозначенные пунктами 6 и 7, для целей налогового учета подлежат разбивке по элементам (материальные затраты, оплата труда, амортизация, прочие расходы).

Расходы, обозначенные в пункте 8 в части страхования имущества, относят к прочим расходам, в части страхования работников – к расходам на оплату труда.

Расходы, обозначенные в пункте 9 для целей налогового учета, относят к прочим расходам.

Для формирования достоверной информации о величине прочих расходов, принимаемой для целей налогообложения, необходимо учитывать следующее.

К прочим относятся:

1. Общехозяйственные расходы, обозначенные п. 1, 2, 3, 5, 9 группировки. При этом из лимитируемых расходов исключаются сверхлимитные, из расходов на ремонты – расходы прошлых отчетных периодов.

Из затрат на содержание АУП (п. 4) – расходы на канцтовары, подписку, приобретение лицензионных программ.

Из затрат по страхованию (п. 8) – расходы на страхование имущества.

Из остальных затрат (п. 4, 6, 7) – суммы начисленных налогов и сборов в соответствии с законодательством РФ.

1. Суммы начисленных налогов и сборов в соответствии с законодательством РФ, расходы, по которым уменьшают налогооблагаемую прибыль (кроме учтенных в составе общехозяйственных расходов).
2. Расходы на ремонты производственных основных средств, осуществленные в текущем периоде: по дебету счетов 25 субсчет «Общепроизводственные расходы», 25 субсчет «Расходы по содержанию оборудования», 97 «Расходы будущих периодов».
3. Расходы на исправление брака, потери от брака (бухгалтерская запись Дт 20, 23 Кт 28).
4. Из общепроизводственных расходов – расходы на обеспечение условий охраны труда и техники безопасности.
5. Из расходов по содержанию и эксплуатации оборудования – затраты на получение разрешений (лицензий), диагностику оборудования, сопутствующие расходы.
6. Расходы по обязательному и добровольному страхованию имущества (кроме учтенных в составе общехозяйственных расходов).

Таким образом, мы рассмотрели поэлементный состав затрат в налоговом учете, дающий понятие «расходы, связанные с производством и реализацией», и определили, конечно, в общих чертах, каким образом из данных бухгалтерского учета получить информацию, используемую для определения налогооблагаемой прибыли. В данном случае речь идет о распределении бухгалтерских затрат по элементам в контексте правил налогового учета. Такое распределение – дело, в общем, трудоемкое, но не сложное, к тому же довольно привычное: теми же методами пользуется бухгалтер при составлении статистической формы 5-з (требующей поэлементной разбивки затрат).

**ГЛАВА 6. Прямые и косвенные расходы в налоговом учете**

Налоговый кодекс задачу усложняет и вводит понятие прямых и косвенных расходов (п. 1 ст. 318).

К прямым расходам относятся:

* материальные затраты, перечисленные в подп. 1 и 4 п. 1 ст. 254;
* расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства (товаров, работ, услуг), суммы ЕСН и ОПС на страховую и накопительную часть трудовой пенсии;
* суммы амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Перечень прямых расходов законодатель оставил открытым, позволяя предприятиям учитывать отраслевую специфику работы.

Прямые расходы «проходят сложный путь», прежде чем уменьшить налогооблагаемую прибыль в виде расходов на производство и реализацию.

Величина прямых расходов участвует в расчете остатков НЗП, готовой, но не отгруженной продукции, отгруженной, но не реализованной продукции.

Значительно проще обстоит дело с суммой косвенных расходов. Последние в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

К прямым расходам, таким образом, относится определенная часть материальных затрат, расходов на оплату труда, амортизационных отчислений, прочие расходы (в части ЕСН, начисленного от величины прямых расходов на оплату труда).

Каким образом, используя информационную базу бухгалтерского учета, определить величину прямых расходов текущего периода?

В доперестроечное время промышленные предприятия не испытывали недостатка в нормативной базе, отраслевых инструкциях, учитывающих особенности формирования себестоимости готовой продукции. В настоящее время данные нормативные документы утратили силу, ничего нового разработано не было. Поэтому большинство предприятий отразило принципы формирования себестоимости продукции, заложенные в старых инструкциях, в своей учетной политике, и применяет их и по сей день.

Затраты на производство продукции ведутся по следующим калькуляционным статьям:

* сырье, материалы,
* оплата труда,
* отчисления на социальные нужды,
* общепроизводственные расходы,
* расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, включая ремонты,
* общехозяйственные расходы.

Кроме того, отдельно учитываются непроизводительные расходы, как-то: простои по внутрипроизводственным причинам, потери от брака. В случае необходимости из сырья и материалов в отдельную статью выделяют основные материалы (при применении попроцессного метода калькулирования).

Величина прямых расходов основного производства будет включать расходы на сырье и материалы, металл, оплату труда и отчисления на социальные нужды в части ЕСН и ОПС. Из статей «Общепроизводственные расходы» и «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования» в качестве прямых расходов будет учтена только амортизация основных средств.

Таким образом, прямые расходы основного производства для целей налогового учета можно определить, просуммировав следующие бухгалтерские проводки:

Дт 20 статья «Сырье, материалы» Кт 10, 16, 71, 60, 76, 0.1

Дт 20 статья «Оплата труда» Кт 70

Дт 20 статья «Отчисления на социальные нужды» Кт 68 «ЕСН»

Дт 25 «Общепроизводственные расходы» Кт 02 «Основные средства стоимостью свыше 10 тыс. руб.»

Дт 25 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования» Кт 02 «Основные средства стоимостью свыше 10 тыс. руб.».

Кроме того, необходимо определить величину прямых расходов вспомогательных производств, которые возникают в случае реализации продукции (работ, услуг) на сторону или использовании для нужд основного производства.

Для определения величины прямых расходов необходимо пояснить, что организация учета затрат вспомогательных производств должна строиться по тем же правилам и принципам, что и основного производства. Следовательно, целесообразно к счету 23 «Вспомогательные производства» открыть следующие счета: сч. 25 «Общепроизводственные расходы», сч. 25 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования», сч. 25 «Расходы на ремонт зданий и сооружений», сч. 25 «Расходы на ремонт оборудования и транспортных средств». Эти счета дадут необходимую детализацию для трансформации бухгалтерских данных в налоговом учете.

При такой учетной детализации по дебету счета 23 мы имеем величину «потенциальных» прямых расходов вспомогательных производств.

Бухгалтерские записи:

Дт 23 Кт 10, 16, 71, 60, 76, 0.1 – в части материальных расходов;

Дт 23 Кт 70 – в части оплаты труда;

Дт 23 Кт 68 – в части ЕСН.

Амортизация, учитываемая в качестве прямых расходов, отражена в бухгалтерском учете следующими записями:

Дт 25 сч. «Общепроизводственные расходы» Кт 02 «Основные средства стоимостью свыше 10 тыс. руб.»

Дт 25 сч. «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования» Кт 02 «Основные средства стоимостью свыше 10 тыс. руб.».

При определении величины прямых расходов вспомогательных производств необходимо учитывать следующее:

* не все расходы вспомогательных цехов носят производственный характер. Речь идет о расходах, относимых в бухгалтерском учете по дебету счетов 29. 84 и кредиту счета 23 (непроизводственная сфера);
* часть расходов капитализируется, формирует расходы будущих периодов, отклонения в стоимости материалов (бухгалтерская запись Дт 07, 08, 15, 97 Кт 23). Эти расходы не являются расходами текущего периода.

Величина прямых расходов вспомогательных производств определяется, как отмечалось выше, только по тем из них, которые дают реализацию на сторону или используются для нужд основного производства. Следовательно, для определения величины прямых расходов по вспомогательному цеху (участку) необходимо сумму «потенциальных» прямых расходов откорректировать на удельный вес продукции (работ, услуг), произведенной цехом на сторону и для основного производства в общем объеме продукции (работ, услуг) вспомогательного цеха в стоимостном выражении.

В любом случае величина материальных затрат уменьшается на величину возвратных отходов (Дт 20, 23 Кт 10, 15).

Первоначальная редакция главы 25 НК позволяла относить к прямым расходам только материальные затраты, поименованные в пп. 1 п. 1 ст. 254 НК, то есть это могли быть только расходы на приобретение сырья и материалов, составляющих основу готового изделия или являющихся необходимым компонентом при его изготовлении. Кроме того, федеральный закон 57-ФЗ дополнил этот перечень, отнеся к прямым материальным затратам расходы на приобретение комплектующих изделий и полуфабрикатов.

Каким образом в данном случае можно было определять величину прямых материальных затрат вспомогательному участку, производящему тепловую энергию?

Основными материальными затратами при ее производстве являются природный газ и вода (в качестве энергоносителя), поименованные в пп. 5 п. 1 ст. 254 НК. Следовательно, эти расходы для целей налогового учета не могли быть отнесены к прямым.

Можно привести пример и в части материальных расходов основного производства. Это касается услуг производственного характера, которые формально (пп. 6 п. 1 ст. 254 НК) не могли быть отнесены к прямым расходам. Это услуги по изготовлению метизов, сложных непрофильных для данного предприятия конструкций, работы по специальной антикоррозийной защите, осуществляемые силами сторонних организаций.

Если подходить к решению данного вопроса по существу и учитывать один из основных принципов бухгалтерского учета – приоритет содержания перед формой (п. 7 ПБУ 1/98) – то необходимо признать, что все вышеперечисленные расходы следовало относить к прямым.

Законодатель устранил это противоречие и Федеральным законом № 58-ФЗ от 06.06.2005 г. оставил перечень прямых расходов открытым, предоставив право предприятиям самостоятельно определять возможность отнесения материальных расходов к прямым.

Мы уже неоднократно отмечали, что налоговый учет, оторванный от веками отшлифованной системы бухгалтерского учета, не жизнеспособен. Поэтому для самоутверждения этому детищу Департамента налогообложения прибыли Министерства РФ по налогам и сборам необходимо как можно быстрее видоизмениться, «мутировать» в хорошем смысле в сторону сближения с бухгалтерским учетом. Процесс такого сближения мы наблюдаем сегодня на практике.

**ГЛАВА 7. Определение величины косвенных расходов в налоговом учете**

Мы уже определились, каким образом всю величину расходов текущего периода разделить по элементам, а именно:

* материальные расходы,
* оплата труда,
* амортизация,
* прочие расходы.

Вторым шагом был поиск в каждом из названных элементов затрат расходов, отвечающих критериям пп. 1 п. 1 ст. 318 (то есть прямым расходам).

Таким образом, материальные расходы, за вычетом прямых, относятся к косвенным материальным расходам. Оплата труда, за вычетом прямых расходов, относится к косвенным, то же касается амортизации и прочих расходов.

Каким образом, соблюдая требования «полноты» отражения учетных данных, исключить возможные неточности, которые неизбежно возникнут в налоговом учете при игнорировании принципа «двойной записи»?

Предлагаем для упрощения сбора информации в бухгалтерском учете с целью определения расходов, принимаемых в налоговом учете, ввести в рабочий план счетов счет 31 «Налоговый учет затрат». В принципе в типовом плане счетов оставлены свободными номера с 30 по 39 для аналитического учета расходов, необходимых при принятии управленческих решений (для ведения управленческого учета).

Можно с уверенностью сказать, что распределение расходов по принципам налогового учета несет в себе определенную аналитическую нагрузку, представляя расходы предприятия по их элементам.

Счет 31 должен иметь субсчета (статьи расходов), близкие тем, которые отражены в налоговой декларации по налогу на прибыль. Приведем их перечень:

Субсчет 01 «Прямые расходы при выполнении работ, оказании услуг»

Субсчет 02 «Прямые расходы при производстве продукции вспомогательных производств»

Субсчет 03 «Прямые расходы при производстве продукции основного производства»

Субсчет 04 «Оплата труда (косвенные расходы)»

Субсчет 05 «ЕСН (косвенные расходы)»

Субсчет 06 «Расходы по ремонту основных средств (косвенные расходы)»

Субсчет 07 «Прочие расходы»

Субсчет 08 «Материальные расходы (косвенные)»

Субсчет 09 «Покупная стоимость товаров, услуг, предназначенных для перепродажи»

Субсчет 10 «Амортизация (косвенные)».

Каким образом отразить по дебету счета 31 косвенные расходы основного производства?

Как уже отмечалось, затраты по дебету счета 20 «Основное производство» формируются по калькуляционным статьям. Статьи прямых расходов, перечисленные ранее: сырье, материалы, оплата труда, ЕСН (из отчислений на социальные нужды), ОПС, амортизация из общепроизводственных расходов и расходов по содержанию и эксплуатации оборудования.

Следовательно, косвенными расходами будут являться:

* отчисления на страхование от несчастных случаев (их отчислений на социальные нужды),
* потери от брака,
* общепроизводственные расходы без учета амортизации,
* расходы по содержанию и эксплуатации оборудования без учета амортизации,
* полная величина общехозяйственных расходов.

Как известно, отчисления на обязательное страхование от несчастных случаев от оплаты труда основных рабочих отражаются в бухгалтерском учете следующей записью:

Дт 20 ст. «Отчисления на социальные нужды» Кт 69.

Для отражения величины отчислений в налоговом учете следует вышеуказанную бухгалтерскую запись трансформировать в две с использованием счета 31:

Дт 31 субсчет 07 «Прочие расходы» Кт 69 – отражена в налоговом учете величина отчислений на обязательное страхование от несчастных случаев;

Дт 20 субсчет «Отчисления на социальные нужды» Кт 31,0 – величина отчислений отнесена на расходы в бухгалтерском учете.

Пункт 47 ст. 264 относит к прочим расходам потери от брака. Расходы на исправление брака и стоимость окончательно забракованной продукции в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 28. Причем стоимость забракованной заказчиком готовой продукции отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 28 с кредита счета 43, стоимость забракованного полуфабриката – Дт 28, Кт 20, 21.

Расходы по исправлению брака (если брак исправим) отражаются по Дт 28 с Кт 10, 16, 23, 60, 71, 70, 68, 69.

Если брак неисправим, то расходы на повторную подачу сырья, материалов, расходы на оплату труда и другие (бухгалтерская запись Дт 28, Кт 10, 16, 70, 68, 69) уменьшаются на величину возвратных отходов по цене возможного использования (Дт 10, Кт 28), удержаний с виновных лиц (Дт 70, Кт 28), возмещения убытков, если брак произошел по вине поставщика (Дт 76 субсчет «Расчеты по претензиям» Кт 28).

В результате сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счету 28 определяются окончательные потери от брака. Эти расходы отражаются в бухгалтерском учете записью Дт 20 ст. «Потери от брака», Кт 28.

Расходы на исправление брака, в случае, когда забракован полуфабрикат, относятся первоначально по дебету счета 28 с кредита счета 20 (21) на стоимость забракованного полуфабриката, а затем с учетом дополнительных расходов списываются по дебету счета 20 ст. «Потери от брака» с кредита счета 28.

Для упрощения учетных процедур допускается не списывать по дебету счета 28 стоимость забракованного полуфабриката, а формировать на этом счете только дополнительные расходы, связанные с возникшим браком.

Для определения величины прочих расходов из расходов на брак необходимо определить, вся ли величина расходов, сформированная в бухгалтерском учете на счете 28, может быть признана в налоговом учете по правилам гл. 25 НК РФ.

В налоговом учете выпадают расходы, отраженные бухгалтерской записью Дт 28 Кт 23, поскольку данные расходы нашли свое отражение по дебету счета 31, при формировании косвенных расходов вспомогательных производств.

В налоговом учете при формировании потерь от брака стоимость забракованной готовой продукции будет учтена только в доле прямых расходов (п. 2 ст. 319 гл. 25 НК РФ).

Все остальные расходы (за вычетом их возмещения) признаются в налоговом учете как потери от брака. Признанные расходы относятся по дебету счета 31 субсчет 07 «Прочие расходы» с кредита счета 28, с последующим отнесением на затраты основного производства, бухгалтерской проводкой Дт 20 статья «Потери от брака» Кт 31 субсчет 0.

Расходы, которые не могут быть признаны в налоговом учете, в качестве расходов на брак списываются на затраты основного производства традиционно, бухгалтерская запись Дт 20 статья «Потери от брака» Кт 28.

Общепроизводственные расходы в бухгалтерском учете аккумулируются на счете 25,0 и в конце месяца относятся на себестоимость основного производства бухгалтерской записью Дт 20 «Общепроизводственные расходы» Кт 25,0 «Общепроизводственные расходы».

Общепроизводственные расходы в бухгалтерском учете состоят из следующих статей:

1. оплата труда цехового персонала.
2. отчисления на социальные нужды.
3. расходы на содержание производственных зданий, сооружений.
4. расходы на ремонты.
5. амортизация зданий, сооружений.
6. расходы на охрану труда и поддержание нормальных условий труда и ТБ.

Наша задача состоит в том, чтобы:

1. Произвести разбивку косвенных расходов в бухгалтерском учете согласно требованиям гл. 25 НК РФ. То есть разделить эти расходы на материальные затраты, оплату труда, ЕСН, расходы на ремонты, прочие расходы.
2. Отразить в налоговом учете по соответствующим статьям результаты полученной группировки бухгалтерских данных.

Для выполнения названной задачи рассмотрим подробно каждую из статей счета 25.0.

Статья 1 – оплата труда цехового персонала.

Обороты по данной статье формируются бухгалтерской проводкой Дт 25 Кт 70. Следовательно, в налоговом учете расходы будут отнесены по дебету счета 31 субсчет 04 «Оплата труда (косвенные)».

Статья 2 – отчисления на социальные нужды.

Обороты по данной статье формируются бухгалтерскими проводками: Дт 25 Кт 68, 69 и включают всю сумму отчислений на социальные нужды, из которых ЕСН (Дт 25 Кт 68) в налоговом учете будет отнесен по дебету счета 31 субсчет 05 «ЕСН (косвенные расходы)», а обязательное страхование от несчастных случаев (Дт 25 Кт 69) – по дебету счета 31 субсчет 07 «Прочие расходы».

Статья 3 – расходы на содержание производственных зданий, сооружений.

Данные расходы включают в себя:

* услуги вспомогательных цехов на освещение, отопление, техническое обслуживание (бухгалтерская запись: Дт 25 Кт 23);
* оплату труда подсобных рабочих (Дт 25 Кт 70);
* отчисления от оплаты труда (Дт 25 Кт 68, 69);
* покупная стоимость электрической, тепловой энергии (Дт 25 Кт 60);
* списание материалов на поддержание чистоты на производстве (Дт 25 Кт 10, 16, 0.1).

Услуги вспомогательных цехов, отнесенные в дебет счета 25, во избежание двойного счета не относятся на расходы в налоговом учете, поскольку эти расходы уже нашли свое отражение по дебету счета 31 при формировании налоговых расходов вспомогательных производств.

Оплата труда и отчисления от нее находят отражение в налоговом учете в порядке, приведенном выше.

Покупная стоимость энергии, расходы на списание материалов подлежат отнесению по дебету счета 31 субсчет 08 «Материальные расходы (косвенные)».

Статья 4 – расходы на ремонты.

Обороты по данной статье формируются бухгалтерскими проводками: Дт 25 Кт 10, 16, 70, 68, 69, 60, 76, 97, 0.1.

Как отмечалось выше, расходы на ремонты, относимые на затраты равными долями со счета 97 «Расходы будущих периодов», не принимаются для целей налогового учета.

Все остальные расходы этой комплексной статьи относятся в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 06 «Расходы по ремонту основных средств (косвенные расходы)».

Статья 5 – амортизационные расходы относятся к прямым и учитываются в налоговом учете в ином порядке.

Статья 6 – расходы на охрану труда, поддержание нормальных условий труда и ТБ – включает в себя:

* услуги вспомогательных цехов на поддержание санитарных норм труда (услуги участков: котельная, фекальная и другие) (бухгалтерская запись Дт 25 Кт 23);
* расходы на обеспечение спецодеждой (Дт 25 Кт 10, 01);
* расходы на обеспечение молоком, обезжиривающими средствами (мыло) (Дт 25 Кт 10, 16);
* услуги сторонних организаций по стирке и чистке спецодежды (Дт 25 Кт 60).

Поскольку статья является комплексной, то полная величина расходов (за исключением услуг вспомогательных цехов) относится в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 07 «Прочие расходы».

Произведя группировку косвенных расходов согласно требованиям налогового учета, мы получим разбивку расходов на следующие статьи:

* 1. – оплата труда;
  2. – ЕСН;
  3. – расходы на ремонты;
  4. – прочие расходы;
  5. – материальные расходы.

