**Введение**

Учет финансовых результатов и распределения прибыли является центральным и одним из наиболее важных вопросов во всей системе бухгалтерского учета.

В налоговом учете в большей степени рассматривается не финансовый результат, а налоговая база. Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ. Это – ключевая особенность исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Не всё, что является доходом или расходом с точки зрения бухгалтерского учета, признается доходом или расходом в целях 25-й главы НК РФ.

Исчисление финансового результата организации в бухгалтерском учете строится на основном методологическом принципе временной определенности фактов хозяйственной деятельности, закрепленном в ПБУ 1/08 «Учетная политика организации». В соответствии с ним «факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами».

Соотнесение расходов и доходов позволяет выявить финансовый результат по определенным операциям или в целом отчетного периода.

В соответствии с ПБУ 9/99 под доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации.

В соответствии с ПБУ 10/99 под расходами организациипризнается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Признанные доходы и расходы в зависимости от характера, а также от условий их получения и направлений деятельности подразделяются на:

• доходы и расходы от обычных видов деятельности*;*

• прочие доходы и расходы

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Однако если в организациях предметом деятельности является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью. В других случаях в зависимости от предмета деятельности организации под расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

Доходами от обычных видов деятельности в соответствии с ПБУ 9/99 является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Если организация имеет другой предмет деятельности, например, предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (арендная плата). В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

Путем соотнесения доходов и расходов по обычным видам деятельности определяется финансовый результат от продажи продукции, выполнения работ и оказания услуг, порядок отражения которого в бухгалтерском и налоговом учете рассмотрен в данной работе.

**1. Формирование финансового результата в бухгалтерском и налоговом учете от реализации продукции собственного производства**

Под финансовым результатом от обычных видов деятельности понимается прибыль (убыток) отопераций, являющихся предметом основной деятельности организации, которая определяется как разница между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и затратами на ее производство и продажу.

В бухгалтерском учете финансовый результат от продажи продукции определяется путем соотнесения доходов и расходов от обычных видов деятельности (если продажа продукции, выполнение работ, оказание услуг – является предметом обычной деятельности организации, закрепленным в учетной политике). Расходы по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете делятся на две части:

– расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;

– расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи товаров.

При формировании расходов по обычным видам деятельности они должны быть сгруппированы по следующим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно в учетной политике.

В соответствии с ПБУ 10/99 коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. То есть эти расходы, учитываемые на счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу», ежемесячно можно списывать в дебет счета 90 «Продажи».

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

В соответствии с НК РФ доходы организации делятся на доходы от реализации (выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав) и внереализационные доходы (внереализационные доходы содержат обширный список позиций из более чем 20 наименований, причем, почти каждое наименование детализируется в особых статьях, посвященных особенностям исчисления тех или иных видов дохода: доходы от долевого участия в других организациях, признанные должником штрафы, пени, неустойки в пользу организации, доходы от сдачи имущества в аренду, доходы от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и другие).

Порядок признания доходов при методе начисления устанавливается ст. 271 НК РФ. При использовании метода начисления для целей определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

При определении доходов от реализации из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), в частности исключаются налог на добавленную стоимость, акцизы, подлежащие уплате в бюджет в соответствии с НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами о налогах и сборах, что соответствует правилам бухгалтерского учета.

Группировка расходов для целей налогообложения содержится в статьях 252 и 253 НК РФ.

Что касается расходов, то их классификация в НК РФ совпадает с классификацией доходов в НК РФ. Расходы в соответствии с НК РФ делятся на расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 254–264 НК РФ) и внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ). Расходы от реализации определяются в порядке, установленном ст. 253, 264 НК РФ с учетом положений главы 25 НК РФ.К расходам, связанным с производством и реализацией относятся следующие (ст. 253 НК РФ): материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы, что отличается от классификации расходов по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете (материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие затраты).

Стоит учитывать тот факт, что из-за различных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и в налоговом учете возникают постоянные и временные разницы, что соответственно обеспечивает разную величину, например, расходов по обычным видам деятельности, что в свою очередь обеспечивает отличие финансового результата от продажи продукции в бухгалтерском и налоговом учете. Данные разницы могут возникать при разных способах начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, при возникновении у организации расходов, по которым в налоговом кодексе установлены определенные нормы и нормативы (например, представительские расходы).

Для определения финансового результата от продажи продукции собственного производства также следует учитывать тот факт, определяя сумму производственных расходов, на которую в отчетном (налоговом) периоде можно уменьшить доходы от реализации, организация должна руководствоваться статьей 318 Налогового кодекса РФ. Она указывает, что производственные расходы делятся на прямые и косвенные. Разделение в налоговом учете расходов на прямые и косвенные не связано со способом включения их в себестоимость отдельных видов продукции, как это установлено правилами бухгалтерского учета. К прямым расходам могут быть отнесены:

– затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

– расходы на оплату труда;

– амортизационные отчисления по основным средствам, непосредственно использованным в производственной деятельности. Перечень прямых расходов организация устанавливает самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения.

Все остальные производственные расходы считаются косвенными. В отличие от правил бухгалтерского учета в налоговом учете косвенные расходы, осуществленные в отчетном налоговом периоде, полностью списываются на производство в этом же периоде независимо от того, выпущена из производства готовая продукция или нет. Таким образом, косвенные расходы не должны в конце отчетного периода распределяться между готовой продукцией и незавершенным производством. Для налогового учета косвенных расходов могут быть приняты следующие варианты: составление накопительной ведомости косвенных расходов нарастающим итогом за год с выделением тех расходов, которые необходимы для составления декларации; выделение специальной графы в регистрах бухгалтерского учета; выделение отдельных субсчетов к счету 20 «Основное производство».

Классификация расходов организации для целей отражения в налоговом и бухгалтерском учете:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Учет расходов дляцелей налогообложения | Отражение в бухгалтерском учете | Виды и состав расходов (классификация приводится в соответствии с НК РФ, но при этом соответствует требованиям ПБУ 10/99) | Основание |
| Расходы, связанные с производством иреализацией | Расходы по обычным видам деятельности | 1. Расходы, связанные с производством и реализацией, включают:1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав), – статьи 254–259 НК РФ;2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии – ст. 260 НК РФ;3) расходы на освоение природных ресурсов-ст. 261 НК РФ;4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки – ст. 262 НК РФ;5) расходы на обязательное и добровольное страхование ст. 263 НК РФ;6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией, – ст. 264 НК РФ;2. Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:1) материальные расходы – ст. 254 НК РФ;2) расходы на оплату труда – ст. 255 НК РФ;3) суммы начисленной амортизации – статьи 256–259 НК РФ;4) прочие расходы – статьи 260–264 НК РФ.3. Особенности определения расходов банков, страховых организаций, государственных пенсионных фондов, профессиональных участников рынка ценных бумаг, организаций потребительской кооперации, иностранных организаций устанавливаются с учетом положений статей 290–310 НК РФ. | Статья 253 НК РФ |

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) первоначально определяют по счету 90 «Продажи», путем сопоставления дебетового и кредитового оборота, а в конце отчетного периода списывают прибыль (убыток) на счет 99 «Прибыли и убытки». К счету 90 открываются субсчета:

– 90–1 «Выручка». По мере отгрузки по кредиту этого субсчета отражается выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) с учетом НДС и акцизов. Порядок признания выручки для целей бухгалтерского и налогового учета при методе начисления в общем случае совпадает (ниже будет рассмотрена другая ситуация). В связи с этим у организации нет необходимости вести отдельно налоговый учет выручки от реализации продукции (работ, услуг), так как информация в полном объеме формируется в бухгалтерском учете по счету 90 «Продажи».