Сгруппированные таким образом затраты отражаются бухгалтерскими записями:

Дт 31, субсчета 04, 05, 06, 07, 08 Кт 25.0 – отнесены на соответствующие статьи налогового учета «Общепроизводственные расходы основного производства».

Дт 20 «Статья «Общепроизводственные расходы» Кт 31 субсчет 0 – общепроизводственные расходы отнесены в бухгалтерском учете на затраты основного производства.

Однако при таком закрытии счета 25 «Общепроизводственные расходы» остаются затраты, которые нельзя отнести по дебету счета 31. Это прямые расходы (амортизация), услуги вспомогательных производств и расходы на ремонты, осуществленные в прошлые периоды (бухгалтерская запись Дт 25 Кт 97). Эти так называемые выпадающие затраты следует относить на расходы основного производства традиционно, бухгалтерская запись Дт 20 ст. «Общепроизводственные расходы» Кт 25.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования основного производства в бухгалтерском учете аккумулируются на соответствующем субсчете к счету 25. Для удобства присвоим ему порядковый номер 1, таким образом, счет учета РСЭО – 25.1.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования состоят из следующих статей:

1. Оплата труда обслуживающего персонала.
2. Отчисления на социальные нужды.
3. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.
4. Расходы на ремонт оборудования.
5. Амортизация оборудования.

Статьи 1 и 2 данного счета будут относиться в налоговом учете аналогично соответствующим статьям счета 25 к общепроизводственным расходам.

Статья 3 – расходы на содержание и эксплуатацию оборудования. Данные расходы включают в себя:

* услуги вспомогательных цехов по поддержанию оборудования основного производства в исправном состоянии (бухгалтерская запись Дт 25.1 Кт 23). Это расходы энергосилового цеха по обеспечению бесперебойной работы оборудования электроэнергией, сжатым воздухом; расходы ремонтно-механического цеха (участка) по наладке оборудования, поддержанию машин и механизмов основного производства в рабочем состоянии и др.;
* расходы на электроэнергию, сжатый воздух (покупные), расходы на приобретение смазочных материалов, индустриальных масел, других материалов (бухгалтерская запись Дт 25.1 Кт 60, 10, 16);
* разрешения (лицензии), выданные специализированными организациями, необходимые для работы отдельных видов оборудования (подъемные краны, оборудование подстанции, сосуды, работающие под давлением и др.), периодический диагностический контроль оборудования, периодическая аттестация и предаттестационная подготовка специального персонала (обслуживающего оборудование и ответственных лиц). В бухгалтерском учете данные расходы относятся к расходам будущих периодов и переносят свою стоимость частями (бухгалтерская запись Дт 25 Кт 97).

Затраты вспомогательных цехов, как отмечалось ранее, во избежание двойного счета не участвуют в формировании расходов по содержанию оборудования в налоговом учете.

Затраты на энергию, сжатый воздух, расходы на приобретение материалов подлежат отражению в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 08 «Материальные расходы (косвенные)».

Интересным представляется вопрос отнесения в налоговом учете расходов предприятия по получению разрешений (лицензий) на определенные виды деятельности, периодических расходов на диагностирование оборудования и других расходов, относимых в бухгалтерском учете на счет 97 «Расходы будущих периодов».

Предприятиям, признающим расходы по методу начисления, предоставлено право формировать затраты исходя из принципа равномерности и пропорциональности, путем соотнесения доходов и расходов. Об этом прямо сказано в п. 1 ст. 272 ч. II НК РФ.

Таким образом, если предприятие, получившее лицензию, например, на осуществление определенного вида деятельности сроком на 3 года, будет в течение этого периода получать доходы от реализации продукции, то, используя принцип равномерности, сумму расходов на получение этой лицензии (включая сопутствующие затраты) следует относить на затраты в течение трех налоговых периодов. Под сопутствующими расходами следует понимать расходы на диагностирование, техническое освидетельствование оборудования, расходы на проведение периодической аттестации и предаттестационной подготовки специального (обслуживающего) персонала. Все эти расходы предшествуют получению лицензии и входят в «обязательный перечень» документов, необходимый для её выдачи.

Расходы, связанные с получением разрешений (лицензий), по своей сущности следует относить к прочим расходам, хотя они прямо не поименованы в статье 264 части II НК РФ. Эти затраты подлежат отражению в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 07 «Прочие расходы».

Статья 4 – расходы по ремонту оборудования. Данная статья включает в себя следующие расходы:

* расходы на ремонты, осуществляемые силами вспомогательных цехов (Дт 25.1 Кт 23);
* расходы на ремонты, осуществляемые сторонними организациями (Дт 25.1 Кт 60, 76);
* расходы на ремонты, осуществляемые собственными силами основного цеха (Дт 25.1 Кт 10, 16, 70, 68, 69, 0.1);
* расходы на ремонты, равномерно относимые в бухгалтерском учете на затраты текущего периода (Дт 25.1 Кт 97).

Как неоднократно отмечалось выше, расходы вспомогательных цехов и затраты, относимые со счета 97 «Расходы будущих периодов» (Дт 25.1 Кт 23, 97), не принимаются в налоговом учете в качестве расходов по ремонту оборудования.

Все остальные составляющие этой статьи (№ 4), отражаемые в бухгалтерском учете проводкой Дт 25.1 Кт 10, 16, 60, 76, 70, 68, 69, 0.1, принимаются в налоговом учете в качестве расходов на ремонт. При этом они относятся в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 06 «Расходы по ремонту основных средств (косвенные расходы)».

Статья 5 – амортизация оборудования – включает в себя расходы, признаваемые в налоговом учете в качестве прямых и учитываются в отдельном порядке.

Таким образом, произведя группировку косвенных расходов согласно требованиям гл. 25 НК РФ, получим косвенные расходы по счету 25.1, сформированные по следующим статьям:

04 – оплата труда,

05 – ЕСН,

06 – расходы на ремонты,

07 – прочие расходы,

08 – материальные расходы.

Сгруппированные таким образом затраты отражаются бухгалтерскими записями: Дт 31 субсчета 04, 05, 06, 07, 08 Кт 25.1 и отнесены на соответствующие статьи налогового учета «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования основного производства».

Дт 20 статья «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования» Кт 31 субсчет 0 – расходы отнесены в бухгалтерском учете на затраты основного производства.

Так называемые «выпадающие расходы» относят на затраты основного производства бухгалтерской записью Дт 20 статья «РСЭО» Кт 25.1.

Общехозяйственные расходы в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 26. этот счет подлежал подробному рассмотрению при изучении вопроса определения в налоговом учете величины прочих расходов.

Мы выяснили, что при всем разнообразии затрат, отражаемых в бухгалтерском учете по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы», можно выделить 9 блоков расходов, в зависимости от особенностей их отражения в налоговом учете.

Расходы, поименованные в первом блоке, отражаются в бухгалтерском учете следующими записями: Дт 26 Кт 10, 16, 23, 60, 76, 70, 68, 69, 0.1, 02, 71, 97. Все расходы по этим комплексным статьям отражаются по дебету счета 31 субсчет 07 «Прочие расходы». Исключение составляют услуги вспомогательных цехов (бухгалтерская запись Дт 26 Кт 23).

Услуги сторонних организаций, обозначенные в блоке № 2, отражаются в бухгалтерском учете следующей записью: Дт 26 Кт 60, 71, 76, 97. К услугам, списываемым со счета 97 «Расходы будущих периодов», могут относиться расходы на подготовку кадров как сопутствующие при получении лицензии, расходы по сертификации продукции, подлежащие отнесению на затраты в налоговом учете в течение срока действия сертификата соответствия и др. Поэтому данные расходы в полном размере относятся по дебету счета 31 субсчет 07 «Прочие расходы».

Расходы (блок № 3) на рекламу, представительские, командировочные (Дт 26 Кт 10, 16, 71, 60, 76) принимаются в налоговом учете только в пределах лимитов. Отнесение в налоговом учете осуществляется по дебету счета 31 субсчет 07 «Прочие расходы».

Расходы (блок № 4) – кратко их можно назвать АУР – отражаются в бухгалтерском учете следующей записью Дт 26 Кт 10, 16, 23, 60, 76, 70, 68, 69, 0.1, 02, 97, 71. Данные расходы требуют поэлементной разбивки. При этом расходы, отражаемые в бухгалтерском учете бухгалтерской записью Дт 26 Кт 10, 16, 60, 71, 97, 0.1, могут относиться в налоговом учете к материальным затратам по дебету счета 31 субсчет 08 «Материальные затраты (косвенные)».

Расходы, отражаемые в бухгалтерском учете:

записью Дт 26 Кт 70 отражаются в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 04 «Оплата труда (косвенные)»;

записью Дт 26 Кт 68 отражаются в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 05 «ЕСН (косвенные)»;

записью Дт 26 Кт 02 отражаются в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 10 «Амортизация (косвенные)»;

записью Дт 26 Кт 71, 97, 69 (в части расходов на канцтовары, подписку, приобретение лицензионных программ) отражаются в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 07 «Прочие расходы».

Затраты общехозяйственного характера, на содержание АУП, осуществленные вспомогательными цехами, не находят отражения в налоговом учете (бухгалтерская запись Дт 26 Кт 23).

Расходы (блок № 5) на ремонты основных средств общехозяйственного назначения отражаются в бухгалтерском учете следующей записью: Дт 26 Кт 10, 16, 23, 60, 76, 70, 68, 69, 97, 0.1.

Расходы, отражаемые в бухгалтерском учете записью Дт 26 Кт 23, 97, не принимаются в налоговом учете в качестве расходов на ремонты.

Остальные расходы по данной комплексной статье отражаются в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 06 «Расходы на ремонты основных средств (косвенные)».

Расходы (блок № 6) отражаются в налоговом учете по счету 31 по элементам:

* затраты на оплату труда – на субсчете 04 «Оплата труда (косвенные)» (бухгалтерская запись Дт 26 Кт 70);
* отчисления ЕСН – на субсчете 05 «ЕСН (косвенные)» (бухгалтерская запись Дт 26 Кт 68);
* отчисления на обязательное социальное страхование от несчастных случаев – на субсчете 07 «Прочие расходы» (бухгалтерская запись Дт 26 Кт 69).

Расходы (блок № 7) относятся в бухгалтерском учете записью Дт 26 Кт 10, 16, 23, 60, 70, 68, 69, 0.1, 02 и требуют в налоговом учете поэлементной разбивки.

Таким образом, расходы, отражаемые в бухгалтерском учете записью Дт 26 Кт 70 (в части оплаты труда подсобных рабочих, служащих в бытовых помещениях), будут отнесены в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 04 «Оплата труда (косвенные)», отчисления от данной зарплаты в части ЕСН – на субсчет 05 «ЕСН (косвенные)», расходы на обязательное страхование – на субсчет 07 «Прочие расходы».

Расходы, отражаемые в бухгалтерском учете записью Дт 26 Кт 10, 16, 60, 01, будут отнесены в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 08 «Материальные затраты (косвенные)».

Амортизационные расходы будут отнесены по дебету счета 31 субсчет 10 «Амортизация (косвенные)».

И, наконец, расходы вспомогательных цехов (бухгалтерская запись Дт 26 Кт 23) не отразятся в налоговом учете в качестве расходов по содержанию зданий, сооружений, инвентаря.

Расходы (блок № 8) в части страхования имущества в налоговом учете будут отнесены к прочим: Дт 31 субсчет 07 «Прочие расходы».

Расходы в части страхования работников в предельных суммах, оговоренных статьей 255 НК РФ, в налоговом учете будут отнесены к расходам на оплату труда: Дт 31 субсчет 04 «Оплата труда (косвенные)».

Расходы (блок № 9) в части налогов и сборов, относимые в бухгалтерском учете на себестоимость (бухгалтерская запись Дт 26 Кт 68), в налоговом учете отражаются по дебету счета 31 субсчет 07 «Прочие расходы».

Произведя группировку косвенных расходов согласно требованиям налогового учета, получим косвенные расходы по счету 26.0, сформированные по следующим статьям:

04 – оплата труда

05 – ЕСН

06 – расходы на ремонты

07 – прочие расходы

08 – материальные расходы

10 – амортизация

Сгруппированные таким образом затраты отражаются следующими записями:

Дт 31 субсчета 04, 05, 06, 07, 08, 10 Кт 26 – отнесены на соответствующие статьи налогового учета «Общехозяйственные расходы»;

Дт 20 статья «Общехозяйственные расходы», Дт 90,2 «Себестоимость продукции» Кт 31 субсчет 0 – распределены в бухгалтерском учете общехозяйственные расходы на затраты основного производства и реализацию продукции (работ, услуг) вспомогательных производств;

Дт 20 «Общехозяйственные расходы», Дт 90,2 «Себестоимость продукции» Кт 26 – отнесены на затраты в бухгалтерском учете суммы «выпадающих» расходов (затраты вспомогательных производств, расходы будущих периодов в части ремонтов, сверхлимитные расходы).

Таким образом, в результате несложных группировок из базы данных, которую нам предоставил бухгалтерский учет, мы смогли сформировать косвенные расходы основного вида деятельности.

Следующим звеном нашей цепи будет определение величины косвенных расходов вспомогательных производств.

Для начала необходимо отметить, что бухгалтерский учет не требует, а лишь предлагает для группировки расходов вспомогательных производств пользоваться принципами и правилами, предусмотренными для учета затрат основного производства. Но такая группировка становится просто необходима для правильного отражения затрат вспомогательных производств в налоговом учете.

Таким образом, для налогового учета затрат вспомогательных производств в рабочем плане счетов предприятие открывает следующие счета и субсчета:

23 – «Вспомогательные производства»

25.2 – «Общепроизводственные расходы вспомогательных производств»

25.3 – «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования вспомогательных производств»

25.4 – «Расходы на ремонт зданий, сооружений вспомогательных производств»

25.5 – «Расходы на ремонт оборудования, транспортных средств вспомогательных производств»

Аналитический учет по каждому счету ведется в разрезе цехов (участков) вспомогательного производства, затраты со счетов 25.2, 25.3, 25.4, 25.5 ежемесячно закрываются на счет 23 и, следовательно, данные счета не имеют сальдо на конец месяца. Со счета 23 «Вспомогательные производства» ежемесячно затраты распределяются на счета учета основного производства (20, 25.0, 25.1), на счета учета реализации – для вспомогательных производств, дающих реализацию на сторону (90.0), формируют общехозяйственные расходы (Дт счета 26), коммерческие расходы (Дт счета 44). Часть расходов относится на непроизводственные нужды предприятия (Дт 29, 84), капитализируется (Дт 07, 08), формирует расходы будущих периодов (Дт 97), отклонения в стоимости материалов (Дт 16). Сальдо на конец месяца счет 23 не имеет.

Наша задача – определить величину косвенных расходов по счету 23 «Вспомогательные производства». Для этого необходимо:

1. Общую величину расходов по дебету счета 23 уменьшить на:
   * величину возвратных отходов (из бухгалтерской записи Дт 10 Кт 23);
   * величину продукции (работ, услуг), переданных вспомогательными подразделениями друг другу (Дт 23, 25.2, 25.3, 25.4, 25.5 Кт 23).

Таким образом, получим величину распределяемых расходов.

1. Следующий этап: эти расходы необходимо сгруппировать по элементам в соответствии с требованиями налогового учета, то есть распределить по статьям:

* оплата труда,
* отчисления ЕСН,
* материальные расходы,
* амортизация,
* прочие расходы,
* расходы на ремонт.

1. Для осуществления этой задачи необходимо рассмотреть расходы каждого из счетов по учету затрат вспомогательных производств.

Начнем с самого простого. Счета 25.4 и 25.5 в бухгалтерском учете формируют расходы на ремонт основных средств вспомогательных подразделений. Следовательно, и в налоговом учете эти расходы будут отнесены в качестве расходов по ремонту основных средств. Исключение составляют расходы, относимые в бухгалтерском учете по дебету счетов 25.4, 25.5 с кредита счета 97, которые не принимаются в качестве расходов в налоговом учете.

Счет 25.2 «Общепроизводственные расходы вспомогательных производств» по каждому вспомогательному цеху (участку) состоит из:

* оплаты труда цехового персонала (в налоговом учете – расходы на оплату труда),
* отчислений ЕСН (в налоговом учете – ЕСН),
* отчислений на обязательное социальное страхование (в налоговом учете – прочие расходы),
* материальных расходов, которые в бухгалтерском учете списываются по дебету счета 25.2 с кредита счетов 10, 16, 60, 0.1 (в налоговом учете материальные расходы),
* расходов по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности. В бухгалтерском учете они списываются по дебету счета 25.2 с кредита счетов 10, 16, 60 (обеспечение работников специальными средствами защиты: мыло, спецмолоко; периодические медосмотры). В налоговом учете эти расходы относятся к прочим;
* расходов на получение разрешений (лицензий), сопутствующие расходы. В бухгалтерском учете обычно отражаются записью Дт 25.2 Кт 97 (в налоговом учете – прочие расходы);
* расходов на периодическую аттестацию персонала, предаттестационная подготовка, другие расходы на подготовку кадров. В бухгалтерском учете обычно отражаются записью Дт 25.2 Кт 97 (в налоговом учете – прочие расходы);
* амортизационных отчислений (в налоговом учете – амортизация).

Счет 25.3 «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования вспомогательных производств» по каждому вспомогательному подразделению состоит из:

* расходов на оплату труда персонала, занимающегося содержанием оборудования (в налоговом учете – расходы на оплату труда),
* отчислений ЕСН от этой зарплаты (в налоговом учете – ЕСН),
* отчислений на обязательное социальное страхование (в налоговом учете – прочие расходы),
* расходов энергоносителей на работу оборудования, списание эксплуатационных материалов. Эти расходы отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 25.3 с кредита счетов 10, 16, 60, 71, 0.1 (в налоговом учете – материальные расходы);
* расходов на периодическое диагностирование оборудования, технический осмотр транспортных средств, проверка и освидетельствование приборов и инструмента и др. В бухгалтерском учете эти расходы обычно отражаются следующей записью: Дт 25.3 Кт 97, 60.

При отнесении данных расходов в налоговом учете необходимо определиться: являются ли они «сопутствующими» для получения лицензий (разрешений) на определенный вид деятельности?

Если расходы можно классифицировать как «сопутствующие», то правомерно их в налоговом учете относить к прочим. Если эти расходы можно признать самостоятельными (не привязанными к лицензии), то в соответствии с п. 6 статьи 254 данные затраты в налоговом учете будут отнесены к материальным расходам.

* амортизационных отчислений (в налоговом учете признаются амортизационными расходами).

4-й этап. Рассматривая определение величины прямых расходов в налоговом учете, мы отмечали, что прямые затраты вспомогательных производств имеют место в случае изготовления продукции (оказания услуг) этими производствами на сторону либо для основного производства (бухгалтерская запись Дт 20, 90 Кт 23).

Поэтому для определения косвенных расходов вспомогательных цехов необходимо из общей величины расходов, сгруппированных по статьям налогового учета (этап 2), вычесть прямые расходы. При этом прямые расходы подлежат предварительной разбивке по статьям налогового учета.

5-й этап. Как известно, для целей налогообложения принимаются только расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. Не все расходы, формируемые по дебету счета 23 «Вспомогательные производства», соответствуют критериям ст. 252 НК. Это расходы непроизводственного характера (бухгалтерская запись Дт 29, 84 Кт 23), затраты вспомогательных производств, увеличивающие стоимость основных средств предприятия (Дт 07, 08 Кт 23), для которых предусмотрен иной порядок отнесения на расходы. Часть затрат вспомогательных производств формирует расходы будущих периодов (Дт 97 Кт 23), а следовательно, тоже не может быть отнесена к расходам текущего периода. Кроме того, во избежание двойного счета к затратам текущего периода в налоговом учете не принимается стоимость материалов, созданных своими силами (Дт 10 Кт 23) и отклонения в стоимости материалов (Дт 16 Кт 23 – это в основном ТЗР).

Непроизводственные расходы вспомогательных цехов возникают у предприятий, имеющих на своем балансе объекты социального назначения (учреждения здравоохранения, санаторно-оздоровительные, базы отдыха) или оказывающие непроизводственные услуги своим работникам (например, доставка рабочих на место работы и обратно собственным транспортом). Не возникает никаких сомнений, что данные расходы не подлежат включению в состав затрат предприятия для целей определения налогооблагаемой прибыли.

Учет работ, услуг вспомогательных производств, увеличивающих стоимость основных средств предприятия, мы рассматриваем при изучении вопроса формирования первоначальной стоимости основных средств в налоговом учете. Тогда же мы пришли к единственно возможному, на наш взгляд, выводу о том, что стоимость основных средств в налоговом учете определяется с учетом прямых расходов от оказания услуг вспомогательных производств. При этом косвенные расходы в полном размере относятся в налоговом учете к расходам текущего периода. Следовательно, прямые расходы вспомогательных производств, увеличивающие налоговую стоимость основных средств, подлежат исключению аналогично прямым расходам по продукции (работам, услугам) вспомогательных производств на сторону и для основного производства (описаны в этапе 4).

Работы, услуги вспомогательных цехов, относимые к расходам будущих периодов, возникают в сезонных отраслях промышленности (например, теплоэнергетика), кроме того, в бухгалтерском учете на счет 97 относят расходы на проведение текущих, средних, капитальных ремонтов силами вспомогательных цехов. На этот счет относятся расходы вспомогательного цеха (участка) в случае консервации на непродолжительный период (до трех месяцев) его производства.

Основываясь на базовом принципе равномерного формирования доходов и расходов (п. 1 ст. 272 гл. 25 НК РФ), все вышеперечисленные расходы, за исключением ремонтных, не являются затратами текущего периода и исключаются из расходов согласно требованиям гл. 25 НК РФ. Расходы на ремонт признаются расходами текущего периода.

Вспомогательные цеха (участки) могут создавать своими силами материалы (в основном нестандартную технологическую оснастку, инструмент, ремонтные материалы и др.). В бухгалтерском учете стоимость таких материалов (по фактической себестоимости изготовления) относится по дебету счета 10 с кредита счета 23. Изучая вопрос определения первоначальной стоимости МПЗ для целей налогового учета, мы пришли к оптимальному, на мой взгляд, решению, а именно: учитывать МПЗ, созданные своими силами, в налоговом учете по полной бухгалтерской себестоимости и одновременно исключить из расходов текущего периода величину косвенных расходов по этим МПЗ.

Для выполнения этих условий необходимо из затрат вспомогательных производств исключить полную фактическую себестоимость МПЗ (т.е. прямые + косвенные расходы).

Кроме того, вспомогательные цеха формируют затраты, увеличивающие стоимость МПЗ, через счет учета отклонений в стоимости материалов (бухгалтерская запись Дт 16 Кт 23). Это, в основном, относится к транспортно-заготовительным расходам, осуществляемым собственным транспортом. Данные расходы целесообразно относить в налоговом учете в момент их списания пропорционально стоимости материалов и, следовательно, исключать из расходов текущего периода при их возникновении.

Таким образом, мы определили, что существуют расходы вспомогательных производств, полностью исключаемые из затрат текущего периода в налоговом учете. В бухгалтерском учете эти расходы отражаются следующим образом: Дт 29, 84, 97 (без ремонтов), 10, 16 Кт 23.

Каким образом исключить величину вышеперечисленных расходов в налоговом учете? Поскольку исключаемые расходы – часть общих затрат вспомогательных производств, то будет правильным из каждой статьи расходов, сгруппированных по правилам налогового учета (этап 3), исключить расходы пропорционально их удельному весу в общих «распределяемых» (см. этап 2).

6-й этап. Очистив «распределяемые расходы» от прямых и исключаемых затрат, получим величину косвенных расходов, сгруппированных по статьям налогового учета, и нам остается только отразить полученные затраты в налоговом учете:

Дт 31 субсчет 04, 05, 06, 07, 08, 10 Кт 23 код участка 0;

Дт 23 код участка 0 Кт 31 субсчет 0.

Косвенные расходы в налоговом учете возникают не только на стадии производства, но и в процессе реализации продукции (работ, услуг). В бухгалтерском учете многопрофильное промышленное предприятие на счете 44 «Расходы на продажу» открывает отдельные субсчета:

* 1 – коммерческие расходы по реализации основной продукции;
* 2 – расходы на продажу: оптовая торговля;
* 3 – расходы на продажу: магазин, столовая.

Перечень субсчетов, конечно, является открытым.

Коммерческие расходы по реализации продукции аккумулируются в бухгалтерском учете по дебету счета 44 субсчет 1 и могут включать следующие расходы:

1. Затраты, связанные с упаковкой продукции перед транспортировкой, включают стоимость расходных материалов (упаковочных). В бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 44.1 с кредита счетов 10, 16, Кроме того, эти расходы включают стоимость услуг транспортного цеха (участка), занимающегося отпуском готовой продукции заказчикам (в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 44.1 с кредита счета 23).
2. Транспортные расходы (ж/д тариф, услуги собственного автомобильного транспорта). В случае, если условиями договора стоимость продукции определена с учетом транспортных расходов исполнителя до станции назначения (склада заказчика), транспортные услуги, выполненные сторонними организациями, отражаются следующей бухгалтерской записью: Дт 44.1 Кт 60. Транспортные расходы, осуществленные собственными силами, отражаются по дебету счета 44.1 с кредита счета 23.
3. Расходы на добровольное страхование груза от рисков случайной гибели (бухгалтерская запись Дт 44.1 Кт 76).
4. Получение разрешений от специализированных организаций на транспортировку негабаритных грузов, отгрузку продукции на спецплатформах, согласование чертежей погрузки-выгрузки продукции (бухгалтерская запись Дт 44.1 Кт 60).
5. Расходы предприятия по агентским договорам, предусматривающим выплату агентского вознаграждения с каждой партии отгруженной продукции (бухгалтерская запись Дт 44.1 Кт 76) и др.

Косвенные расходы у предприятия имеют место при возникновении затрат, перечисленных в п. 3, 4, 5 перечня возможных расходов на продажи. При этом все обозначенные затраты относятся по дебету счета 31 субсчет 07 «Прочие расходы» с кредита счета 44.1.

Для отражения косвенных расходов в бухгалтерском учете все косвенные затраты на продажи отражаются по дебету счета 90 субсчет 04 «Расходы на продажи» с кредита счета 31 субсчет 0.

Расходы, поименованные в п. 1, 2 перечня, относятся к прямым, за исключением затрат вспомогательных цехов (Дт 44.1 Кт 23), которые не находят отражения в налоговом учете. Данные «выпадающие расходы» относятся на себестоимость продукции в бухгалтерском учете по дебету счета 90 субсчет «Расходы на продажи» непосредственно со счета 44.1.

О налоговом учете расходов на продажу по торговым операциям подробно информирует ст. 320 гл. 25 НК РФ.

Из текста статьи следует, что к прямым расходам по торговым операциям относятся только ТЗР по доставке попутных товаров до склада и в случае, если эти транспортные расходы не включены в стоимость товара (случай, надо отметить, крайне редкий).

Вся остальная совокупность расходов при осуществлении предприятием торговых операций относится к косвенным расходам. При этом в бухгалтерском учете расходы на продажу отражаются по дебету счета 44 субсчет 2 с кредита счетов 10, 16, 70, 68, 69, 60, 71, 97, 01, 02, 23, из них:

* расходы на отопление, освещение, охрану помещений, осуществляемые сторонними организациями, списание упаковочных материалов, материалов, необходимых для поддержания чистоты торговых помещений (бухгалтерская запись Дт 44.2 Кт 10, 16, 60, 01) относятся в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 08 «Материальные расходы (косвенные)»;
* оплата труда торгового персонала (бухгалтерская запись Дт 44.2 Кт 70) относится в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 04 «Оплата труда (косвенные)»;
* отчисления ЕСН от оплаты труда (бухгалтерская запись Дт 44.2 Кт 68) относятся в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 05 «ЕСН (косвенные)»;
* амортизационные отчисления по оборудованию, зданиям, задействованным в торговле (бухгалтерская запись Дт 44.2 Кт 02), относятся в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 10 «Амортизация (косвенные)»;
* получение разрешений (лицензий) на определенные виды торговой деятельности, периодические медосмотры работников, обязательное социальное страхование от оплаты труда (бухгалтерская запись Дт 44.2 Кт 97, 60, 71, 69). Данные затраты относят в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 07 «Прочие расходы».

Таким образом, по дебету счета 31 субсчет 04, 05, 07, 08, 10 с кредита счета 44.2 отнесены косвенные расходы по торговым операциям, Дт 90 субсчет 04 «Расходы на продажи» Кт 31 субсчет 0 отнесены в уменьшение доходов от продажи в бухгалтерском учете, расходы (косвенные) на осуществление торговой деятельности. «Выпадающие» расходы нашли отражение в расходах предприятия бухгалтерской записью Дт 90 субсчет 04 Кт 44.2 (то есть без транзита по счету 31).

Расходы по торговым операциям возникают при осуществлении предприятием деятельности в сфере розничной торговли и общественного питания. Но поскольку данные сферы деятельности не подпадают под налогообложение по правилам гл. 25 НК (в данном случае налогообложение регулирует гл. 28 НК – ЕНВД), то и расходы по ним не рассматриваются в рамках данной работы.

Таким образом, нам удалось, используя счета бухгалтерского учета, сформировать на счете 31 «Налоговый учет затрат» полную величину косвенных расходов за текущий период.

**ГЛАВА 8. Порядок оценки остатков незавершенного производства и остатков готовой продукции**

Статья 319 НК в прежней редакции выделяла три категории налогоплательщиков в зависимости от подходов к определению стоимости НЗП:

*1-я категория* – налогоплательщики, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья.

*2-я категория* – налогоплательщики, производство которых связано с выполнением работ (оказанием услуг).

*3-я категория* – прочие налогоплательщики.

Перед тем, как обратиться к вопросу определения остатков НЗП и стоимости готовой продукции в налоговом учете, необходимо отметить следующее: Гл. 25 НК не отменяет методов калькулирования себестоимости продукции, применяемых в бухгалтерском учете (единичный, позаказный, попередельный, попроцессный, нормативный). Только оценка остатков НЗП осуществляется, в отличие от бухгалтерского учета, не по полной (производственной) себестоимости, а в части прямых расходов.

При большом разнообразии методов калькулирования себестоимости продукции в бухгалтерском учете оценка остатков НЗП осуществляется всего тремя способами:

1. **Нормативный** (массовое производство, крупносерийное производство), когда выпуск готовой продукции и остатки НЗП в натуральном выражении пересчитывают в стоимостное по нормативной себестоимости изделий. При этом при определении стоимости остатков НЗП и готовой продукции возможны два варианта:

* отклонение фактической себестоимости от нормативной относят пропорционально на готовую продукцию и НЗП;
* отклонения фактической себестоимости от нормативной относят на себестоимость готовой продукции, а НЗП на конец месяца исчисляют по нормативной себестоимости.

Иногда (индивидуальное, мелкосерийное производство) вместо нормативной калькуляции используется плановая.

Нормативные калькуляции на детали и узлы составляются только по прямым затратам (материалы, оплата труда), по изделию в целом – по всем статьям производственной себестоимости.

2. **Попередельный** – применяется на предприятиях, где исходное сырье последовательно проходит несколько отдельных, самостоятельных фаз обработки (переделов) (металлургическое, химическое, кирпичное, текстильное, деревообрабатывающее производство). Два вида учета затрат: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.

Себестоимость НЗП рассчитывается следующим образом:

* определяется величина прямых расходов (оплата труда, материалы),
* остальные расходы находят в процентах от прямых.

При полуфабрикатном учете себестоимость полуфабрикатов определяется исходя из фактической, нормативной, плановой себестоимости.

3. **Попроцессный** – применяется на предприятиях добывающих отраслей, теплоэлектростанциях, предприятиях по производству строительных материалов.

Особенность этих производств в том, что прямые материальные затраты осуществляются в момент запуска изделия в производство, а прямые трудовые и общепроизводственные расходы распределяются равномерно в течение всего производственного цикла.

Расчет НЗП осуществляется путем пересчета объемов НЗП в натуральных измерителях в условно готовые изделия.

Итак, начнем по порядку.

При нормативном методе калькулирования стоимость остатков в НЗП оценивается по нормативной (плановой) себестоимости. Данный метод применяется в основном в машиностроении при серийном (массовом) производстве. В данном случае законодатель полностью учитывал особенности бухгалтерского учета и предусматривал (в редакции Федерального закона № 57-ФЗ) распределение прямых расходов на остатки НЗП пропорционально доле прямых затрат в плановой (нормативной, сметной) стоимости продукции.

Рассмотрим данный расчет на конкретном примере.

Пример: на машиностроительном заводе станок изготавливается в заготовительном и сборочном цехах. В результате производственной инвентаризации на конец месяца числится следующие остатки НЗП:

* в заготовительном цехе на 6-й операции – 10 шт.;
* в сборочном цехе на 2-й операции – 15 шт.;
* на складе готовой продукции не принятые ОТК изделия – 5 шт.

Оценка НЗП в заготовительном и сборочном цехах проводится по прямым затратам:

Нормативный расход материалов на один станок в заготовительном цехе – 340 руб., в сборочном цехе – 300 руб.

Нормативная оплата труда на один станок в заготовительном цехе на 6-й операции – 80 руб., в сборочном цехе на 2-й операции – 50 руб.

Оплата труда за полную сборку в сборочном цехе – 70 руб., в заготовительном цехе – 100 руб.

ТЗР – 10 % от стоимости материалов.

РСЭО – 50 % от оплаты труда.

Общепроизводственные расходы – 10 % от суммы зарплаты + расходы по содержанию и эксплуатации оборудования.

Определим величину остатков НЗП в бухгалтерском и налоговом учете.

Таблица 2

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Нормативная зарплата +  + отчисления 26 % | Нормативный расход материалов | ТЗР 10 % | РСЭО 50 % ОТ | Обще-произв. 10 % | Итого норматив-ная себе-стоимость |
| в заготови-тельном цехе | 1008 | 3400 | - | - | - | 4408 |
| в сборочном цехе | 2835 | 9600 | - | - | - | 12435 |
| на складе готовой продукции | 1071 | 3200 | 320 | 425 (210)\* | 127,5 | 5143,5 |
|  | 4914 | 16200 | 320 | 425 | 127,5 | 21986,5 |
| Примечание. Величина амортизационных отчислений в сумме РСЭО. | | | | | | |

Таким образом, в бухгалтерском учете величина остатков НЗП будет равна 21986,50 руб.

Каким образом определить величину прямых расходов? Что означает формулировка «пропорционально доле прямых затрат в нормативной (плановой) стоимости продукции»? По-разному механизм такого расчета трактуется в экономической литературе.

**Первый вариант:**

Определяется величина прямых расходов, осуществленных налогоплательщиком в текущем месяце. Величина прямых расходов распределяется между готовой продукцией и остатками НЗП пропорционально величине этих показателей, взятых в оценке по нормативной себестоимости. Дополним пример следующими данными:

остатки прямых расходов на начало месяца – 10,0 тыс. руб.;

прямых расходов, осуществленных в текущем месяце – 120,0 тыс. руб.;

итого прямые расходы к распределению – 130,0 тыс. руб.

Выпуск готовой продукции в текущем месяце составил 125 станков. Тогда нормативная стоимость готовой продукции составит: 1251028,7 = = 128587,50 руб.

Прямые расходы в НЗП – 18982,33 руб.

Расчет: 130000 : (128587,50+21986,50)21986,50=18982,33 руб. [59].

**Второй вариант:**

При сопоставимости базы для определения остатков НЗП в налоговом и бухгалтерском учете нет необходимости для дополнительных расчетов. Несложно увидеть, что величина прямых расходов составит 21644 руб. (4914+16200+320+210) [116].

Практический бухгалтер выбирает метод определения величины прямых расходов в НЗП самостоятельно и закрепляет его в учетной политике.

Но поскольку мы являемся сторонниками сближения подходов в налоговом и бухгалтерском учете по одноименным учетным процедурам, то считаем наиболее приемлемым второй вариант расчета, поскольку он не требует от бухгалтера дополнительных усилий. А величину прямых расходов в НЗП мы легко определяем из расшифровки этих же данных в бухгалтерском учете.

Передельный метод калькулирования в бухгалтерском учете применяется предприятиями, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья. Для таких предприятий Налоговый кодекс (в редакции Федерального закона № 57-ФЗ) предусматривал отдельный порядок определения остатков НЗП и вводит понятие «исходного сырья». Это материал, который в результате технологической обработки превращается в готовую продукцию.

Для металлургического производства это железная руда (в черной металлургии с полным циклом), металлолом в передельной черной металлургии, для алюминиевой промышленности – глинозем, в производстве кирпича – песок и глина, в деревообрабатывающей промышленности – лес. Мы можем доказать, что в случае использования полуфабрикатного варианта калькулирования бухгалтерские остатки содержат полную информацию, необходимую для определения остатков НЗП в налоговом учете.

Приведем наглядный пример. Предприятие производит из леса-кругляка доску половую. Технологический процесс состоит из трех переделов: первый – из леса получают доску необрезную, второй – из доски необрезной получают доску обрезную, третий – из доски обрезной получают доску половую.

Данные для расчета представим в виде таблицы 3.

Таблица 3

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Остатки НЗП на начало месяца, м3 | Подано  в производство за месяц, м3 | Итого остатки + приход, м3  по исходному сырью/ по нормативу выпуска ГП | Выпуск готовой продукции, м3 | | Остатки НЗП на конец месяца, м3  по исходно-му сырью/ по нормативу выпуска ГП |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | 6 |
| 1-й передел в натуральных измерителях | - | 200 | 200/80 | 80 | | - |
| Зарплата + отчисления | - | 35000 | 35000 | 35000 | | - |
| Материальные затраты | - | 180000 | 180000 | 180000 | | - |
| ТЗР | - | 18000 | 18000 | 18000 | | - |
| РСЭО | - | 112000 | 1120001 | 112000 | | - |
| Общепроиз-водственные затраты | - | 15600 | 156002 | 15600 | | - |
| Итого | - | 360600 |  | 360600 | | - |
| 2-й передел в натуральных измерителях | 5 | 80 | 85/79 | 72 | 7,53/7 | |
| Зарплата + отчисления | 1080 | 17100 | 18180 | 16569 | 1611 | |
| Материальные затраты3 (факт. с/б полуфабри-катов собствен-ного производства) | 23200 | 360600 | 383800 | 349792 | 34008 | |
| В том числе прямые расходы | 17940 | 286600 | 304540 | 277555 | 26985 | |
| ТЗР |  |  |  |  |  | |
| РСЭО | 2080 | 34820 | 369004 | 33630 | 3270 | |
| общепроиз-водственные затраты | 1100 | 16400 | 175005 | 15949 | 1551 | |
| Итого | 27460 | 428920 | 456380 | 415940 | 40440 | |
| 3-й передел в натуральных измерителях | 10 | 43 | 53/48 | 45 | 3,31/3 | |
| Зарплата + отчисления | 2410 | 9860 | 12270 | 11503 | 767 | |
| Материальные затраты (факт. с/б полуфабри-катов собствен-ного производства) | 58582 | 248409 | 306991 | 287804 | 19187 | |
| В том числе прямые расходы6 | 46156 | 191457 | 237613 | 222762 | 14851 | |
| РСЭО | 5460 | 22750 | 282107 | 26447 | 1763 | |
| общепроизводст-венные затраты | 2248 | 9519 | 117678 | 11032 | 735 | |
| Итого | 68600 | 290538 | 359138 | 336692 | 22446 | |
| Примечание. 1В том числе 60000 – амортизационные отчисления из величины РСЭО.  2В том числе 11600 – амортизационные отчисления из величины общепроизводственных расходов  3материальными затратами для второго передела будет являться себестоимость полуфабриката первого передела. Для налогового учета необходимо определить величину прямых расходов, относящихся к стоимости данного полуфабриката (расчет: 35000 + 180000 + 60000 + 11600 =286600).  4В том числе 20400 – амортизационные отчисления из величины РСЭО.  5В том числе 8640 – амортизационные отчисления из величины общепроизводственных расходов.  6Прямые расходы для налогового учета из стоимости полуфабрикатов собственного производства определяются по данным предыдущего передела (расчет: (18180 + + 304540 + 20400 + 8640) / 79 м3  43 м3 = 191457).  7в том числе 18700 – амортизационные отчисления из величины РСЭО.  8в том числе 4560 – амортизационные отчисления из величины общепроизводственных расходов. | | | | | | |

Прежде чем рассчитать остатки НЗП по правилам налогового учета, необходимо сделать следующие пояснения. Для расчета себестоимости готовой продукции и остатков НЗП в бухгалтерском учете учитывается нормативный коэффициент выхода готовой продукции из 1 кубометра исходного сырья (например, по 2-му переделу этот коэффициент равен 0,93). То есть изначально неизвестно, сколько продукции будет изготовлено из сырья, оставшегося в НЗП. Расчет ведется следующим образом: общий объем запущенного исходного сырья умножается на коэффициент выхода, и получается нормативный выход готовой продукции. Например: 85 м30,93=79 м3.