– 90–2 «Себестоимость продаж». При отражении себестоимости следует учитывать тот факт, что готовая продукция может оцениваться в бухгалтерском учете одним из следующих вариантов: по фактической производственной себестоимости или фактическим затратам на ее изготовление; по нормативной себестоимости; по договорным ценам. Организация может выбрать любой из этих вариантов или разработать собственную методику учета готовой продукции. Однако пункт 205 Методических указаний по МПЗ рекомендует при единичном и мелкосерийном производстве учитывать продукцию по фактической себестоимости, а при массовом и серийном производстве – по нормативной. Договорные цены, по мнению Минфина России, лучше применять, если они постоянны. Вариант учета по фактической себестоимости возможен для предприятий индивидуального производства или с ограниченной номенклатурой продукции в условиях ежедневного ее производства и отпуска. Метод характеризует неточности исчисления себестоимости до окончания отчетного месяца. В фактическую производственную себестоимость включают все затраты на изготовление продукции: стоимость материалов, топлива, энергии, зарплату рабочих, амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. При расчете нормативной себестоимости отдельно определяются и учитываются отклонения фактической производственной себестоимости за отчетный период от плановой стоимости. Этим методом обеспечивается единство оценки в текущем учете при планировании и составлении отчетности. Однако при часто меняющейся плановой себестоимости достаточно трудоемким является процесс уточнения остатков готовой продукции. Оценка по нормативной себестоимости удобна тем, что позволяет максимально сблизить стоимость готовой продукции, отраженную в бухгалтерском и налоговом учете. Дело в том, что для целей налогообложения готовую продукцию тоже можно оценивать по нормативной (плановой) себестоимости. Она складывается из прямых расходов. Согласно статье 318 Налогового кодекса РФ к таким расходам могут быть отнесены стоимость сырья и материалов, зарплата работников, участвующих в производстве товаров, а также суммы ЕСН, приходящиеся на эту зарплату, и амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в производстве.

Вариант учета готовой продукции по учетным ценам является самым распространенным. Разумеется учетная цена и фактическая себестоимость готовой продукции могут существенно отличаться друг от друга. Разницу между ними (отклонение) следует отражать на субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» к счету 43 «Готовая продукция». В дебет этого субсчета списываются все расходы, связанные с производством и реализацией.

То есть формирование фактической себестоимости продукции происходит по дебету счета 90 «Продажи».

– 90–3 «Налог на добавленную стоимость». По дебету этого субсчета отражаются суммы НДС, включенные в цену проданной продукции (товаров, работ, услуг);

– 90–4 «Акцизы». По дебету этого субсчета отражаются суммы акцизов, включенные в цену проданной продукции (товаров, работ, услуг);

-90- 5 « «Расходы на продажу»;

-90–6 «Управленческие расходы». Данный субсчет открывается в том случае, если в соответствии с положениями учетной политики косвенные расходы, собранные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», непосредственно в дебет счета 90 «Продажи» (в другом случае они могут распределяться на счет 20 «Основное производство» на основании, например, сумм расходов на оплату труда по разным видам продукции).

Таким образом, по кредиту счета 90 субсчет 1 «Выручка» показывается выручка от продаж с учетом налогов. При этом при определении финансового результата в бухгалтерском учете и, как было сказано выше, из суммы выручки от продаж исключаются суммы налогов, предъявляемые в соответствии с НК РФ покупателям товаров (работ, услуг). К таким налогам относятся НДС, акцизы. В бухгалтерском учете делаются проводки по дебету счета 90 субсчета 3 «НДС», 4 «Акцизы». Так как и в бухгалтерском, в налоговом учете из выручки от реализации исключаются НДС, акцизы бухгалтеру достаточно составить справку о размере выручки от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства. Эта справка и будет являться первичным учетным документом, подтверждающим данные налогового учета. Справка заполняется ежеквартально либо ежемесячно в зависимости от специфики деятельности организации.

Если организация уплачивает ежемесячно авансовые платежи, исходя из фактически полученной прибыли, то справка формируется ежемесячно.

Если же организация уплачивает ежемесячные авансовые платежи исходя из суммы квартальных платежей предыдущего периода, то необходимость в расчете налоговой базы, а следовательно, и в формировании налоговых регистров возникает у организации ежеквартально.

Таким образом, регистр учета выручки от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства при совпадении порядка формирования выручки в бухгалтерском и налоговом учете может иметь упрощенную форму.

В ряде случаев глава 25 НК РФ содержит правила определения выручки, отличные от правил бухгалтерского учета. Это относится к учету суммовых разниц, процентов по коммерческому кредиту, экспортных пошлин в случае применения ст. 40 НК РФ. В бухгалтерском учете величина доходов от реализации определяется с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

В соответствии с Федеральным законом от 29.05.2002 №57-ФЗ, п. 7 ст. 271 и п. 9 ст. 272 НК РФ организации обязаны отражать суммовые разницы в случае предварительной оплаты. Суммовая разница признается у продавца в случае предварительной оплаты на дату реализации товаров (работ, услуг). Для налогового учета суммовых разниц целесообразно открыть аналитический счет «Суммовая разница» к счету 90–1, поскольку в налоговом учете согласно ст. 316 НК РФ возникающие суммовые разницы включаются в состав внереализационных доходов (расходов) в зависимости от возникшей разницы. В составе выручки по правилам бухгалтерского учета отражаются проценты по коммерческому кредиту. В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Дебет 62 Кредит 90–7 «Проценты по коммерческому кредиту» – в составе выручки отражены ежемесячные проценты по коммерческому кредиту;

Дебет 90–7 Кредит 68 «НДС» – отражен НДС с сумм ежемесячных процентов по коммерческому кредиту.