Следующий шаг: вычитаем из общего объема предполагаемой к выпуску продукции объем полностью законченных производством изделий и получаем предполагаемый объем продукции в натуральных измерителях, который ожидаем к получению из остатков НЗП на конец месяца. В нашем случае: 79-72=7 (м3).

Для расчета остатков НЗП необходимо определить объем исходного сырья (лес), который соответствует величине готовой продукции и НЗП по каждому переделу. Для этого необходимо использовать норматив расхода сырья на 1 кубометр готовой продукции.

Для 1-го передела норматив расхода составит 2,5; для 2-го – 1,076; для 3-го – 1,104.

Определим величину исходного сырья (леса), содержащегося в готовой продукции и НЗП по каждому переделу и рассчитаем себестоимость готовой продукции и НЗП по данным бухгалтерского и налогового учета. Данные представим в виде таблицы.

Таблица 4

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | По 1-му переделу | | | По 2-му переделу | | | По 3-му переделу | | |
| в готовой продукции | в НЗП | Итого | в готовой продукции | в НЗП | Итого | в готовой продукции | в НЗП | Итого |
| Исходное сырье (лес) в м3 | 200 | - | 200 | 193,67 | 18,83 | 212,5 | 133,65 | 8,91 | 142,56 |
| Расходы в БУ | 360600 | - | 360600 | 415940 | 40440 | 456380 | 336786 | 22452 | 359238 |
| Расходы (прямые) в НУ | 286600 | - | 286600 | 320590 | 31170 | 351760 | 256072 | 17071 | 273143 |

Необходимо отметить, что МНС России в части определения остатков НЗП (№ 02-5011/151 – ч. 776 от 28.06.2002 г.) предоставляло предприятиям два допущения:

1. для расчета доли остатков НЗП в исходном сырье можно использовать данные о натуральных показателях видов сырья в единице готовой продукции (то есть нормативный расход материалов на единицу выпущенной продукции);
2. для расчета остатков НЗП используются данные о каком-либо одном виде исходного сырья.

Как видно из таблицы, расчет себестоимости готовой продукции и НЗП по переделам, произведенный по правилам бухгалтерского учета, и пропорционально доле исходного сырья (по правилам налогового учета) дают один результат. Мы специально для сравнения рассчитали бухгалтерскую себестоимость этими двумя способами. Результаты вычислений полностью совпали.

Этому есть простое объяснение: распределение расходов в бухгалтерском учете по каждому переделу осуществляется пропорционально натуральному показателю объема готовой продукции, выпущенной в текущем месяце и предполагаемой к выпуску в следующих периодах (в НЗП). А нормативный выход продукции путем применения норм расхода по каждому переделу несложно преобразовать в нормативные показатели использованного сырья.

Таким образом, если для распределения расходов по 3-му переделу в бухгалтерском учете будет взят нормативный выход продукции в объеме 48 м3, то с помощью нормативного расхода по 1-му, 2-му и 3-му переделам мы можем преобразовать нормативный объем продукции в нормативный объем исходного сырья (лес), а именно 142,56 м3 (расчет: 48 м32,51,0761,104). Аналогично объем выпускаемой в течение месяца готовой продукции составит в натуральных измерителях 45 м3, в пересчете на исходное сырье – 133,65 м3, а объем НЗП – 3 м3 и соответственно 8,91 м3.

Как приблизить расчет остатков НЗП в налоговом и бухгалтерском учете в случае бесполуфабрикатного варианта попередельного метода калькулирования? Данный способ учета предполагает, что полуфабрикаты по каждому из переделов не реализуются на сторону, а в полном объеме передаются из цеха в цех для дальнейшей обработки. Реализации подлежит только готовая продукция последнего передела.

Рассмотрим для наглядности тот же технологический процесс – распиловку леса по трем переделам.

Особенностью бесполуфабрикатного варианта учета является отсутствие аналитического учета по каждому переделу. В этом случае для расчета остатков НЗП в бухгалтерском учете используются следующие учетные процедуры:

1. по результатам инвентаризации НЗП в натуральном выражении по переделам определяются прямые затраты в НЗП (материалы, оплата труда). Накладные расходы распределяются пропорционально прямым.
2. НЗП определяется по нормативной (реже плановой) себестоимости в зависимости от степени готовности полуфабрикатов. Отклонение фактической от нормативной себестоимости может в полной мере относиться на готовую продукцию, а может распределяться пропорционально готовой продукции и НЗП.
3. Полуфабрикаты разных переделов приводятся в сопоставимый вид – условные единицы (при расчете используются коэффициенты приведения продукции к эталону).

Попытаемся сделать расчеты остатков НЗП лесопильного производства вышеперечисленными способами.

*Способ № 1.*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Остатки НЗП  на начало месяца | Подано в производство | Итого остатки + приход | Выпуск готовой продукции | Остатки НЗП на конец месяца |
| Материальные затраты | 73020 | 180000 | 253020 | 228055 | 24965 |
| Оплата труда +отчисления | 3490 | 61960 | 65450 | 59834 | 5616 |
| ТЗР | 8762 | 18000 | 26762 | 24121 | 2641 |
| РСЭО | 7540 | 169570 | 177110 | 160104 | 17006 |
| Общепроизвод-ственные расходы | 3348 | 41519 | 44867 | 40682 | 4185 |
| Итого | 96160 | 471049 | 567209 | 512796 | 54413 |

Исходные данные:

остатки в натуральном выражении на начало и конец месяца:

* по 1-му переделу: 0/0
* по 2-му переделу: 5 м3/7,53 м3
* по 3-му переделу: 10 м3/3,31 м3

Подано в производство 200 м3 леса, коэффициент выхода:

* по 1-му переделу: 2,5
* по 2-му переделу: 1,076
* по 3-му переделу: 1,104

Выпущено готовой продукции (доска половая), м3.

Расчет: [((200:2,5)+5-7,53):1,076+10-3,31]:1,104=72,0 м3

Трудоемкость 1 м3 готовой продукции (полуфабриката) по переделам:

* по 1-му переделу: 437,50 руб.
* по 2-му переделу: 230,13 руб.
* по 3-му переделу: 149,63 руб.

Рассчитаем материальные затраты в НЗП на конец месяца.

Стоимость леса (как видно из данных таблицы) – 900 руб. за 1 м3.

Тогда материальные затраты в НЗП составят:

* на 2-м переделе: 7 м39002,51,076=16 947 руб.
* на 3-м переделе: 3 м39002,51,0761,104=8 018 руб.

Расходы на оплату труда (считаем, что к остаткам НЗП на 2-м и 3-м переделах не прилагался труд):

* на 2-м переделе: 7 м3437,501,076=3 295 руб.
* на 3-м переделе:

3 м3(437,501,0761,104)+3м3(230,131,104)=2321.

Процент ТЗР (по факту текущего месяца) к материальным затратам:

26762:253020=10,58 %.

Процент РСЭО (по факту текущего месяца) к расходам на оплату труда и материальным затратам:

177110:(253020+65450)=55,61 %.

Процент общепроизводственных расходов к расходам на оплату труда и РСЭО: 44867:242560=18,5 %.

Рассчитаем ТЗР, РСЭО и общепроизводственные расходы в НЗП на конец месяца:

Σ ТЗР = 2496510,58 %=2641.

Σ РСЭО = (24965+5616)55,61 %=17006.

Σ общепроизводственных расходов = (5616+17006)18,5 %=4185.

*Способ № 2.*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Затраты основного пр-ва | Остатки НЗП по переделам в нормативной себестоимости | | | Нормативная себестоимость полуфабрикатов  (1 м3) по переделам | | | Готовая продукция по норма-тивной се-бестои-мости | Фактическая себестоимость НЗП и готовой продукции | | |
| 1-й | 2-й | 3-й | 1-й | 2-й | 3-й | 2-й пере-дел | 3-й пере-дел | гото-вая про-дукция |
| МЗ | 253020 |  | 15667 | 15324 | 2080 | 4627 | 6116 | 440352 | 15727 | 15383 | 442047 |
| ОТ | 65450 |  | 3254 | 762 | 432 | 230 | 240 | 17280 | 3267 | 765 | 17347 |
| ТЗР | 26762 |  | 1567 | - | 208 | - | - | - | 1573 | - | - |
| РСЭО | 177110 |  | 10545 | 1533 | 1400 | 463 | 560 | 40320 | 10586 | 1539 | 40475 |
| обще-произв. | 44867 |  | 1356 | 729 | 180 | 220 | 227 | 16344 | 1361 | 732 | 16407 |
| Итого | 567209 |  | 32389 | 18348 | 4300 | 5540 | 7143 | 514296 | 32514 | 18419 | 516276 |

На самом деле возможны два варианта расчета. Мы привели в таблице вариант, когда отклонения между фактической и нормативной себестоимостью относят пропорционально между НЗП и готовой продукцией.

Остаток НЗП по нормативной себестоимости на 2-м переделе рассчитывается путем корректировки стоимости полуфабрикатов 1-го передела на коэффициент выхода 2-го передела.

Стоимость НЗП 2-го передела: 43001,076=46277 м3=32 389 руб.

Стоимость НЗП 3-го передела: 55401,104=61163=18 348 руб.

Стоимость готовой продукции в нормативной оценке: 714372=514 296.

Отклонение между фактической и нормативной себестоимостью:

567 209-(32 389+18 348+514 296)=567 209-565 033=+2 176.

Увеличение стоимости готовой продукции путем доведения до фактической себестоимости:

(+2 176:565 033)514 296=+1 980.

Увеличение стоимости остатков НЗП путем доведения до фактической себестоимости:

(+2 176:565 033)50 737=+196.

*Способ № 3.*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Затраты  основного  производства | Остатки НЗП и готовой продукции | | |
| 2-й передел | 3-й передел | готовая продукция |
| Натуральные измерители |  | 7,53 м3 | 4,97 м3 | 122,4 усл. м3 |
| Материальные затраты | 253020 | 14123 | 9322 | 229575 |
| Оплата труда | 65450 | 3653 | 2411 | 59386 |
| ТЗР | 26762 | 1494 | 986 | 24282 |
| РСЭО | 177110 | 9886 | 6525 | 160699 |
| Общепроизвод-ственные расходы | 44867 | 2505 | 1653 | 40709 |
| Итого | 567209 | 31661 | 20897 | 514651 |

Расчет:

1. Определим общий объем продукции в условных кубометрах, содержащийся в готовой продукции и НЗП на конец месяца.

Допустим, доска необрезная принимается за единицу (1 усл. м3); доска обрезная 1 м3 = 1,5 усл. м3; доска половая 1м3 = 1,7 усл. м3.

Тогда готовая продукция 72 м3 соответствует: 721,7=122,4 усл. м3.

НЗП 3-го передела: доска обрезная 3,31 м3 соответствует 4,97 усл. м3 (3,311,5).

НЗП 2-го передела: доска необрезная 7,53 м3 соответствует 7,53 усл. м3.

2. Рассчитаем себестоимость одного условного кубометра. Для этого общие расходы основного производства (567 209 руб.) разделим на объем продукции в условных единицах (134,9).

Расчет: себестоимость 1 усл. м3 = 567 209:134,9=4204,66 руб.

3. Рассчитаем стоимость остатков НЗП и готовой продукции.

НЗП 2-го передела: 7,53 усл. м34204,66=31 661 руб.

НЗП 3-го передела: 4,97 усл. м34204,66=20 897 руб.

Готовая продукция: 122,4 усл. м34204,66=514 650 руб.

Как мы видим из приведенных расчетов, ни один вариант расчета остатков НЗП (при бесполуфабрикатном методе калькулирования) не дает нам возможность определить величину прямых расходов в НЗП (для налогового учета). Так, при определении остатков НЗП в бухгалтерском учете по прямым расходам (материальные затраты, оплата труда) величина материальных затрат в НЗП могла быть учтена и для целей налогового учета. Величина же расходов на оплату труда в НЗП учитывала только трудоемкость по каждому переделу и не имела никакой привязки к движению исходного сырья. Соответственно и амортизационные отчисления (как часть бухгалтерских РСЭО и общепроизводственных расходов) не могли учитываться для целей налогообложения прибыли.

Нормативный метод определения стоимости готовой продукции и НЗП для предприятий, занимающихся обработкой (переработкой) сырья, в налоговом учете полностью исключался.

В случае использования коэффициентного метода калькулирования данный метод мог использоваться для целей налогообложения в случае, если перевод разных видов продукции в условно-натуральные измерители соответствовал нормативному расходу исходного сырья по каждому переделу. То есть в нашем случае, если за один условный кубометр принять доску необрезную, то для признания в налоговом учете 1 м3 доски обрезной должен быть равен 1,076 усл. м3, 1 м3 доски половой – 1,188 усл. м3 (расчет: 1,0761,104, где 1,076 – нормативный коэффициент расхода по 2-му переделу, 1,104 – нормативный коэффициент расхода по 3-му переделу).

Таким образом, до внесения изменений в гл. 25 Налогового кодекса Федеральным законом № 58-ФЗ от 06.06.2005 г. предприятия, применяющие бесполуфабрикатный способ калькулирования для получения в бухгалтерском учете данных о прямых расходах в НЗП, должны были:

* либо применять коэффициентный способ калькулирования (и только в том случае, если условные единицы для приведения готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства в сопоставимый вид рассчитаны исходя из нормативного расхода исходного сырья);
* либо вести аналитический учет по каждому переделу, то есть отказаться от бесполуфабрикатного способа ведения учета и перейти на полуфабрикатный учет.

Таким образом, предприятие в данном случае вынуждено было «подбирать» такой метод калькулирования себестоимости в бухгалтерском учете, который служил бы информационной базой в налоговом учете при определении стоимости готовой продукции и НЗП.

Попроцессный метод калькулирования применяется предприятиями добывающих отраслей и предприятиями по производству строительных материалов, а также при формировании себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях.

При попроцессном методе калькулирования себестоимости продукции предполагается, что прямые материальные расходы осуществляются в момент запуска изделия в производство, а прямые трудовые и общепроизводственные расходы (добавленные затраты) распределяются равномерно в течение всего производственного цикла. В данном случае НЗП на начало и конец месяца пересчитывается в условно-готовые изделия. Понятно, что количество условных единиц готовой продукции по материальным и добавленным затратам будет отличаться.

Необходимо отметить, что в экономической литературе, посвященной практическим комментариям к гл. 25 НК, нет единого мнения по вопросу определения НЗП по показателю исходного сырья. Четко не обозначена мысль, что же предприятиям, занимающимся обработкой (переработкой) сырья, принимать за исходное сырье для целей налогообложения. И хотя МНС в своем письме (№ 02-5011/151-ч.776) предлагает для расчета остатков НЗП использовать данные о каком-либо одном виде исходного сырья, всем понятно, что данное разъяснение не носит нормативного характера.

Методы определения остатков НЗП в экономической литературе имеют следующие варианты:

1. Расчет остатков НЗП и определение стоимости готовой продукции по одному виду сырья (59, 116).
2. Расчет остатков НЗП и определение стоимости готовой продукции по всем видам использованного на производство данной продукции сырья. При этом первоначально рассчитывается удельный вес каждого наименования сырья в НЗП от общего объема, запущенного в производство. Затем рассчитывается средний удельный вес сырья по формуле средней арифметической (86).
3. Существуют и «фантастические» варианты расчета. Такой вариант предлагается читателю в учебном пособии под научной редакцией кандидата экономических наук Л.А. Леоновой. Интересно, что рецензентом по данной книге является К.И. Оганян – руководитель Департамента налогообложения прибыли.

Расчет удельного веса исходного сырья ведется по всем видам продукции, выпускаемым предприятием, исходное сырье для расчета не приводится в сопоставимый вид (то есть суммируются разные виды сырья, имеющие различные единицы измерения (штуки, метры, квадратные метры, кубометры, килограммы)).

Интересно и то, что не была сделана даже попытка систематизировать, учитывая отраслевые особенности отдельных промышленных предприятий, методику расчета остатков НЗП по показателю исходного сырья.

Мы бы предложили предприятиям, использующим в бухгалтерском учете попередельный метод калькулирования, производить расчет по одному наименованию исходного сырья, а предприятиям, применяющим попроцессный метод – использовать при расчете остатков НЗП как минимум два наименования исходного сырья.

Обоснуем эти выводы.

При попередельном методе калькулирования идет процесс преобразования природного сырья в промышленную продукцию (или полуфабрикат собственного производства). При этом на каждом переделе к «первичному» сырью добавляется «вторичное», благодаря которому происходит процесс преобразования в готовое изделие (так, в процессе доменного производства основным сырьем будет являться железная руда, а «вторичным» – углерод, ферросплавы).

Понятно, что первичное сырье и является основой будущей готовой продукции, так что всегда можно рассчитать, какой объем первичного сырья содержится в единице готовой продукции (используя норматив расхода сырья). Вторичное сырье варьируется в зависимости от стадии (передела), и расчет остатков НЗП по данному показателю будет произвести сложно.

При попроцессном методе калькулирования, как было сказано выше, основное сырье подается в производство единовременно (сразу), вторичное сырье (входящее в добавленные затраты) – в зависимости от степени готовности продукции. Таким образом, целесообразно и в налоговом учете расчет прямых расходов в НЗП производить раздельно по материальным расходам (основное сырье) и добавленным затратам (включая вторичное сырье, оплату труда, амортизацию). При этом для распределения материальных затрат между НЗП и готовой продукцией используется информация о движении основного сырья, для распределения добавочных затрат – информация о движении вторичного сырья.

Приведем для наглядности расчет в бухгалтерском и налоговом учете стоимости остатков НЗП на примере предприятий по производству строительных металлоконструкций.

Основным сырьем для производства строительных металлоконструкций является металлопрокат, он подается в производство на начальной стадии. Вторичным сырьем являются сварочные материалы. Вес готового изделия определяется по формуле:

Ви = Вм – О + Всв.м,

где Ви – вес готового изделия; Вм – вес поданного металла; О – возвратные отходы металлопроката; Всв.м. – вес сварочных материалов.

Приведем следующие данные для расчета.

Запущено в производство 1390 т металлопроката, возвратные отходы составили 90 т. Вес готовой продукции с учетом сварочных материалов – 1011,5 т (норма расхода сварочных материалов – 11,5 кг на 1 т металлопроката). Вес металлопроката в НЗП цеха обработки – 200 т, цеха сборо-сварочного производства – 100 т, а степень готовности соответственно составит 10 и 60 %.

Рассчитать стоимость НЗП в бухгалтерском и налоговом учете, используя данные о затратах основного производства (см. табл. 5).

Таблица 5

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Затраты основного производства, тыс. руб. | Величина условной готовности, т, всего | В т.ч. в готовой продукции | В НЗП | Стоимость НЗП в бухгалтерском учете | Стоимость НЗП в налоговом учете |
| Материальные расходы (ме-таллопрокат) | 23400 | 1300 | 1000 | 300 | 5400 | 5400 |
| Добавленные затраты | 29650 | 108011,5: 1000=12,42 | 100011,5: 1000=11,5 | 8011,5: 1000=0,92 | 2196 | 704 |
| Всего |  |  |  |  |  |  |
| В т.ч. сварочные материалы | 690 |  |  |  | 51 | 51 |
| Оплата труда + 26 % | 4680 |  |  |  | 347 | 347 |
| РСЭО | 17800 (2900)\* |  |  |  | 1318 | 215 |
| Общепроизвод-ственные расходы | 6480 (1230)\* |  |  |  | 480 | 91 |
| Итого | 53050 | 1312,42 | 1011,5 | 300,92 | 7596 | 6104 |
| Примечание. \* (информация) амортизационные отчисления, относящиеся к сумме расходов оборудования и общепроизводственных расходов. | | | | | | |

Таким образом, используя данные бухгалтерского учета, несложно получить информацию о прямых расходах в НЗП для налогового учета.

Используя расчеты остатков НЗП в бухгалтерском учете в зависимости от применяемого метода калькулирования, перейдем к решению практической задачи – определению остатков НЗП для целей налогообложения.

При полуфабрикатном, попередельном и попроцессном методах обороты по дебету счета 20 дают полную информацию для формирования прямых расходов в налоговом учете. При бесполуфабрикатном варианте попередельного метода калькулирования из-за невозможности использования в налоговом учете информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета, необходимо изменить бухгалтерские данные в сторону их стыковки с налоговым учетом. Например, вести аналитическую информацию по каждому переделу (как в полуфабрикатном варианте учета). Таким образом, в результате этих преобразований мы получаем данные для определения величины прямых расходов в НЗП для налогового учета.

Изменения, внесенные в гл. 25 НК (Федеральный закон № 58-ФЗ), поистине носят революционный характер. Во-первых, аннулированы ранее существовавшие три учетные группы предприятий в зависимости от подходов к определению остатков НЗП в налоговом учете. Во-вторых, перечень прямых расходов оставлен открытым, и предприятиям предоставлено право уравнять данное понятие с его трактовкой в бухгалтерском учете. В-третьих, сам механизм расчета себестоимости готовой продукции и остатков НЗП перестал быть регламентирован Налоговым кодексом.

Какие изменения внесут предприятия в учетную политику за 2006 год? В 2006 году необходимо будет внести изменения в учетную политику, в первую очередь, в части корректировки величины прямых расходов в налоговом учете с учетом отраслевых особенностей предприятий. Вносить ли изменения в механизм расчета остатков НЗП? На наш взгляд, это имеет смысл только при использовании предприятиями бесполуфабрикатного способа передельного метода калькулирования. Поскольку только в этом случае предприятия были вынуждены «ломать» устоявшуюся годами систему бухгалтерского учета, корректируя ее в соответствии с требованиями налогового учета. Теперь необходимо, на наш взгляд, восстановить «историческую справедливость», оставив приоритет за бухгалтерским учетом.

Каким образом, используя информацию, содержащуюся в бухгалтерском учете по дебету и кредиту счета 20 «Основное производство», сформировать данные о прямых расходах в налоговом учете?

Необходимо отметить, что калькуляционные статьи счета 20 в части применимости для целей налогообложения можно разбить на 3 группы:

1. Содержащие прямые расходы налогового учета (это «основные материалы», «оплата труда»).
2. Содержащие прямые и косвенные расходы («вспомогательные сырье, материалы», «общепроизводственные расходы», «РСЭО», «отчисления от зарплаты»).
3. Содержащие только косвенные расходы («общепроизводственные расходы», «потери от брака»).

По первой группе статей остатки НЗП на конец месяца будут считаться сформированными по правилам гл. 25 НК РФ, а расходы на выпуск полностью включаются в себестоимость готовой продукции для целей налогообложения.

По третьей группе статей данные не участвуют при формировании остатков НЗП и себестоимости готовой продукции в налоговом учете.

По второй группе статей данные подлежат включению в стоимость остатков НЗП и себестоимость готовой продукции по специальному расчету.

Мы назвали данный регистр налогового учета «Регистр расчета остатков НЗП и себестоимости готовой продукции в части прямых расходов по комплексным статьям» (табл. 6).

Таблица 6

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование статьи | Стоимость остатков НЗП на начало месяца | Запущено в произ-водство -в/о | Итого  1+2 | Удельный вес исходного сырья в НЗП  на конец месяца | Стоимость остатков НЗП на конец  месяца  3 х 4 | Стоимость готовой продукции  3 + 5 |
| Вспомогательные сырье и материалы |  |  |  |  |  |  |
| Общепроиз-водственные расходы |  |  |  |  |  |  |
| РСЭО |  |  |  |  |  |  |
| Отчисление от зарплаты |  |  |  |  |  |  |
| Итого |  |  |  |  |  |  |

Следующим действием будет определение стоимости готовой продукции в части прямых расходов.

Для расчета этого показателя необходимо просуммировать стоимость готовой продукции, определенную по прямым статьям в бухгалтерском учете (1-я группа статей), и расчетную величину прямых расходов из 2-й группы статей, определенную в специальном регистре.

Для удобства данную информацию можно накапливать с помощью специального учетного регистра.

Таблица 7

**Регистр формирования стоимости готовой продукции в части прямых расходов**

|  |  |
| --- | --- |
| Группы статей | Величина прямых расходов за месяц |
| 1. Прямые |  |
| в том числе: основные материалы |  |
| Оплата труда |  |
| 2. Комплексные по специальному расчету |  |
| Итого |  |

Последним завершающим этапом является расчет прямых расходов, приходящихся на остатки готовой продукции и на величину отгруженной продукции. В статье 319 Кодекса прямо не изложен механизм расчета остатков готовой продукции. Сказано лишь, что для определения величины остатков готовой продукции на складе в части прямых расходов необходимо использовать следующую информацию о:

* движении готовой продукции и остатках в количественном выражении;
* сумме прямых расходов текущего месяца (уменьшенной на величину НЗП).

При этом для определения остатков готовой продукции на конец месяца (в части прямых расходов) используется следующая формула:

ОГП КМ = ОГП НМ + ВГП мес – ОП мес,

где ОГП – остатки готовой продукции в части прямых расходов на начало и конец месяца; ВГП – выпуск готовой продукции в части прямых расходов за месяц; ОП мес – отгружено продукции в оценке по прямым расходам за месяц.

Казалось бы, все просто: берем общую величину прямых расходов по готовой продукции и вычитаем прямые расходы по отгрузке, получаем величину прямых расходов в остатках готовой продукции.

Да вот беда: налоговый кодекс никак не поясняет, каким же образом определить величину прямых расходов по отгруженной продукции.

А.А. Скрипка и Ю.Ю. Пыхтин приводят, на наш взгляд, наиболее простой и понятный способ определения единственной неизвестной в нашей формуле:

,



где ОП(руб.) – отгружено продукции в оценке по прямым расходам за месяц; ОГПнм(руб.) – остатки готовой продукции на начало месяца по прямым статьям расходов; ВГП(руб.) – выпуск готовой продукции за месяц по прямым статьям расходов; ОГПнм (натур.), ВГП (натур.) – те же показатели в количественном выражении (кг, т).

Какие сложности могут возникнуть у предприятий при расчете остатков готовой продукции и стоимости отгруженной продукции?

В первую очередь, может возникнуть проблема разности баз для расчета стоимости отгруженной продукции и остатков готовой продукции в бухгалтерском и налоговом учете. Так, например, в бухгалтерском учете данные о движении готовой продукции могут учитываться по отпускной стоимости, плановой (нормативной) себестоимости. Налоговый учет предлагает одну-единственную базу для расчета – движение готовой продукции в количественном выражении – безальтернативный вариант учета.

В данном случае, на наш взгляд, необходимо внести изменения в бухгалтерский учет, приняв единую с налоговым учетом расчетную базу – количественные измерители. В случае принятия данного решения предприятия, производящие разнообразное количество однородной продукции, могут столкнуться с другой проблемой.

При бездумном суммировании натуральных показателей по однородной (идентичной) продукции возникают существенные перекосы в формировании бухгалтерской (да и налоговой) себестоимости продукции. Происходит нивелирование сложности и трудоемкости разных изделий, то есть себестоимость продукции не учитывает эти факторы.

При использовании в качестве базы для распределения учетной стоимости (отпускной, договорной, плановой, нормативной) последняя как раз и учитывала степень сложности каждого конкретного изделия.

Но практически из любой ситуации можно найти выход, данная – не исключение. Перекосы в формировании себестоимости можно исключить, пересчитав продукцию в условно-натуральные измерители (условные тонны, условные штуки, условные банки и т.д.). Коэффициенты для такого пересчета и эталон продукции, принимаемой за условную единицу, определяются предприятием самостоятельно специалистами службы главного технолога. Для расчета коэффициентов по каждому изделию (назовем их коэффициентами сложности kс) используются данные о трудоемкости его изготовления, фактический расход материалов на единицу изделия, машино-часы работы оборудования при изготовлении единицы изделия и другие факторы. Данные по заказу сравниваются с базовыми. В случае если для изготовления продукции требуется большая норма времени или труд более высокой квалификации, чем при изготовлении единицы базовой продукции, если фактический расход материалов, время работы оборудования для изготовления единицы данного изделия превышают нормы базового изделия, тогда коэффициент сложности этого изделия превышает единицу (kс >1).

Если все оценочные показатели на единицу изделия ниже базовых, то kс<1.

Имея информацию о коэффициентах сложности по всей изготавливаемой предприятием продукции, нетрудно сделать расчет движения готовой продукции в условных единицах (с учетом kс).

Тогда формула расчета остатков готовой продукции в натуральном выражении (в условных единицах) будет иметь вид:

ОГПкм(натур.) = (ОГПнм(натур.) kсi + ВГПi(натур.) kci –



- ОПi (натур.)  kci),

где *i*=1:n – количество однородных изделий с разной степенью сложности; ОГПнм, ОГПкм – остатки готовой продукции на начало и конец месяца в натуральном выражении; ВГПi – выпуск готовой продукции по i-му изделию в натуральном выражении; kci – коэффициент сложности i-го изделия; ОПi – количество отгруженной продукции по i-му изделию.

Для расчета прямых расходов в остатках готовой продукции и отгруженных изделиях можно использовать регистр бухгалтерского учета: «Расчет себестоимости отгруженной продукции по счету 43 «Готовая продукция». Этот регистр необходимо дополнить графой для занесения данных по налоговому учету.

С учетом внесения изменений регистр будет иметь следующий вид (табл. 8).

Таблица 8

**Регистр расчета себестоимости отгруженной продукции и остатков продукции на складе по данным налогового и бухгалтерского учета за месяц**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование  показателя | Данные о движении готовой продукции | | |
| В количественном выражении (в условных единицах) | По фактической производственной себестоимости (руб., коп.) | По прямым расходам (руб., коп.) |
| 1. Остатки готовой продукции на начало месяца |  |  |  |
| 2. Выпуск готовой продукции за месяц |  |  |  |
| 3. Итого остатки + выпуск |  |  |  |
| 4. Расчет затрат на 1 условную единицу продукции (руб., коп.) |  |  |  |
| 5. Отгружено готовой продукции |  |  |  |
| 6. Остатки готовой продукции на конец месяца |  |  |  |

Заполним вышеназванный регистр условными данными, чтобы понять механизм расчета показателей и отразить в учете (налоговом и бухгалтерском) полученные данные (табл. 9).

Таблица 9

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование  показателя | Данные о движении готовой продукции | | |
| В количественном выражении (в условных единицах) | По фактической производственной себестоимости (руб., коп.) | По прямым расходам (руб., коп.) |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Остатки готовой продукции на начало месяца | 130 | 3256800,00 | 2279480,00 |
| 2. Выпуск готовой продукции за месяц | 1000 | 30524618,00 | 22876402,00 |
| 3. Итого остатки + выпуск | 1130 | 33781418,00 | 25155882,00 |
| 4. Расчет затрат на 1 условную единицу продукции (руб., коп.) | Х | 33781418:1130 = =29895,06 | 25155882:1130 =  = 22261,84 |
| 5. Отгружено готовой продукции | 900 | 26905554,00 | 20035658,00 |
| 6. Остатки готовой продукции на конец месяца | 230 | 6875864,00 | 5120223,00 |

Величина себестоимости отгруженной продукции по данным бухгалтерского учета составила 26 905 554 руб., прямые расходы по отгруженной продукции в налоговом учете определены в сумме 20 035 658 руб. Каким образом отразить в налоговом учете полученную расчетную величину прямых расходов? Традиционно себестоимость отгруженной продукции в бухгалтерском учете признается в качестве расходов по реализации, при этом производится следующая бухгалтерская запись:

Дт 90 субсчет 2 «Себестоимость продукции» Кт 43 – отражена в учете себестоимость реализованной (отгруженной) продукции.

Для отражения в налоговом учете прямых расходов по отгруженной продукции трансформируем традиционную для бухгалтерского учета проводку (Дт 90, 2 Кт 43) в следующие учетные записи:

Дт 31 субсчет 03 «Прямые расходы. Продукция основного производства» Кт 43 20 035 658 – отражена в налоговом учете величина прямых расходов по отгруженной продукции.

Дт 90 субсчет 02 Кт 31 субсчет «0» 20 035 658 – отражена в бухгалтерском учете себестоимость реализованной (отгруженной) продукции в части прямых расходов.

И традиционной проводкой относим разницу между оценкой отгруженной продукции в налоговом и бухгалтерском учете на себестоимость реализованной продукции (26 905 554 – 20 035 658 = 6 869 896):

Дт 90 субсчет 02 Кт 43 6 869 896.

Каким образом отражаются в налоговом учете прямые расходы вспомогательных производств?

Как уже неоднократно отмечалось, прямые расходы возникают в следующих случаях:

* производства продукции, выполнения работ, оказания услуг вспомогательными производствами на сторону,
* оказания услуг основному производству.

В первом случае в бухгалтерском учете возникает следующая запись: Дт 90 Кт 23, во втором – Дт 20 Кт 23.

Для правильной организации данных в налоговом учете предлагаю бухгалтерскую себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) вспомогательных цехов отражать на промежуточном счете. Назовем его 20 субсчет 1.

Тогда по дебету счета 20 субсчет 1 с кредита счета 23 будет учтена бухгалтерская себестоимость продукции (работ, услуг), реализованных на сторону.

Прямые расходы, относящиеся к этой реализации, будут отражены в налоговом учете следующей записью: Дт 31 субсчет 01 «Прямые расходы: работы, услуги» Кт 20 субсчет 1 – в случае реализации услуг – и Дт 31 субсчет 02 «Прямые расходы: продукция вспомогательных цехов» Кт 20 субсчет 1 – в случае реализации продукции.

Величина прямых расходов найдет отражение в бухгалтерском учете по дебету счета 90 субсчет 2 с кредита счета 31 субсчет 0.

А разница между стоимостью продукции (работ, услуг) вспомогательных производств в налоговом и бухгалтерском учете будет отражена в бухгалтерском учете по дебету счета 90 субсчет 02 с кредита счета 20 субсчет 1.

Прямые расходы, возникающие у вспомогательных цехов при оказании услуг основному производству, не находят прямого отражения в бухгалтерских проводках. Но эти расходы увеличивают величину прямых затрат по статье «Сырье и материалы» при заполнении налогового регистра «Расчет остатков НЗП и себестоимости готовой продукции по комплексным статьям».

К прямым расходам по торговым операциям относится стоимость покупных товаров, реализованных в отчетном (налоговом) периоде. Следовательно, перечень расходов, связанных с производством и реализацией, будет неполон без отражения в налоговом учете стоимости реализованных покупных товаров.

Для этого вместо традиционной бухгалтерской записи по списанию покупной стоимости (Дт 90,2 Кт 41) мы отражаем стоимость товара первоначально по дебету счета 31 субсчет 09 «Покупная стоимость товаров» с кредита счета 41, а затем относим его на расходы в бухгалтерском учете записью Дт 90,2 Кт 31,0.

Подводя итог всему ранее сказанному, можно отметить, что нам удалось сформировать по дебету счета 31 полную величину расходов, признаваемых в налоговом учете в качестве расходов, связанных с производством и реализацией, за исключением налогов, относимых в бухгалтерском учете к операционным расходам.

**ГЛАВА 9. Доходы от реализации, признаваемые в налоговом учете**

Законодатель очень скуп в детализации понятия «доходы от реализации». Как следует из текста ст. 249: «доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных».

Налоговый учет требует учитывать отдельно доходы от продаж, по которым предусмотрен иной, отличный от общего, порядок налогообложения (например, виды деятельности, подпадающие под налогообложение ЕНВД, перешедшие на упрощенную систему учета).

Для заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль достаточно использовать данные бухгалтерского учета по счету 90 «Продажи» – в части доходов от реализации товаров (работ, услуг) – и по счету 91 «Прочие доходы и расходы» – в части доходов от реализации материалов, амортизируемого имущества, имущественных прав.

В бухгалтерском учете организация учета по счету 90 ведется по каждому виду деятельности и в соответствии с требованиями плана счетов (т.е. по субсчетам 01 – Выручка, 02 – Себестоимость, 04 – Расходы на продажи, 03, 05, 06 – соответственно НДС, акцизы, экспортные пошлины). Таким образом, структура аналитического учета по счету 90 в части реализации основной продукции будет выглядеть следующим образом:

90, 01, 01, где 90 – счет учета продаж, 01 – субсчет, определяющий основной вид деятельности, 01 – субсчет «Выручка».

Таким образом, показатель выручки от продаж по счету 90 будет определен путем суммирования кредитовых оборотов по счету 90 (за исключением видов деятельности с иным порядком налогообложения) субсчет 01 «Выручка» по всем видам деятельности (Кт 90, n, 01) за вычетом возмещаемых налогов, учтенных по дебету счета 90 (Дт 90, n, 03, 05, 06), где n=1 : m – количество видов деятельности.



Для удобства ведения бухгалтерского учета счет 91 «Прочие доходы» имеет следующие субсчета (возможны иные варианты):

91.1 – «Прочие доходы и расходы»: учет операций с амортизируемым имуществом;

91.2 – «Прочие доходы и расходы»: учет операций по реализации прочих материалов»;

91.3 – «Прочие доходы и расходы»: операции по реализации и выбытию финансовых вложений;

91.4 – «Прочие доходы и расходы»: учет операционных доходов и расходов;

91.5 – «Прочие доходы и расходы»: учет внереализационных доходов и расходов и другие.

Хотя в Плане счетов (5) по счету 91 предлагают открывать только два субсчета: 01 «Прочие доходы» и 02 «Прочие расходы» – целесообразно этот список дополнить как минимум одним субсчетом: 03 – «НДС и другие возмещаемые налоги».

Тогда для учета доходов от продаж нам понадобится информация о выручке со счетов 91.1 и 91.2 за вычетом возмещаемых налогов:

(Кт 91.1, 01 + Кт 91.2,01 – Дт 91.1, 03 – Дт 91.2, 03).

Таким образом, выручка от реализации определена по данным бухгалтерского учета.

Следующий шаг: корректировка данных бухгалтерского учета для целей налогообложения. Мы должны выяснить, на какие суммы необходимо откорректировать бухгалтерские данные, чтобы получить величину доходов от реализации, признаваемую в налоговом учете. В экономической литературе по вопросам применения гл. 25 НК все авторы указывают только на разность подходов ПБУ 9/99 и гл. 25 НК в части учета суммовых разниц. В бухгалтерском учете они отражаются по кредиту счета 90 субсчет 01 «Выручка», а в налоговом учете – подлежат учету в качестве внереализационных доходов (расходов).

По нашему мнению, расхождения в учете выручки имеют место еще как минимум в трех случаях.

В соответствии со ст. 271 НК датой получения дохода признается дата реализации, определяемая в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ (т.е. момент перехода права собственности на товары, работы, услуги).

Переход права собственности – одно из пяти условий признания выручки в бухгалтерском учете (ПБУ 9/99).

В бухгалтерском учете в случае реализации продукции на условиях товарного (коммерческого кредита) выручка определяется с учетом подлежащих к оплате процентов (п. 6.2 ПБУ 9/99).

В налоговом учете в составе выручки будет отражена величина процентов, начисленная от момента отгрузки до момента перехода права собственности (т.е. даты признания выручки).

Проценты, начисленные за пользование товарным кредитом с момента перехода права собственности до момента полного расчета по обязательствам, включаются в состав внереализационных доходов.

Таким образом, выручка в налоговом и бухгалтерском учете при реализации продукции по договорам товарного кредита будет тождественна, если переход права собственности и дата погашения обязательств (дата оплаты) совпадают. Иначе возникают различия.

Второй момент несовпадения – возникновение ситуаций, описанных в ст. 40 НК, когда для целей налогообложения принимается рыночная стоимость реализованной продукции, отличная от стоимости реализации, отраженной в бухгалтерском учете (в случае положительных отклонений).

К доходам от реализации в налоговом учете относится переход права собственности на продукцию (работы, услуги) на безвозмездной основе.

В бухгалтерском учете безвозмездная передача не является реализацией, так как согласно одному из правил (условий) признания выручки является «увеличением экономических выгод организации».

Таким образом, доходы от реализации в налоговом учете определяются следующим образом:

1. Определяется величина «потенциальных» доходов из информации, содержащейся на счетах 90, 90.1, 91.2.
2. Величина «потенциальных» доходов уменьшается на положительные, увеличивается на отрицательные суммовые разницы.
3. Величина «потенциальных» доходов уменьшается на доходы по предоставлению товарного (коммерческого) кредита, начисленные с момента перехода права собственности до оплаты по обязательствам.
4. Величина «потенциальных» доходов увеличивается в случае необходимости учета реализации по рыночной стоимости продукции в соответствии со ст. 40 НК.
5. Величина «потенциальных» доходов увеличивается в случае безвозмездной передачи продукции (работ, услуг).

**ГЛАВА 10. Внереализационные доходы и расходы**

Информацию о потенциальных внереализационных доходах можно получить, просуммировав кредитовые обороты по счетам 91.4, 01 и 91.5, 01, исключив из полученного результата возможные дебетовые обороты по субсчету 03 (НДС и другие возмещаемые налоги):

ПВД = [(Кт 91.4, 01 – Дт 91.4, 03) + (Кт 91.5, 01 – Дт 91.5, 03)],



где n= 1:m – количество видов внереализационных доходов; ПВД – потенциальная величина внереализационных расходов.