В налоговом учете в соответствии со ст. 316 НК РФ сумма выручки определяется на дату реализации (то есть перехода права собственности) и включает в себя сумму процентов, начисленных от момента отгрузки до момента перехода права собственности на товар.

Проценты, начисленные за пользование товарным кредитом, с момента перехода права собственности на товары до момента полного расчета по обязательствам включаются в состав внереализационных доходов. Согласно СТ. 313 НК РФ в случаях, когда главой 25 НК РФ определен порядок учета хозяйственных операций, отличный от порядка, установленного правилами бухгалтерского учета, налогоплательщики обязаны вести отдельный налоговый учет этих операций. Налоговый учет выручки можно организовать с помощью регистра учета выручки от реализации продукции, сформированного с использованием информации бухгалтерского учета. Форма регистров налогового учета (определяется ст. 314 НК РФ) и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике для целей налогообложения. Вместе с тем, согласно ст. 313 НК РФ определен перечень обязательных реквизитов аналитического регистра налогового учета, который включает в себя: наименование регистра, период (дата) составления, измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении, наименование хозяйственных операций, подпись лица, ответственного за составление регистров.

Для коммерческих организаций МНС России предложены четыре группы регистров:

– регистры промежуточных расчетов, – регистры учета состояния единицы учета, – регистры учета хозяйственных операций, – регистры формирования отчетных данных.

Рассмотрим следующую ситуацию.

Организация осуществляет отгрузку без предоплаты.

В налоговом учете организации, применяющей кассовый метод, отражается: в августе в составе доходов от реализации – 600 000 руб.,; в сентябре в составе внереализационных доходов – 20 000 руб.

В бухгалтерском учете в этом случае делаются следующие проводки:

– отгружена продукция в августе по курсу на дату отгрузки 30 руб. за 1 дол. США на сумму 23600 дол. США (708 000 руб.):

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет1 «Выручка»;

– начислен НДС на сумму 3600 дол. США (108 000 руб.):

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 3 «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»;

– в сентябре поступила оплата от покупателей по курсу на дату оплаты 31 руб. за 1 долл. США на сумму 23 600 долл. США (731 600 руб.);

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

– выручка от реализации увеличивается на суммовую разницу на 23 600 руб.;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»;

– начислен НДС с суммовой разницы на сумму 3600 руб.;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 3 «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».

Организация осуществляет отгрузку по предоплате. В бухгалтерском учете делаются следующие проводки;

– в августе поступила предоплата от покупателей по курсу 30 руб. за 1 долл. США на сумму 5900 долл. США (177 000 руб.);

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет2 «Расчеты по предоплате»;

– начислен НДС на сумму 900 долл. США (27 000 руб.);

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 2 «Расчеты по предоплате»

Кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС»;

– отгружена продукция в сентябре по курсу на дату оплаты 31 руб. за 1 долл. США на сумму 5900 долл. США (182 900 руб.);

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»;

– начислен НДС на сумму 900 долл. США (27 900 руб.);

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 3 «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».

В налоговом учете у организации, применяющей метод начисления:

– в августе в налоговом учете данная операция не отражается;

– в сентябре в составе доходов от реализации отражается сумма 155 000 руб. (5000 долл. США \*31 руб.), в составе внереализационных расходов – 5000 руб.

При этом в целях налогового учета должен быть составлен специальный расчет

В случае падения курса доллара США у продавца суммовая разница возникает как внеализационный доход:

– в августе в налоговом учете данная операция не отражается;

– в сентябре в составе доходов от реализации отражается сумма 145 000 руб., в составе внереализационных доходов – 5 000 руб.