Далее, чтобы от потенциальных внереализационных доходов перейти к реальной величине, необходимо проанализировать расхождения, возникающие в налоговом и бухгалтерском учете этих доходов.

1. Начнем с простого. При определении в налоговом учете доходов от реализации мы корректировали величину дохода, а именно исключали из доходов от реализации:
   * суммовые разницы (п. 11.1 ст. 250),
   * доходы от предоставления коммерческого кредита (п. 6 ст. 250).

В соответствии с требованиями налогового учета данные доходы признаются внереализационными.

1. Кроме того, в качестве внереализационных доходов в налоговом учете принимаются не только суммовые разницы, возникающие в процессе реализации продукции, но и при приобретении основных средств и МПЗ. Как известно, суммовые разницы в бухгалтерском учете включаются в первоначальную стоимость основных средств (п. 8 ПБУ 6/01) и МПЗ (п. 6 ПБУ 5/01). И хотя возникновение суммовых разниц при покупке основных средств и МПЗ – случай крайне редкий, все-таки необходимо понять, каким образом учесть в бухгалтерском и налоговом учете это несоответствие.

В части учета основных средств мы предлагали учитывать в бухгалтерском учете амортизационные отчисления по правилам налогового учета и ежемесячно относить отклонения в начислении амортизации на счет 91. Эти отклонения, соответственно, не принимать для целей налогообложения. Следовательно, суммовые разницы, подлежащие списанию в бухгалтерском учете в отчетном периоде через амортизацию основных средств, будут (в том числе) формировать величину отклонений между амортизацией в налоговом и бухгалтерском учете, относимую на счет 91.

В бухгалтерском учете положительные отклонения в начислении амортизации между налоговым и бухгалтерским учетом (где НУ > БУ) будут отражаться по кредиту счета 91.4, 01 на субсчете «Разница в амортизационных отчислениях между налоговым и бухгалтерским учетом». Таким образом, в налоговом учете данные доходы признаются в полной сумме (в момент их получения), а в бухгалтерском учете – только в доле амортизационных отчислений по основным средствам, стоимость которых уменьшили указанные доходы.

Иначе обстоит дело с учетом МПЗ. В данном случае для целей налогового учета нами была принята фактическая себестоимость, сформированная по правилам ПБУ 5/01 (т.е. уменьшенная на величину суммовых разниц). В данном случае предлагаем при формировании величины доходов в налоговом учете учесть внереализационные доходы в части суммовой разницы по поступившим МПЗ и при этом увеличить величину материальных расходов косвенных (обороты по дебету счета 31 субсчет 08 «Материальные затраты (косвенные)»).

1. Разница в величине внереализационных доходов возникает в случае получения имущества в рамках государственной помощи. Тогда в бухгалтерском учете доходы от этой операции относятся по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» и будут учтены в составе внереализационных доходов по мере списания материалов в производство или начисления амортизации по основным средствам. Следовательно, для получения верной величины внереализационных доходов сумма потенциальных доходов должна быть уменьшена на величину кредитового оборота по счету 91.5, 01 субсчет «Доходы от имущества, полученного в рамках государственной помощи» (бухгалтерская запись Дт 98 Кт 91.5, 01) и увеличена на полную стоимость поступившего имущества в рамках государственной помощи (Дт 86 Кт 98).

При рассмотрении этого пункта расхождений необходимо отметить, что в случае если имущество получено безвозмездно, не в рамках государственной помощи (от коммерческих организаций, физических лиц), то его стоимость включается в доходы предприятия и в налоговом, и в бухгалтерском учете одинаково – в момент принятия на учет активов, полученных безвозмездно.

Поэтому непонятно стремление некоторых авторов, обсуждающих в экономической литературе вопросы формирования налогового учета (в частности, А.А. Скрипка, Ю.Ю. Пыхтин), уравнять понятия «безвозмездно полученное имущество» и «имущество, полученное в рамках государственной помощи».

Последнее – лишь разновидность первого и не более того.

Расхождения между внереализационными доходами от безвозмездного получения имущества в налоговом и бухгалтерском учете все-таки могут возникнуть, если рыночная цена по имуществу окажется ниже остаточной стоимости (по основным средствам), затрат на производство, покупной стоимости (по иному имуществу).

Тогда в бухгалтерском учете стоимость имущества будет определена по рыночной стоимости, а в налоговом учете – по затратной составляющей. Чтобы не возникало подобных расхождений, предлагаю в бухгалтерском учете определять внереализационные доходы от безвозмездно полученного имущества по большей из оценок:

* рыночная стоимость,
* остаточная стоимость (затраты на производство, покупная стоимость), т.е. согласно требованиям п. 8 ст. 250 НК.

Таким образом, подводя итог сказанному, для определения внереализационных доходов, принимаемых в налоговом учете, следует:

* 1. Определить величину «потенциальных» внереализационных доходов, используя информацию, содержащуюся на счетах 91.4, 01, 91.5, 01 (за вычетом возмещаемых налогов).
  2. Увеличить величину «потенциальных» доходов на положительные суммовые разницы; возникающие при реализации продукции; при приобретении основных средств, МПЗ.
  3. Увеличить величину «потенциальных» доходов на полную стоимость имущества, полученного в рамках государственной помощи, исключить из доходов часть стоимости имущества, отнесенную на издержки производства в отчетном периоде.
  4. Уменьшить величину «потенциальных» доходов на доходы, полученные в бухгалтерском учете в результате отклонения амортизационных отчислений в налоговом и бухгалтерском учете.
  5. Увеличить величину «потенциальных» доходов на проценты по коммерческому кредиту, начисленные с момента перехода права собственности на продукцию до оплаты по обязательствам.

Информацию о величине «потенциальных» внереализационных расходов можно получить, просуммировав кредитовые обороты по счетам 91.4, 02 и 91.5, 02.

Необходимо отметить, что перечень внереализационных расходов близок к перечню доходов. Поэтому отличия в формировании внереализационных доходов в налоговом и бухгалтерском учете в части учета суммовых разниц, амортизационных отчислений можно полностью отнести и к внереализационным расходам.

Кроме того, различия в формировании внереализационных расходов в налоговом и бухгалтерском учете возникают в следующих случаях:

1. При отнесении процентов по заемным средствам. Проценты, начисленные до принятия к учету МПЗ, основных средств в бухгалтерском учете включаются в первоначальную стоимость этих активов. В налоговом учете их относят на внереализационные расходы.

Учет расхождений в отношении процентов по заемным средствам в налоговом и бухгалтерском учете аналогичен учету суммовых разниц, возникающих при приобретении основных средств, МПЗ.

В случае увеличения стоимости основных средств на проценты по заемным средствам (отрицательные суммовые разницы) величина амортизационных отчислений в бухгалтерском учете превышает амортизационные отчисления в налоговом учете и, следовательно, эта разница формирует внереализационные расходы по дебету счета 91.5, 02 субсчет «Разница в амортизационных отчислениях в налоговом и бухгалтерском учете».

Таким образом, в налоговом учете расходы признаются в полной сумме в момент их возникновения, а в бухгалтерском учете – только в доле амортизационных отчислений по основным средствам, в стоимость которых вошли указанные расходы.

При увеличении стоимости МПЗ на процент по заемным средствам (отрицательную суммовую разницу) стоимость материальных расходов, как уже отмечалось ранее, формируется по правилам ПБУ 5/01. Таким образом, в этой же оценке формируются и материальные расходы в налоговом учете.

В целях приведения в соответствие данных, отражаемых в налоговом учете по прибыли, необходимо затраты, сформированные в налоговом учете по дебету счета 31 субсчет 08 «Материальные расходы (косвенные)», уменьшить на величину процентов по заемным средствам (отрицательную суммовую разницу), отнесенные в стоимость МПЗ. При этом увеличить сумму внереализационных расходов по налоговому учету на эту же величину.

2. При создании резерва по сомнительным долгам.

Порядок создания резерва в бухгалтерском учете отражен в п. 70 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (приказ Министерства финансов России от 29.07.98 г. № 34-Н). В налоговом учете этому вопросу посвящена ст. 266 НК.

Порядок определения (расчета) резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете отличается по следующим позициям:

1. Налоговый учет жестко регламентирует величину образованного резерва в зависимости от сроков образования дебиторской задолженности. В бухгалтерском учете при определении резерва может использоваться полная величина просроченной дебиторской задолженности.
2. В налоговом учете резерв формировался по любой дебиторской задолженности, в бухгалтерском учете – только по дебиторской задолженности, возникшей при реализации продукции, товаров, работ, услуг. Расхождение устранено внесением изменений в гл. 25 НК РФ (Федеральный закон № 58-ФЗ от 06.06.2005 г.).
3. Величина резерва в налоговом учете не должна превышать 10 % от выручки отчетного (налогового) периода.

Каким образом привести в соответствие величину резерва в налоговом и бухгалтерском учете? По данному вопросу наиболее приемлемым представляется мнение И.В. Педченко (комментарий постатейный к гл. 25): «Отличия в бухгалтерском и налоговом учете резерва по сомнительным долгам есть, но они не очень значительны… в большинстве случаев резерв, созданный с соблюдением требований налогового законодательства, можно отразить в бухгалтерском учете, так как правила формирования и использования такого резерва в бухгалтерском учете более гибки по сравнению с налоговым учетом». Таким образом, приняв в бухгалтерском учете величину резерва, образованного по правилам налогового учета, мы исключаем данную позицию из перечня расхождений (нестыковок) между налоговым и бухгалтерским учетом.

3. Расхождения в порядке формирования внереализационных расходов возникают при формировании затрат по аннулированным производственным заказам. В данном случае в налоговом учете затраты будут сформированы в размере прямых расходов, в бухгалтерском учете – по полной фактической себестоимости.

4. К внереализационным расходам относятся затраты, связанные с ликвидацией (списанием) основных средств. При этом неизбежно возникнут расхождения при отнесении на расходы недоамортизированной стоимости основных средств, различной по налоговому и бухгалтерскому учету.

Кроме того, в бухгалтерском учете возникают расходы, полностью не принимаемые для целей налогообложения. Имеет смысл вести учет этих расходов на отдельном субсчете к счету 91, либо выделять аналитические статьи на существующих субсчетах счета 91. Например, счет 91.5 может иметь аналитические статьи: 1 – Расходы, принимаемые (полностью, частично) для целей налогообложения, 2 – Расходы, не принимаемые для целей налогообложения.

Приведем примерный перечень расходов, не принимаемых для налогообложения:

1. В соответствии с Переходными положениями предприятия, производящие формирование прибыли, НДС до 01.01.2002 г. «по отгрузке» и перешедшие на метод начисления, обязаны были при формировании налогооблагаемой базы переходного периода единовременно списать:

* амортизацию по НМА, которые с 01.01.2002 г. не учитываются в целях налогообложения в качестве НМА,
* суммы недоначисленной амортизации по МПБ в эксплуатации,
* суммы расходов будущих периодов, которые в соответствии с требованиями гл. 25 с 01.01.2002 г. не относятся к расходам будущих периодов.

В бухгалтерском учете НМА, потерявшие данный статус, были переведены предприятием на счет 97 «Расходы будущих периодов» и списывают свою стоимость равными долями в течение установленного срока на счет 91.4, 02. Данные расходы для исключения двойного списания не признаются в налоговом учете.

Что касается МБП в эксплуатации, то в связи с переходом всеми предприятиями с 01.01.2002 г. на новый план счетов счет 12.2 «МБП в эксплуатации» был исключен из плана счетов. По результатам инвентаризации балансовые остатки со счета 12.2 были перенесены на счет 01 субсчет «Основные средства стоимостью до 10 тыс. рублей» и счет 10.9 «ИХП».

Основные средства со счета 01 единовременно подлежали списанию в бухгалтерском учете на расходы по дебету счета 91.4, 02. ИХП со счета 10.9 подлежат списанию на расходы в соответствии с актами унифицированной формы МБ-8. При списании согласно акту в бухгалтерском учете производится следующая запись: Дт 91.4, 02 Кт 10.9.

Таким образом, расходы, принимавшие участие при формировании налогооблагаемой базы переходного периода, не подлежат повторному учету для целей налогообложения.

2. В соответствии с ПБУ 10/99 в состав внереализационных расходов относят затраты, связанные с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера (п. 2 ПБУ 10/99).

Данные расходы не соответствуют критериям ст. 252 НК и, следовательно, не принимаются в целях налогообложения.

Таким образом, подводя итог сказанному, для определения внереализационных расходов, принимаемых в налоговом учете, необходимо:

1. Определить величину «потенциальных» внереализационных расходов, используя информацию, содержащуюся на счетах 91.4, 02, 91.5, 02.
2. Из величины внереализационных расходов необходимо исключить затраты, полностью не принимаемые для целей налогообложения (учтенные при формировании базы переходного периода, расходы, не соответствующие критериям ст. 252 НК).
3. Увеличить величину «потенциальных» расходов на отрицательные суммовые разницы, возникающие при реализации продукции, приобретении основных средств, МПЗ.

4. Увеличить величину «потенциальных» расходов на проценты по заемным средствам, отраженные в бухгалтерском учете в стоимости основных средств, МПЗ.

5. Уменьшить величину «потенциальных» расходов на затраты, возникающие в бухгалтерском учете в результате отклонений в амортизационных отчислениях в налоговом и бухгалтерском учете.

6. Откорректировать величину «потенциальных» расходов на разницу в определении резерва по сомнительным долгам, определенного по правилам налогового и бухгалтерского учета.

7. Откорректировать величину «потенциальных» расходов на расхождение при отнесении на затраты недоамортизированной стоимости основных средств в налоговом и бухгалтерском учете.

8. Уменьшить величину «потенциальных» расходов на разницу в оценке готовой продукции по налоговому и бухгалтерскому учету, возникающую при списании ее на затраты по аннулированным производственным заказам.

**ГЛАВА 11. Формирование налогооблагаемой прибыли и расчет налога на прибыль**

Завершающим этапом учетной работы по формированию базы для исчисления налога на прибыль является заполнение налоговой декларации по прибыли и определение величины налога на прибыль.

Для расчета налога на прибыль доходы от реализации, определенные по правилам налогового учета, уменьшаются на расходы, связанные с производством и реализацией. Внереализационные доходы уменьшаются на величину внереализационных расходов.

Таким образом, сумма прибыли для целей налогообложения определяется по формуле:

НОП = ДР – ЗПР + ВД – ВР (формула 1),

где НОП – налогооблагаемая прибыль; ДР – доходы от реализации; ЗПР – затраты, связанные с производством и реализацией; ВД, ВР – соответственно величина внереализационных доходов и расходов, сформированная по правилам налогового учета.

Глава 25 НК не предусматривает льготного режима налогообложения. Законодатель пролонгировал действие льгот, установленных Федеральным законом № 2116-1 «О налоге на прибыль организаций», а именно, предусмотренные:

* абзацем 10 п. 6 ст. 6 Закона (в части реализации программ по ликвидации последствий радиационных катастроф),
* абзацем 14 п. 6 ст. 6 (в части осуществления целевых программ жилищного строительства, строительства и содержания центров профессиональной подготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы),
* абзацем 27 п. 6 ст. 6 (в части прибыли, полученной от вновь созданного, до вступления в силу гл. 25, производства).

Первые две льготы применяются до завершения реализации программ; для льготы, предусмотренной абзацем 27 п. 6 ст. 6, установлен суммарный срок использования – до 3 лет.

Кроме того, уменьшает налогооблагаемую базу сумма убытка (части убытка), полученного в предыдущие налоговые периоды, в соответствии со ст. 283 НК.

Отдельно формируется налогооблагаемая база по ценным бумагам, обращающимся и не обращающимся на организованном рынке. При получении положительного результата от реализации ценных бумаг прибыль от этой операции увеличивает налогооблагаемую прибыль за отчетный (налоговый) период.

Таким образом, с учетом всех особенностей формирования прибыли в налоговом учете величина налогооблагаемой прибыли определяется по формуле, производной от формулы 1:

НОП = (ДР – ЗПР + ВД – ВР) – Л – У + ПЦБ,

где Л – льготы по Федеральному закону № 2116-1; У – убытки прошлых лет, уменьшающие налогооблагаемую базу отчетного периода не более чем на 30 % (в 2002-2005 гг.), не более чем на 50 % (в 2006 г.), на полную сумму убытков прошлых лет (с 01.01.2007 г.); ПЦБ – прибыль от операций с ценными бумагами.

**ГЛАВА 12. Стыковка налогооблагаемой базы, сформированной по правилам налогового и бухгалтерского учета**

Поскольку ведение налогового учета не предусматривает использование метода двойной записи, то несложно допустить ошибку при формировании налоговых регистров, которая повлечет за собой искажение налогооблагаемой базы. Поэтому даже после получения величины налогооблагаемой прибыли необходимо произвести проверку правильности её определения. Это требует и Положение по ведению бухгалтерского учета ПБУ 18/02, согласно которому предприятие от величины бухгалтерской прибыли путем её корректировок на величину постоянных и временных разниц должно прийти к величине прибыли налогооблагаемой.

Проверка правильности определения налогооблагаемой прибыли оформляется в виде специальных расчетных таблиц – налоговых регистров.

На первом этапе задача состоит в определении правильности расходов в налоговом учете, не относимых к основной деятельности. Это расходы в части затрат вспомогательных производств, по реализуемым на сторону продукции (работам, услугам), в части стоимости покупных товаров, издержек обращения в торговле. Поскольку счет 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца не имеет сальдо, то расходы в налоговом и бухгалтерском учете по неосновной деятельности должны совпадать.

Для проверки правильности определения расходов предприятия в налоговом учете по неосновному виду деятельности предлагаем создать следующий налоговый регистр.

Регистр № 1

**Проверка правильности определения расходов в налоговом учете**

**по неосновному виду деятельности**

**за отчетный (налоговый) период 200\_\_ года**

| № п/п | Наименование  показателя | Бухгалтерская проводка | Сумма, руб., коп. |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | Себестоимость реализованной продукции (форма № 2, стр. 020 | Дт 90, n, 02 |  |
| 2 | Себестоимость реализованной продукции по основному виду деятельности | Дт 90, субсчет «Реализация основных видов продукции», 02 |  |
| 3 | Прямые затраты по гл. 25 НК, по основному виду деятельности | Дт 90, субсчет «Реализация основных видов продукции», 02 Кт 31.0 субсчет 0 |  |
| 4 | Косвенные затраты по Гл. 25 НК (по специальному расчету) по основному виду деятельности | Из регистра: опреде-ление косвенных расходов основного производства |  |
| 5 | Расходы на продажу форма № 2 стр. 030 | Дт 90, n, 04 |  |
| 6 | Сверхлимитные расходы, не принимаемые для целей налогообложения | Дт 26 субсчет 1 «Сверхлимиты» |  |
| 7 | Расчетная величина расходов, принимаемых в налоговом учете | Стр.1 – стр. 2 + стр. 3 + стр. 4 + стр. 5 – стр. 6 (графа 1) |  |
| 8 | Расходы на производство и реализацию, принима-емые в налоговом учете | Дт 31, m |  |
| 9 | Отклонения между расчетной и фактической величиной расходов в налоговом учете | Стр. 7 – стр. 8 (графа 1) |  |
| 10 | Причины отклонений:  а) отнесение в налоговом учете полной величины расходов на ремонты | Дт 97 субсчет «Расходы на ремонты» - Дт 25.4, 25.5 Кт 97 «Расходы на ремонты» |  |
|  | б) отнесение в налоговом учете расходов единовременно, в бухгалтерском учете – частями с использованием счета 97 «Расходы будущих периодов» | Дт 97 (в части статей, по-разному относимых на расходы в налоговом и бухгалтерском учете) – Дт 25.2, 25.3 Кт 97 (по названным статьям) |  |
|  | в) ошибки в определении налогооблагаемой базы |  |  |

Пояснения к регистру № 1:

1. n = 1 : m – наименование вида реализации.

2. r = 1 : p – наименование субсчета налогового учета расходов.

3. Смысл проверки заключается в следующем:

Если мы из себестоимости, сформированной по правилам бухгалтерского учета, исключим величину себестоимости по основному виду деятельности (так как именно по этому виду имеют место расхождения в формировании расходов в налоговом и бухгалтерском учете) и добавим расходы основного вида деятельности, сформированные по правилам налогового учета, то полученная величина должна соответствовать величине расходов в налоговом учете.

4. Расхождения между расчетной величиной расходов и фактическими расходами, отраженными в налоговом учете за отчетный налоговый период, могут иметь место в следующих случаях:

* при отнесении расходов на осуществление текущих, средних, капитальных ремонтов в бухгалтерском учете на счет 97 «Расходы будущих периодов» и единовременном списании данных затрат в налоговом учете;
* при осуществлении других расходов, признаваемых в налоговом учете единовременно, а в бухгалтерском учете – с целью равномерного отнесения на затраты, относимых на счет 97 «Расходы будущих периодов»;
* при возникновении ошибок в формировании базы в налоговом учете.

5. При выявлении расхождений между расчетной и фактической величиной расходов в случае, если это расхождение не связано с объективной причиной, производится поиск ошибок в определении затрат в налоговом учете.

Исходя из практики применения данной модели налогового учета на предприятиях по производству строительных металлоконструкций, можно назвать следующие основные причины возникновения ошибок при формировании затрат в налоговом учете (по неосновному виду деятельности):

1. При формировании косвенных расходов (со счетов 26, 25.1, 25.0, 44, 23) отражение в налоговом учете затрат производится в виде транзитной записи по счету 31 (например, Дт 31, 7 Кт 26; Дт 20, 90 Кт 31,0). Поэтому к часто встречающимся ошибкам относится неотражение в налоговом учете части косвенных расходов, прямое закрытие этих затрат по счетам бухгалтерского учета, минуя счет 31.

Например, косвенные расходы со счета 44 субсчет 2 «Оптовая торговля» отнесли напрямую на затраты по реализации, бухгалтерская запись Дт 90 субсчет «Оптовая торговля», 04 Кт 44.2.

Следовало отнести первоначально бухгалтерской записью Дт 31 субсчет 07 «Прочие расходы» Кт 44.2, затем Дт 90 «Оптовая торговля», 04 Кт 31.0 субсчет 0.

Выявление данной ошибки происходит путем нахождения по дебету счета 31 всего перечня типовых проводок со счетов учета косвенных расходов и проверки наличия по счетам 20 и 90 прямых проводок со счетов 26, 25.1, 25.0, 44.

2. Неверное определение косвенных расходов по счету 23 за счет:

* исключаемых расходов (непроизводственных и др.);
* прямых расходов.

В любом случае величина косвенных расходов счета 23, отражаемых в налоговом учете, должна быть равна сумме расходов, отнесенных на счета затрат за вычетом прямых.

В бухгалтерском учете эти расходы отражаются следующей записью: Дт 20.0, 20.1, 25.0, 25.1, 26.0, 44.1, 44.2 Кт 23. Величина исключаемых прямых расходов должна соответствовать суммам, отраженным:

* 1. По дебету счета 31 субсчет 1, 2 с кредита счета 20.1 – в части реализации продукции, работ, услуг на сторону.
  2. В налоговом регистре «Расчет остатков НЗП и себестоимости готовой продукции в налоговом учете по комплексным статьям» – в части продукции, работ, услуг вспомогательных цехов, произведенных для основного производства.

3. Ошибочное отражение в налоговом учете так называемых «выпадающих расходов». Эти расходы отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

* 1. По дебету счетов 25.0, 25.1, 25.4, 25.5, 26.0 с кредита счета 97 субсчет «Расходы на ремонты».
  2. По дебету счетов 25.0, 25.1, 26.0, 44.1, 44.2, 28 с кредита счета 23 – стоимость услуг вспомогательных производств, уже отраженная в качестве расходов в налоговом учете.

При обнаружении ошибки в определении налоговых расходов по неосновному виду деятельности необходимо внести исправления в налоговый учет расходов. Это отразится соответствующими записями по дебету счета 31.

Косвенные затраты основного производства определяются по специальному расчету.

Регистр № 2

**Проверка правильности определения косвенных расходов**

**в налоговом учете по основному виду деятельности**

**за отчетный (налоговый) период 200\_\_ г.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Вариант № 1 | Сумма, руб., коп. | № п/п | Вариант № 2 | Сумма, руб., коп. |
| 1 | Косвенные расходы без 23 счета, всего, в том числе бухгалтерские записи: |  | 1 | Полная величина расходов по дебету счета 20 |  |
| 1.1 | Дт 20 ст. «Обще-хозяйственные расходы» Кт 31.0 |  | 2 | Величина прямых расходов по комплексным статьям |  |
| № п/п | Вариант № 1 | Сумма, руб., коп. | № п/п | Вариант № 2 | Сумма, руб., коп. |
| 1.2 | Дт 20 ст. «Обще-производственные расходы» Кт 31.0 |  | 3 | Величина затрат по статьям прямых расходов, всего |  |
| 1.3 | Дт 20 ст. «РСЭО» Кт 31.0 |  | 3.1 | В том числе: по дебету счета 20 ст. «Основные материалы» |  |
| 1.4 | Дт 20 ст. «Отчисления от ФОТ» Кт 31.0 |  | 3.2 | По дебету счета 20 ст. «Оплата труда» |  |
| 1.5 | Дт 20 ст. «Потери от брака» Кт 31.0 |  |  |
| 2 | Косвенные расходы 23 счет, всего:  в том числе бухгал-терские записи: |  | 4 | Величина расходов на ремонт, всего  стр. 4 = стр. 4.1 – стр. 4.2  в том числе: |  |
| 2.1 | Дт 26 Кт 23 |  | 4.1 | принимаемая в налоговом учете  Дт 97 ст. «Ремонты» |  |
| 2.2 | Дт 25.0 Кт 23 |  |  |
| 2.3 | Дт 25.1 Кт 23 |  |  |
| 2.4 | Дт 20 Кт 23 (за вычетом прямых) |  |  |
| 2.5 | Дт 28 Кт 23 |  |  |
| 3 | Расходы на ремонты, включаемые в налоговый учет  Дт 97 субсчет «Расходы на ремонт» |  | 4.2 | Не принимаемая в налоговом учете  Дт 25.0, 25.1, 26.0 Кт 97 ст. «Ремонты» |  |
| 4 | Итого величина косвенных расходов по основному производству (стр. 1 + стр. 2 + стр. 3) |  | 5 | Итого величина косвенных расхо-дов по основному производству = стр. 1 – стр. 2 – стр. 3 + стр. 4) |  |

Пояснения к регистру № 2:

1. Величина косвенных расходов основного производства отражается бухгалтерской записью: Дт 20.0 Кт 31.0 субсчет 0.

2. Величину косвенных расходов основного производства увеличивают расходы вспомогательных производств, отражаемые бухгалтерскими записями: Дт 25.0, 25.1, 26.0 Кт 23. Хотя эти расходы не учитывают по дебету счета 31, а относят в дебет счета 20 напрямую (Дт 20 Кт 25.0, 25.1, 26.0), это не означает, что данные расходы не являются косвенными. Причина в другом: эти затраты уже нашли свое отражение в налоговом учете при формировании косвенных расходов вспомогательных производств. Во избежание повторного включения затрат по налоговому учету расходы вспомогательных производств выпадают из величины косвенных расходов, подлежащих отнесению по дебету счета 31 со счетов учета затрат основного производства (20-е счета). Но при расчете косвенных расходов основного производства эти затраты должны участвовать.

3. При использовании в основном производстве продукции, работ, услуг вспомогательных цехов (бухгалтерская запись Дт 20 Кт 23) косвенные расходы определяются путем уменьшения полной бухгалтерской себестоимости этой продукции (работ, услуг) на величину прямых расходов. Прямые расходы должны быть тождественны их величине, отражаемой в регистре «Расчет остатков НЗП и себестоимости готовой продукции в налоговом учете по комплексным статьям» (из стр. 1 графы 2).

4. Расходы на ремонты в налоговом учете учитываются единовременно, в размере полной суммы затрат.

5. Суммирование косвенных расходов, отражаемых в строках 1, 2, 3 первого варианта расчета, дает величину косвенных расходов основного производства.

6. Для проверки правильности определения косвенных расходов заполняется второй, контрольный, вариант расчета. Сущность второго варианта состоит в исключении из общих расходов по счету 20 «Основное производство» величины прямых расходов и корректировки полученной суммы на разность в подходах при отнесении в налоговом и бухгалтерском учете расходов на ремонты. Поскольку общие затраты счета 20 состоят из прямых и косвенных расходов, то верно равенство:

З = ПР + КР, следовательно,

КР = З – ПР,

где З – затраты на производство; ПР – прямые расходы; КР – косвенные расходы.

7. Рассматривая расходы основного производства, мы отмечали (см. раздел «Определение величины косвенных расходов НЗП в налоговом учете»), что они состоят из трех групп статей:

1-я группа – включающие только прямые расходы (стр. 3.1 и 3.2 регистра).

2-я группа – включающие прямые и косвенные расходы (стр. 2 регистра).

3-я группа – включающие только косвенные расходы.

Величина прямых расходов для заполнения строки 2 варианта 2 регистра № 2 будет взята из налогового регистра «Расчет остатков НЗП и себестоимости готовой продукции в налоговом учете по комплексным статьям» (итого по графе 2 «Запущено в производство»).

8. При выявлении расхождений в результатах, полученных при 1-м и 2-м вариантах расчета, необходимо произвести поиск ошибок в определении косвенных расходов основного производства.

9. Поиск ошибок в основном сводится к нахождению расходов, не отраженных по дебету счета 31 аналогично п. 1 перечня причин расхождений по регистру № 1.

Правильность отражения в налоговом учете расходов по основному виду деятельности проверяется в специальном регистре.

Регистр № 3

Проверка правильности определения в налоговом учете расходов основного производства за отчетный (налоговый) период 200\_\_ г.

*1-й вариант*

1. Определение величины изменения косвенных расходов по остаткам готовой продукции:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Дата | Остатки готовой продукции по данным бухгалтерского учета, руб., коп. | Остатки готовой продукции в части прямых расходов, руб., коп. | Косвенные расходы в остатках готовой продукции, руб., коп. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | На начало года |  |  |  |
| 2 | На конец отчетного (налогового) периода |  |  |  |

Величина изменения остатков составила:

+ прирост

- уменьшение.

2. Определение величины изменения косвенных расходов в НЗП по комплексным статьям счета 20 «Основное производство».

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Дата | Остатки НЗП  по данным  бухгалтерского  учета, руб., коп. | Остатки НЗП  в части прямых расходов,  руб., коп. | Косвенные  расходы в НЗП, руб., коп. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | На начало года |  |  |  |
| 2 | На конец отчетного (налогового) периода |  |  |  |

Величина изменения остатков составила:

+ прирост

- уменьшение.

3. Определение величины изменения косвенных расходов в НЗП по статьям косвенных расходов счета 20 «Основное производство».

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Дата | Остатки НЗП по данным  бухгалтерского учета,  руб., коп. | Косвенные расходы  в НЗП, руб., коп. |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | На начало года |  |  |
| 2 | На конец отчетного (налогового) периода |  |  |

Величина изменения остатков составила:

+ прирост

- уменьшение.

4. Определение величины отклонения расходов основного производства, принимаемых для целей налогообложения, от себестоимости реализованной продукции в бухгалтерском учете

п4 = ±п1±п2±п3.

Если величина, определенная в п. 4, положительная, то расходы в налоговом учете больше себестоимости в бухгалтерском учете.

Если величина, определенная в п. 4, отрицательная, то расходы в налоговом учете меньше себестоимости в бухгалтерском учете.

*2-й вариант*

5. Определение величины отклонения расходов, принимаемых в налоговом учете от себестоимости реализованной продукции в бухгалтерском учете:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Направление  списания готовой продукции | По фактической себестоимости по данным  бухгалтерского учета | По стоимости в части  прямых  расходов | Косвенные  расходы  по основному виду деятельности  в налоговом учете |
| 1 | Реализация |  |  | Х |
| 2 | Списание в стоимость основных средств |  |  | Х |
| 3 | Оприходование в качестве МПЗ |  |  | Х |
| 4 | Списание по акту на брак |  |  | Х |
| 5 | Итого |  |  |  |

П. 5 = итог гр. 4 + итог гр. 5 – итог гр. 3

6. Проверка равенства итогов, полученных в пп. 4 и 5 регистра.

Пояснения к регистру № 3:

1. Поскольку мы выровняли методику расчета остатков НЗП, готовой продукции, то есть применяем единую базу для их определения в налоговом и бухгалтерском учете, то можно с уверенностью сказать, что расхождения в остатках готовой продукции в стоимостном выражении дает величину косвенных расходов. То есть при сравнении остатков готовой продукции в налоговом и бухгалтерском учете на любую отчетную дату величина остатков в бухгалтерском учете всегда будет больше этого показателя в налоговом учете на косвенные расходы, которые в бухгалтерском учете являются составляющей полной производственной себестоимости, а в налоговом учете списываются единовременно на расходы текущего периода. Нас будет интересовать тенденция к приросту (уменьшению) остатков косвенных расходов в течение отчетного (налогового) периода. Если имеет место прирост остатков, то расходы в налоговом учете за период будут больше затрат в бухгалтерском учете по данной статье расходов, и наоборот.

2. Для выявления расхождений в стоимости остатков в НЗП необходимо рассмотреть величину расхождений остатков между налоговым и бухгалтерским учетом по комплексным статьям и статьям, содержащим только косвенные расходы. Остатки НЗП по статьям прямых расходов выпадают из нашего рассмотрения, поскольку эти остатки в налоговом и бухгалтерском учете тождественны и, следовательно, расхождений не возникает.

3. По комплексным статьям, содержащим прямые и косвенные затраты, величина прироста (уменьшения) остатков определяется аналогично определению расхождений по готовой продукции. Если имеет место прирост остатков в части косвенных расходов, то расходы в налоговом учете за период будут больше затрат в бухгалтерском учете по данной статье расходов, и наоборот.

4. По статьям НЗП, содержащим только косвенные расходы, имеют место остатки только по данным бухгалтерского учета. Остатки для целей налогообложения всегда равны нулю. В этом случае при увеличении расходов в НЗП по данным бухгалтерского учета по косвенным статьям расходы в налоговом учете будут превышать величину затрат в бухгалтерском учете и наоборот.

5. Просуммировав величину прироста (уменьшения) остатков в части готовой продукции и НЗП, получим общую величину расхождений между суммами расходов в налоговом и бухгалтерском учете по основному виду деятельности за отчетный (налоговый) период.

6. Эту же величину можно определить иначе, сравнив стоимостные оценки списанной готовой продукции (по всем возможным направлениям расходов) по данным налогового и бухгалтерского учета.

В случае получения тождественных результатов при расчете отклонений в формировании затрат основного производства в налоговом и бухгалтерском учете и себестоимости реализованной продукции в бухгалтерском учете можно сделать вывод о правильном определении расходов по счету 31 «Налоговый учет затрат».

В случае, если величина отклонений затрат по основному виду деятельности, рассчитанная по 1-му варианту, не соответствует этому же показателю, определенному по 2-му варианту, то имеет место расчетная ошибка.

Ошибка возможна на каждом из этапов расчета:

1. При заполнении регистра «Расчет остатков НЗП и себестоимости готовой продукции по комплексным статьям».
2. При заполнении регистра «Формирование стоимости готовой продукции в части прямых расходов».
3. При заполнении регистра «Расчет себестоимости отгруженной продукции и остатков продукции на складе по данным налогового и бухгалтерского учета за месяц».
4. Неверным отражением по счету 31 субсчет 03 «Прямые расходы. Основное производство» величины себестоимости реализованной продукции по прямым расходам, определенной в соответствующем регистре налогового учета.

Цель стыковки: выявление причин расхождений, поиск и исправление ошибок.

Таким образом, произведя стыковку расходов по прилагаемым регистрам № 1, 2, 3, предприятие:

* во-первых, производит исправление ошибок в определении расходов, принимаемых в налоговом учете,
* во-вторых, получает информацию об объективных расхождениях в расходах, признаваемых в налоговом и бухгалтерском учете.

**ГЛАВА 13. Формирование расхождений между величиной бухгалтерской и налоговой прибыли в соответствии с ПБУ 18/02**

Необходимо отметить, что налоговый учет практически целый год после введения гл. 25 НК просуществовал автономно (независимо) от бухгалтерского, пока не вышло в свет ПБУ 18/02.

И хотя данный бухгалтерский стандарт вводится в действие, начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 год, но с его применением возникли следующие вопросы.

Во-первых, возникла необходимость откорректировать входные бухгалтерские данные на 01.01.2003 г., а именно: корректировки должны были затронуть бухгалтерские счета: 84 субсчет «Нераспределенная прибыль прошлых лет», 09 «Отложенные налоговые активы», 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Во-вторых, для определения входящих сальдо по счетам 09, 77 необходимо было произвести «задним числом» полную стыковку между бухгалтерской прибылью и этим же показателем, исчисленным для целей налогообложения. То есть определить все величины постоянных и временных разниц, формирующие за 2002 год разницу между показателем прибыли в бухгалтерском и налоговом учете.

Таким образом, окончательно рассеялся миф об автономности и независимости налогового учета, об отсутствии необходимости в двойной записи по счетам и балансировке данных. Налоговый учет как самостоятельная учетная единица полностью сложил свои полномочия.

Наша цель – учитывая отклонения, возникающие при определении каждой из четырех составляющих, формирующих показатель налогооблагаемой прибыли (от бухгалтерских данных), определить величину расхождений между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью. При этом каждое из отклонений должно быть учтено по правилам ПБУ 18/02 в качестве постоянной разницы, вычитаемой или налогооблагаемой временной разницы.

Начнем по порядку.

Доходы организации, отражаемые по строке 010 расчета по налогу на прибыль, могут отклоняться от данных бухгалтерского учета по следующим позициям (расхождения приведены в виде таблицы 10).

Таблица 10

**Учет расхождений в доходах организации за отчетный (налоговый) период, возникающих в налоговом учете по сравнению с данными бухгалтерского учета**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование показателя | Величина отклонения от бухгалтерской прибыли (+, -) | Классификация отклонения в соответствии с ПБУ 18/02 |
| 1 | Суммовая разница при реализации продукции:  - положительная | - | Отклонения не возникают, так как суммовые разницы участвуют в расчете внереализационных доходов и расходов в налоговом учете |
| - отрицательная | + |
| 2 | Доходы от предоставления товарного кредита, начисленные после перехода права собственности на продукцию | - | Отклонения не возникают, так как данные доходы в налоговом учете будут учитываться в составе внереализационных |
| 3 | Доходы, возникающие при учете продукции по правилам ст. 40 НК | + | Возникают постоянные разницы (и ПНО) |
| 4 | Доходы, возникающие в налоговом учете при безвозмездной передаче продукции (работ, услуг) | + | Возникают постоянные разницы (и ПНО) |

Расходы, связанные с производством и реализацией, отражаемые по строке 020 расчета по налогу на прибыль, могут отклоняться от данных бухгалтерского учета по следующим позициям (расхождения приведены в виде таблицы 11).