Регистр налогового учета «Выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства»:

На субсчете 90–9 «Прибыль/убыток от продаж» отражается финансовый результат по обычным видам деятельности. Если совокупный оборот по кредиту субсчета 90–1 больше суммы дебетовых оборотов по субсчетам 90–2, 90–3 и 90–4, то разница между ними списывается в кредит субсчета 90–9 (формируется прибыль). Если совокупный оборот по кредиту субсчета 90–1 меньше суммы дебетовых оборотов по субсчетам 90–2, 90–3 и 90–4, то разница между ними списывается в дебет субсчета 90–9 (формируется убыток). При закрытии отчетного периода сальдо, сформированное на субсчете 90–9, списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Прибыль (убыток) до налогообложения»:

– отражена прибыль по обычным видам деятельности за отчетный период;

Дебет 90–9 Кредит 99 субсчет «Прибыль (убыток) до налогообложения»

– отражен убыток по обычным видам деятельности за отчетный период:

Дебет 99 субсчет «Прибыль (убыток) до налогообложения» Кредит 90–9.

Записи по субсчетам 90–1, 90–2, 90–3, 90–4, 90–9 выполняются нарастающим итогом с начала года. В течение года эти субсчета не закрываются. Их закрытие происходит при реформации баланса. В налоговом учете порядок формирования финансового результата от продажи продукции можно проследить в регистре доходов от реализации, заключительной графой которого и является финансовый результат от реализации. В данном регистре как раз учитываются те случаи, когда применяются правила, установленные главой НК РФ, отличные от правил бухгалтерского учета.

В налоговом учете порядок формирования финансового результата от продажи продукции можно проследить в регистре доходов от реализации, заключительной графой которого и является финансовый результат от реализации.

В заключение рассмотрим формирование финансового результата от продажи продукции в бухгалтерском и налоговом учете.

Пример. Организация производит кирпичи. В марте изготовлено 50 000 кирпичей. 21.03.2009 организация отгрузила покупателю 50 000 штук кирпичей.

Расходы на производство и реализацию, учитываемые полностью для целей налогообложения прибыли составили:

50 000 руб. – материальные расходы; 150 000 руб. – зарплата основных производственных рабочих; 20 000 руб. – амортизация основных средств, используемых в производстве; 10 000 руб. – расходы на продажу; 250 000 руб. – управленческие расходы.

Представительские расходы – 11 800 руб. в т.ч НДС.

Продажная стоимость одного кирпича – 16 руб., в том числе НДС – 2.44 руб.

В учетной политике указано, что для целей бухгалтерского и налогового учета готовая продукция отражается по фактической себестоимости.

Управленческие расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» ежемесячно списываются в дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Управленческие расходы».

Для целей налогообложения прибыли доходы и расходы определяются методом начисления.

В бухгалтерском учете в марте будут сделаны следующие записи (при отсутствии иных операций):

– отражены материальные затраты на производство кирпича:

Дебет 20.1 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы» на 50 000 руб.;

– начислена заработная плата основным производственным рабочим:

Дебет 20.1 «Основное производство» Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» на 150 000 руб.;

– начислен ЕСН:

Дебет 20.1 «Основное производство» Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» на 39 000 руб.

– отражены представительские расходы:

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на 1800 руб.

Дебет счета 20.1 «Основное производство» Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на (150 000 руб. \* 0,04 = 6 000 руб. и в бухгалтерском, и в налоговом учете)

Дебет счета 20. 2 «Постоянная разница» Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на 4 000 руб.

– отражено постоянное налоговое обязательство:

Дебет счета 99 «Постоянное налоговое обязательство»

Кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «налог на прибыль»

– начислена амортизация:

Дебет счета 20.1 «Основное производство» Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» на 20 000 руб.

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит счета 60, 76 и другие на 250 000 руб.

– отражены расходы на продажу:

Дебет 44 «Расходы на продажу» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 10 000 руб.;

– определена фактическая себестоимость продукции:

Дебет 43 «Готовая продукция», субсчет «Фактическая себестоимость готовой продукции»

Кредит счета 20 «Основное производство» на 269 000 руб. (269 000/ 50 000= 5.38 руб. стоимость одного кирпича);

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит «Продажи», 90 субсчет «Выручка»

– 800 000 руб. (16 руб. х 50 000 шт.) – реализован кирпич;

Дебет 90 «Продажи», субсчет «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 122 000 руб. (2.44 руб. х50 000 руб.) – начислен НДС;

Дебет 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит 43 «Готовая продукция» на 5.38 \*50 000= 269 000 руб.