Таблица 11

**Учет расхождений в части расходов организации за отчетный (налоговый) период, возникающих в налоговом учете по сравнению с данными бухгалтерского учета**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование показателя | Величина отклонения от бухгалтерской прибыли (+, -) | Классификация отклонения в соответствии с ПБУ 18/02 |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Расходы на ремонт, относимые в бухгалтерском учете частями со счета 97 «Расходы будущих периодов», а в налоговом учете единовременно.  Разница между суммой расходов, признанных в налоговом и бухгалтерском учете:  а) в период возникновения расходов  б) в период списания расходов в бухгалтерском учете | -  + | а) возникает налогооблагаемая временная разница (и ОНО)  б) погашается возникшая в предыдущие периоды налогооблагаемая временная разница (и, соответственно, ОНО) |
| 2 | Расхождения в величине косвенных расходов, принимаемых для целей налогового и бухгалтерского учета:  а) при росте остатков НЗП и готовой продукции  б) при уменьшении остатков НЗП и готовой продукции | -  + | а) возникает налогооблагаемая временная разница (и ОНО)  б) погашается возникшая в предыдущие периоды налогооблагаемая временная разница (и, соответственно, ОНО) |
| 3 | Косвенные расходы по МПЗ, изготовленными собственными силами, принятыми в налоговом учете по правилам ПБУ 5/01 | + | Возникают постоянные разницы (и ПНО) |
| 4 | Косвенные расходы по готовой продукции, зачисленной в основные фонды | нет | Отклонение не возникает, так как на расходы в бухгалтерском и налоговом учете принимаем амортизационные отчисления, исчисленные по правилам гл. 25 НК |
| 5 | Косвенные расходы по готовой продукции, списанной по акту на брак | нет | Отклонение не возникает, так как косвенные расходы по забракованной продукции при закрытии счета 28 относятся к «выпадающим» расходам, отражаемым бухгалтерской записью Дт 20 Кт 28 (минуя счет 31 налогового учета) |
| 6 | Положительные суммовые разницы:  а) уменьшающие в бухгалтерском учете стоимость приобретаемых основных средств  б) уменьшающие в бухгалтерском учете стоимость приобретаемых МПЗ | нет  - | Отклонение не возникает, так как на расходы в бухгалтерском и налоговом учете принимаем амортизационные отчисления, исчисленные по правилам гл. 25 НК  Отклонения не возникают, так как суммовые разницы участвуют в расчете внереализационных доходов в налоговом учете |
| 7 | Отрицательные суммовые разницы, проценты по заемным средствам:  а) увеличивающие в бухгалтерском учете стоимость приобретенных основных средств  б) увеличивающие в бухгалтерском учете стоимость приобретаемых МПЗ | нет  + | Отклонение не возникает, так как на расходы в бухгалтерском и налоговом учете принимаем амортизационные отчисления, исчисленные по правилам гл. 25 НК  Отклонения не возникают, так как суммовые разницы и проценты по заемных средствам участвуют в расчете внереализационных расходов в налоговом учете |
| 8 | Остаточная стоимость реализованного амортизируемого имущества, определенная по правилам гл. 25 НК:  а) если расходы в бухгалтерском учете больше, чем в налоговом  б) если расходы в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом | +  - | Возникают постоянные разницы (и ПНО)  Возникают постоянные разницы (и ПНА) |
| 9 | Убытки от реализации амортизируемого имущества, относимые на расходы в налоговом учете в течение оставшегося срока службы основных средств:  а) в период возникновения убытка  б) в период признания в налоговом учете | +  - | Возникают вычитаемые временные разницы (и ОНА)  Погашается возникшая в предыдущие периоды ВВР (и ОНА) |
| 10 | Сверхлимитные расходы, не принимаемые в налоговом учете | + | Возникают постоянные разницы (и ПНО) |

Внереализационные доходы, отражаемые по строке 030 расчета по налогу на прибыль, могут не совпадать с доходами, признаваемыми в бухгалтерском учете, по следующим позициям (расхождения приведены в виде таблицы 12).

Таблица 12

**Учет расхождений во внереализационных доходах организации за отчетный (налоговый) период, возникающих в налоговом учете по сравнению с данными бухгалтерского учета**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | | Наименование показателя | | Величина  отклонения от бухгалтерской прибыли (+, -) | | Классификация отклонения  в соответствии с ПБУ 18/02 |
| 1 | | 2 | | 3 | | 4 |
| 1 | | Положительные суммовые разницы:  а) при реализации продукции | | + | | а) Отклонения не возникают, так как суммовые разницы увеличивают доходы от реализации в бухгалтерском учете (см. п. 1 табл. 10) |
| б) при приобретении основных средств:  1) в налоговом периоде, когда получены основные средства  2) в последующие налоговые периоды | | +  - | | б) Возникает вычитаемая временная разница (и ОНА)  погашается возникшая в предыдущем налоговом периоде вычитаемая временная разница (и ОНА) |
| в) при приобретении МПЗ | | + | | в) Отклонения не возникают, так как суммовые разницы уменьшают величину расходов на производство и реализацию в бухгалтерском учете (см. п. 6 «б» табл. № 11) |
| 2 | | Признание доходов, полученных в виде имущества в рамках государственной помощи. В налоговом учете – единовременно, в бухгал-терском учете – в течение срока службы амортизируемого имущества, при списании в производство МПЗ:  а) в налоговом периоде, когда получено имущество  б) в последующие налоговые периоды | | +  - | | а) возникает вычитаемая временная разница (и ОНА)  б) погашается возникшая в предыдущем налоговом периоде вычитаемая временная разница (и, соответственно, ОНА) |
| 3 | Доходы, возникшие в бухгалтерском учете в связи с применением разных способов расчета амортизации в бухгалтерском и налоговом учете | | - | | Возникает постоянная разница (и ПНА). Разница является постоянной, так как в бухгалтерских расходах в налоговом периоде отражена амортизация, определенная по правилам гл. 25 НК. В случае, если амортизация, определенная по правилам бухгалтерского учета, меньше, то возникает доход, не принимаемый для целей налогообложения | |
| 4 | Доходы от товарного кредита, начисленные после перехода права собственности на продукцию | | + | | Отклонение не возникает, так как данные доходы увеличивают доходы от реализации в бухгалтерском учете (см. п. 2 табл. 10) | |

Внереализационные расходы, отражаемые по строке 040 расчета по налогу на прибыль, могут не совпадать с расходами, признаваемыми в бухгалтерском учете, по следующим позициям (расхождения приведем в виде таблицы 13):

Таблица 13

**Учет расхождений во внереализационных расходах организации**

**за отчетный (налоговый) период, возникающих в налоговом учете**

**по сравнению с данными бухгалтерского учета**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование показателя | Величина  отклонения  от бухгалтерской прибыли (+, -) | Классификация  отклонения в соответствии с ПБУ 18/02 |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Расходы, не принимаемые для целей налогообложения:  а) включенные в налогооблагаемую базу переходного периода  б) не соответствующие критериям ст. 252 НК | +  + | а) возникает постоянная разница (и ПНО)  б) возникает постоянная разница (и ПНО) |
| 2 | Отрицательные суммовые разницы, возникающие:  а) при реализации продукции  б) при приобретении основных средств:  1) в налоговом периоде, когда получены основные средства  2) в последующие налоговые периоды  в) при приобретении МПЗ | -  -  +  - | а) отклонения не возникают (см. п. 1 табл. 10)  б) возникают налогооблагаемые временные разницы (и ОНО)  погашаются НВР и ОНО.  в) отклонения не возникают (см. п. 7 «б» табл. 11) |
| 3 | Расходы на проценты по заемным средствам:  а) при приобретении основных средств:  1) в налоговом периоде, когда получены основные средства  2) в последующие налоговые периоды  б) при приобретении МПЗ | -  +  - | а) возникают налогооблагаемые временные разницы (и ОНО)  погашаются НВР и ОНО.  б) отклонения не возникают (см. п. 7 «б» табл. 11) |
| 4 | Расходы, возникшие в бухгалтерском учете в связи с применением разных способов расчета амортизации в бухгалтерском и налоговом учете | + | Возникают постоянные разницы (и ПНО) (см. п. 3 табл. 12) |
| 5 | Расходы на образование резерва по сомнительным долгам:  а) если величина резерва в бухгалтерском учете больше, чем в налоговом учете  б) если величина резерва в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом учете | +  - | а) возникают вычитаемые временные разницы (и ОНА)  б) возникают налогооблагаемые временные разницы (и ОНО)  Временные разницы погашаются в следующем отчетном периоде, при отнесении в доходы организации сумм неиспользованных резервов |
| 6 | Расходы при списании недоамортизированной стоимости основных средств, если:  а) величина убытков от списания в бухгалтерском учете больше, чем в налоговом учете  б) величина убытков от списания в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом учете | +  - | а) возникают постоянные разницы (и ПНО)  б) возникают постоянные разницы (и ПНА) |
| 7 | Расходы по аннулированным производственным заказам, принимаемые в налоговом учете в части прямых расходов | + | Возникают постоянные разницы (и ПНО) |

При формировании отклонений между показателем прибыли, сформированным по данным бухгалтерского учета и по правилам гл. 25 НК, необходимо учитывать следующее:

1. В налоговой декларации по прибыли отдельно от основного расчета (строки 010-040) формируются доходы и расходы по операциям с ценными бумагами. При этом, в случае получения от операций с ценными бумагами прибыли, ее величина увеличивает налогооблагаемую базу по строкам 180-200 основного расчета. При получении убытка его величина может быть признана по усмотрению предприятия в качестве постоянной разницы. Либо сумма убытка может быть перенесена на будущее (то есть сформирован ВВР). При принятии данного решения следует учесть, что величина убытков по ценным бумагам впоследствии может уменьшить налогооблагаемую базу от операций по реализации данной категории ценных бумаг.

2. Если в данном налоговом периоде предприятие получило убыток для целей налогообложения, то налогооблагаемая база признается равной нулю, а убыток подлежит переносу на будущее (формируется ВВР). При получении прибыли в последующие налоговые периоды предприятие было вправе (в 2002-2005 гг.) уменьшить налогооблагаемую базу на сумму перенесенного убытка, но не более чем на 30 % от налогооблагаемой базы, в 2006 г. – не более чем на 50 %, а с 01.01.2007 г. – на всю сумму убытков прошлых лет. В данном случае происходит погашение ВВР.

Представим величину расхождений между показателем прибыли в бухгалтерском и налоговом учете в виде таблицы 14.

Таблица 14

**Определение расхождений в порядке формирования прибыли**

**в бухгалтерском и налоговом учете и отражение этих расхождений**

**в виде бухгалтерских записей по учету налога на прибыль**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | | | Наименование  показателя | Прибыль (+), убыток (-) | Классифи-кация возникающей разницы | Бухгалтерская запись в соответствии с ПБУ 18/02 | Сумма | |
| 1 | | | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | |
| 1 | | | Прибыль по данным бухгалтерского учета | + | Х | Дт 99 субсчет «Условный расход по налогу на прибыль» Кт 68 «Расчеты по налогу на прибыль» |  | |
| 2 | | | Убыток по данным бухгалтерского учета | - | Х | Дт 68 Кт 99 субсчет «Условный доход по налогу на прибыль» |  | |
| 3 | | | Доходы, возникающие при учете продукции по правилам ст. 40 НК | + | ПР → ПНО | Дт 99 субсчет «Постоянные налоговые обязательства» Кт 68 |  | |
| 4 | | | Доходы при безвозмездной передаче продукции (работ, услуг) | + | ПР → ПНО | Дт 99 субсчет «Постоянные налоговые обязательства» Кт 68 |  | |
| 5 | | | Расходы на ремонт амортизируемого имущества:  а) в периоде возникновения расходов  б) в периоде списания в бухгалтерском учете | -  + | НВР → ОНО | Дт 68 Кт 77  Дт 77 Кт 68 |  | |
| 6 | | | Расхождения в величине косвенных расходов, принимаемых в бухгалтерском и налоговом учете:  а) при росте остатков НЗП, готовой продукции  б) при уменьшении остатков НЗП, готовой продукции | -  + | НВР → ОНО | Дт 68 Кт 77  Дт 77 Кт 68 |  | |
| 7 | | Косвенные расходы по МПЗ, изготовленным собственными силами | | + | ПР → ПНО | Дт 99 субсчет «ПНО» Кт 68 |  |
| 8 | | Остаточная стоимость реализованного амортизируемого имущества:  а) если расходы в бухгалтерском учете больше, чем в налоговом учете  б) если расходы в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом учете | | +  - | ПР → ПНО  ПР → ПНА | Дт 99 субсчет «ПНО» Кт 68  Дт 68 Кт 99 субсчет «ПНА» |  |
| 9 | | Убытки от реализации амортизируемого имущества, относимые в налоговом учете в течение оставшегося срока службы основных средств:  а) в периоде возникновения убытков  б) в период признания расходов в налоговом учете | | +  - | ВВР → ОНА | Дт 09 Кт 68  Дт 68 Кт 09 |  |
| 10 | | Сверхлимитные расходы | | + | ПР → ПНО | Дт 99 субсчет «ПНО» Кт 68 |  |
| 11 | | Положительные суммовые разницы при приобретении основных средств:  а) в налоговом периоде приобретения основных средств  б) в последующие налоговые периоды | | +  - | ВВР → ОНА | Дт 09 Кт 68  Дт 68 Кт 09 |  |
| 12 | | Стоимость имущества, полученного в виде государственной помощи:  а) в период получения  б) в период признания в бухгалтерском учете | | +  - | ВВР → ОНА | Дт 09 Кт 68  Дт 68 Кт 09 |  |
| 13 | | Доходы, возникшие в бухгалтерском учете в связи с применением разных способов расчета амортизации в бухгалтерском и налоговом учете | | - | ПР → ПНА | Дт 68 Кт 99 субсчет «ПНА» |  |
| 14 | | Расходы, возникшие в бухгалтерском учете в связи с применением разных способов расчета амортизации в бухгалтерском и налоговом учете | | + | ПР → ПНО | Дт 99 субсчет «ПНО» Кт 68 |  |
| 15 | | Внереализационные расходы, не соответствующие критериям ст. 252 НК, расходы, включенные при формировании базы переходного периода | | + | ПР → ПНО | Дт 99 субсчет «ПНО» Кт 68 |  |
| 16 | | Отрицательные суммовые разницы при приобретении основных средств:  а) в периоде приобретения основных средств  б) в последующие налоговые периоды | | -  + | НВР → ОНО | Дт 68 Кт 77  Дт 77 Кт 68 |  |
| 17 | | Проценты по заемным средствам при приобретении основных средств:  а) в периоде приобретения основных средств  б) в последующие налоговые периоды | | -  + | НВР → ОНО | Дт 68 Кт 77  Дт 77 Кт 68 |  |
| 18 | | Расходы на образование резерва по сомнительным долгам:  а) если величина резерва в бухгалтерском учете больше, чем в налоговом учете  б) если величина резерва в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом учете | | +  - | ВВР → ОНА  НВР → ОНО | Дт 09 Кт 68  Дт 68 Кт 77 |  |
| 19 | Внереализационные расходы при ликвидации основных средств с оставшимся сроком службы (недоамортизированных основных средств):  а) если величина расходов в бухгалтерском учете больше, чем в налоговом учете  б) если величина расходов в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом учете | | | +  - | ПР → ПНО  ПР → ПНА | Дт 99 субсчет «ПНО» Кт 68  Дт 68 Кт 99 субсчет «ПНА» |  |
| 20 | Расходы по аннулированным производственным заказам, принимаемые в налоговом учете в части прямых расходов | | | + | ПР → ПНО | Дт 99 субсчет «ПНО» Кт 68 |  |
| 21 | Налогооблагаемая прибыль (текущий налог на прибыль (+стр. 1) либо (-стр. 2) + стр. (3, 4, 5«б», 6«б», 7, 8«а», 9«а», 10, 11«а», 12«а», 14, 15, 16«б», 17«б», 18«а», 19«а», 20) – стр. (5«а», 6«а», 8«б», 9«б», 11«б», 12«б», 13, 16«а», 17«а», 18«б», 19«б») (стр. 050 налоговой декларации) | | | + | Х | Х |  |
| 22 | Величина убытков прошлых лет, уменьшающая налогооблагаемую прибыль в налоговом периоде (стр. 150 налоговой декларации) | | | - | Х | Дт 68 Кт 09 |  |
| 23 | Величина убытков по операциям с ценными бумагами | | | + | ПР → ПНО | Дт 99 субсчет «ПНО» Кт 68 |  |
| 24 | Налогооблагаемая база для исчисления прибыли: стр. 21 – стр. 22 + стр. 23 | | | + |  |  |  |
| 25 | | Налогооблагаемый убыток переносим на будущее + стр. 2 либо (-стр. 1) - стр. (3, 4, 5«б», 6«б», 7, 8«а», 9«а», 10, 11«а», 12«а», 14, 15, 16«б», 17«б», 18«а», 19«а», 20) + стр. (5«а», 6«а», 8«б», 9«б», 11«б», 12«б», 13, 16«а», 17«а», 18«б», 19«б») | | + | ВВР → ОНА | Дт 09 Кт 68 |  |

**ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ**

Данная работа посвящена вопросам постановки налогового учета на промышленных предприятиях с учетом последних изменений, внесенных в гл. 25 Налогового кодекса Федеральным законом № 58-ФЗ от 06.06.2005 г. Вопросы, поднятые в данной работе, будут интересны для любого практикующего бухгалтера, пытающегося разобраться в перипетиях налогового учета прибыли и переложить теорию гл. 25 Налогового кодекса в практическую сферу деятельности своего предприятия.

Я понимаю, что предложенная модель постановки налогового учета на промышленном предприятии не является единственно возможной, каждое предприятие, учитывая особенности своего производства и отраслевую специфику работы, создает для себя оптимальный вариант ведения налогового учета. Данная работа является только канвой для бухгалтера предприятия, ориентиром в принятии решения при создании собственной методики формирования показателей для исчисления налогооблагаемой прибыли. Предложенная в работе модель апробирована и используется в практической работе предприятиями, занимающимися производством строительных металлических конструкций.

**библиографический список**

1. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Текст]: федер. закон: [принят Гос. Думой 23 февраля 2008г.: одобр. Советом Федерации 20 марта 2008г.] / Российская газета. – 2008. – 28 ноября (№ 228). – С. 9.
2. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах [Текст]: федер. закон: [принят Гос. Думой 06 июля 2009 г.: одобр. Советом Федерации 20 июля2009г.] / Российская газета. – 2009. – 8 августа (№ 150). – С. 6.
3. Российская Федерация. Налоговый Кодекс. Часть II [Текст]: [принят Гос. Думой 19 июля 2009г.: одобр. Советом Федерации 26 июля 2009 г.] / Парламентская газета. – 2009. – 10 августа (№ 151-152). – 318 с.
4. Российская Федерация. Министерство Финансов. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [Текст]: приказ МФ: [принят МФ 29 июля 2008 г., № 34н: зарегистрирован в Минюсте 27 августа 2008 г. № 1598] / Российская газета. – 2008. – 31 октября (№ 208). – 15 с.
5. Российская Федерация. Министерство Финансов. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации [Текст]: приказ МФ: [принят МФ 31 октября 2008 г., № 94н: в регистрации в Минюсте не нуждается] / Экономика и жизнь. – 2008. – № 46. – 75 с.
6. Российская Федерация. Министерство Финансов. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94 [Текст]: приказ МФ: [принят МФ 20 декабря 2008 г., № 167] / Финансовая газета. – 2008. – № 5. – С. 4.
7. Российская Федерация. Министерство Финансов. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2008 [Текст]: приказ МФ: [принят МФ 10 января 2008 г., № 2н] / Экономика и жизнь. – 2008. – № 8. – С. 8.
8. Российская Федерация. Министерство Финансов. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/09 [Текст]: приказ МФ: [принят МФ 6 июля 2009 г., № 43н] / Экономика и жизнь. – 2009. – № 35. – С. 10.
9. Российская Федерация. Министерство Финансов. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производст-венных запасов» ПБУ 5/09 [Текст]: приказ МФ: [принят МФ 09 июня 2009 г., № 44н, в ред. от 23 апреля 2009 г.: зарегистрирован в Минюсте 19 июля 2009 г. № 2806] / Российская газета. – 2009. – 25 июля (№ 140). – С. 4.
10. Российская Федерация. Министерство Финансов. О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организаций [Текст]: приказ МФ: [принят МФ 22 июля 2009 г., № 67н] / Экономика и жизнь. – 2009. – № 31. – С. 24.
11. Российская Федерация. Верховный Совет. Государственная программа перехода РФ на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики: постановление ВС [Текст]: [принято ВС РФ 23 октября 1992 г. № 3708-1] / Экономика и жизнь. –2007. – № 47. – 5 с.
12. Российская Федерация. Министерство финансов. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: концепция [Текст]: [одобрена 29 декабря 2007 г. Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским Советом института проф. бухгалтеров] / Экономика и жизнь. – 2008. – № 1. – 6 с.
13. Российская Федерация. Правительство РФ. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета: постановление Правительства [Текст]: [утверждено Постановлением Правительства РФ 6 марта 2009 г. № 283] / Российская газета. – 2009. – 18 марта (№ 52). – 6 с.
14. Налоговый учет [Текст]: учебно-практическое пособие по дистанционному обучению / М.В. Абрамова [и др.]. – М.: Учебно-методоло-гический центр при Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам, 2008. – 345 с.
15. Налог на прибыль организаций. Профессиональный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации [Текст] / под ред. к.ю.н. А.В. Брызгалина. – Изд. 3-е, перераб. и доп. – ЕКб.: Изд-во «Налоги и финансовое право», 2007. – 448 с.
16. Кударь, Г.В. Себестоимость для целей налогообложения в 2002 году [Текст] / Г.В. Кударь. – М.: Бератор-Пресс, 2008. – 224 с.
17. Куликова, Л.И. Налоговый учет [Текст] / Л.И. Куликова. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2008. – 336 с.
18. Лапина, О.Г. Годовой отчет за 2002 год. Налог на прибыль (налоговый учет) с учетом требований налоговых органов [Текст]: практические рекомендации / О.Г. Лапина. – М.: АКДИ «Экономика и жизнь», 2009. – 560 с.
19. Малькова, Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета [Текст]: учеб. пособие / Т.Н. Малькова. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2009. – 336 с.