Дебет 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит 44 «Расходы на продажу»

– 10 000 руб. – списаны расходы на продажу;

Дебет 90 «Продажи», субсчет «Управленческие расходы»»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы» на 250 000 руб.

Определим финансовый результат от продажи продукции в бухгалтерском учете:

Дебет 90 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

– 149 000 руб. (800 000 – 122 000 -269 000 – 10 000 – 250 000 =149000 руб.)

В налоговом учете организации прибыль от продажи будет равна:

Доходы = 678 000 руб.

Расходы = 50 000 + 150 000 +39 000+ 10 000+ 20 000+ 6 000 + 250 000 = 525 000 руб.

Финансовый результат от реализации в налоговом учете = 678 000 – 525 000= 153 000 руб.

Отразим данный результат в налоговом регистре:

**Заключение**

Под финансовым результатом от обычных видов деятельности понимается прибыль (убыток) отопераций, являющихся предметом основной деятельности организации, которая определяется как разница между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и затратами на ее производство и продажу.

В бухгалтерском учете финансовый результат от продажи продукции определяется путем соотнесения доходов и расходов от обычных видов деятельности (если продажа продукции, выполнение работ, оказание услуг – является предметом обычной деятельности организации, закрепленным в учетной политике). В соответствии с НК РФ доходы организации делятся на доходы от реализации (выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав) и внереализационные доходы.

При определении доходов от реализации из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), в частности исключаются налог на добавленную стоимость, акцизы, подлежащие уплате в бюджет в соответствии с НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами о налогах и сборах, что соответствует правилам бухгалтерского учета.

В ряде случаев глава 25 НК РФ содержит правила определения выручки, отличные от правил бухгалтерского учета. Это относится к учету суммовых разниц, процентов по коммерческому кредиту, экспортных пошлин в случае применения ст. 40 НК РФ. В бухгалтерском учете величина доходов от реализации определяется с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Что касается расходов, то их классификация в НК РФ совпадает с классификацией доходов в НК РФ. Расходы в соответствии с НК РФ делятся на расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 254–264 НК РФ) и внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ). Расходы от реализации определяются в порядке, установленном ст. 253, 264 НК РФ с учетом положений главы 25 НК РФ.К расходам, связанным с производством и реализацией относятся следующие (ст. 253 НК РФ): материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы, что отличается от классификации расходов по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете (материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие затраты).

Стоит учитывать тот факт, что из-за различных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и в налоговом учете возникают постоянные и временные разницы, что соответственно обеспечивает разную величину, например, расходов по обычным видам деятельности, что в свою очередь обеспечивает отличие финансового результата от продажи продукции в бухгалтерском и налоговом учете. Данные разницы могут возникать при разных способах начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, при возникновении у организации расходов, по которым в налоговом кодексе установлены определенные нормы и нормативы (например, представительские расходы).

В бухгалтерском учете на субсчете 90–9 «Прибыль/убыток от продаж» отражается финансовый результат по обычным видам деятельности. Если совокупный оборот по кредиту субсчета 90–1 больше суммы дебетовых оборотов по субсчетам 90–2, 90–3 и 90–4, то разница между ними списывается в кредит субсчета 90–9 (формируется прибыль). Если совокупный оборот по кредиту субсчета 90–1 меньше суммы дебетовых оборотов по субсчетам 90–2, 90–3 и 90–4, то разница между ними списывается в дебет субсчета 90–9 (формируется убыток). При закрытии отчетного периода сальдо, сформированное на субсчете 90–9, списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Прибыль (убыток) до налогообложения».

В налоговом учете финансовый результат определяется путем соотнесения доходов и расходов от реализации. Порядок его формирования можно представить в налоговом регистре «Доходы от реализации».

**Список использованной литературы**

1. НК РФ.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 утвержденное приказом Минфина России от 06.05.99 №32н.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина России от 06.05.99 №33н.

4. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учеб. пособие. – изд. 5-е, перераб. и доп. – М.: ИКЦ «Март», 2006. – 960 С.

5. Кучерова Е.В., Романчук И.Г. Финансовый результат организации:

бухгалтерский и налоговый учет. Учебное пособие – Кемерово: КузГТУ, 2003. – 100 с.

6. Феоктистов И.А. Расходы организации. Бухгалтерский и налоговый

учет. – М.: Гросс-Медиа, 2007 г. – 365 с.