Учет затрат на производство

Затраты, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг

Состав затрат, включаемых в себестоимость, можно кратко охарактеризовать так:

• затраты, связанные с процессом производства и предоставлением услуг потребителям, включая материальные затраты и расходы на оплату труда работников, занятых в производственном процессе;

• затраты на подготовку и освоение производства;

• затраты накопительного характера, непосредственно связанные с совершенствованием технологии и организации производства;

• затраты на обслуживание производственного процесса: по обеспечению производства сырьем, материалами и др.; на поддержание основных средств;

• затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности;

• затраты, связанные с управлением производством: содержание работников аппарата управления; эксплуатационные расходы по содержанию зданий, помещений; оплата услуг связи, вычислительных центров, банков и др.;

• затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров;

• выплаты, предусмотренные законодательством РФ о труде, за не проработанное на производстве время: оплата очередных и дополнительных отпусков; компенсация за неиспользованный отпуск;

• отчисления в социальные фонды;

• амортизационные отчисления основных фондов, нематериальных активов;

• затраты на оплату работ службы заказчика, связанные с обеспечением организации договорных отношений и обслуживанием расчетов между производителями и потребителями;

• налоги, сборы, платежи и другие отчисления;

• другие виды затрат, включаемые в себестоимость в соответствии с установленным законодательством положением.

Кроме того, в себестоимость включаются:

• потери от брака;

• потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

• недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли и сверх норм, если виновник не установлен.

Классификация затрат на производство

В целях организации внутрихозяйственного расчета и контроля учет затрат на производство осуществляется в следующих разрезах:

по отношению к себестоимости (прямые и накладные (косвенные));

по видам продукции, работ, услуг;

по месту возникновения затрат (производствам, цехам, участкам и т.д.);

по видам расходов (элементам и статьям затрат).

Затраты по экономическим элементам включают материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на социальное страхование и обеспечение, амортизацию основных средств и прочие расходы.

Затраты, группируемые по статьям калькуляции по своему составу шире элементных, так как учитывают характер и структуру производства, создавая достаточную базу для анализа.

Основные затраты – затраты, которые непосредственно связаны с процессом производства продукции, работ, услуг (материалы, заработная плата и начисления на заработную плату рабочих, износ инструментов и т.д.).

Накладные затраты – затраты по управлению и обслуживанию производственного процесса (общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

Прямые затраты – затраты, которые можно прямо отнести на определенные виды продукции, работ, услуг (сырье, материалы, полуфабрикаты, заработная плата рабочих, начисления на заработную плату и т.п.).

Косвенные затраты – затраты, которые одновременно относятся ко всем видам продукции (затраты на освещение, отопление и т.п. общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

Косвенные затраты в конце месяца распределяются между отдельными видами продукции, работ, услуг пропорционально какой-либо базе:

зарплата производственных рабочих (для трудоемких производств);

материальные затраты (для материалоемких производств);

прямые затраты;

выручка от реализации по отдельным видам продукции, работ, услуг.

Переменные затраты – затраты, которые осуществляются пропорционально объему выпущенной продукции (сырье, материалы, зарплата основных рабочих с начислениями, полуфабрикаты, общепроизводственные расходы).

Постоянные затраты – затраты, которые не зависят от объема выпускаемой продукции (освещение, отопление, зарплата управленческого персонала и т.п. общехозяйственные расходы)

Себестоимость продукции (работ, услуг) – стоимостная оценка используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и других затрат.

Цеховая себестоимость – прямые затраты (материалы за вычетом возвратных отходов, расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг); отчисления на социальное страхование и обеспечение; потери от брака; расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования и общепроизводственные расходы).

Производственная себестоимость – цеховая себестоимость плюс общехозяйственные расходы.

Полная себестоимость – производственная себестоимость плюс коммерческие расходы.

Система счетов для учета затрат на производство

В Плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен раздел 3 «Затраты на производство», который объединяет счета с 20 по 29. В том числе:

Счет 20 «Основное производство»;

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;

Счет 23 «Вспомогательные производства»;

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»;

Счет 26 «Общехозяйственные расходы»;

Счет 28 «Брак в производстве»;

Счет 29 «Обслуживающие производства».

Счета третьего раздела предназначены для систематизации и накопления информации о расходах по обычным видам деятельности организации, а также обеспечения контроля над формированием себестоимости продукции, работ, услуг.

Счет 40, 46, 97 Плана счетов предусмотрены для ведения учета затрат по экономическим элементам. Состав счетов 40, 46, 97 и методика их использования устанавливаются предприятием исходя из особенностей деятельности, структуры и организации управления.

Для учета расходов, произведенных в отчетном месяце, но не подлежащих включению в себестоимость продукции текущего периода, используется активный счет 97. В состав этих расходов входят: расходы на освоение новых видов продукции и производств, абонементная плата за телефон, арендная плата, оплаченная вперед и др. расходы. Эти расходы называются единовременными, а счета, на которых они учитываются – отчетно-распределительными.

Учет затрат на исправление брака и средств, затраченных на окончательный (неисправимый) брак, производится на калькуляционном активном счете 28 «Брак в производстве».

Для учета расходов по управлению и обслуживанию производств используются собирательно-распределительные активные счета 25 и 26. На счете 25 отражаются затраты цехов, а счет 26 учитывает расходы по управлению предприятием.

К незавершенному производству относятся: продукция, не прошедшая всех стадий, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технический прием.

К накладным расходам относятся общепроизводственные (счет 25) и общехозяйственные (счет 26) расходы предприятия.

В конце месяца общепроизводственные расходы полностью списываются в дебет счетов 20, 23, то есть остатка на конец месяца по счету 25 не бывает.

Организация аналитического учета затрат на производство

По счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» аналитический учет организуется по каждому заказу, виду работ, виду продукции в отдельности, в разрезе статей калькуляции и мест выполнения работ. Для этого разработаны карточки (ведомости) аналитического учета производства.

Аналитический учет по счету 25 организуется в ведомости № 12 «Затраты цеха №Х». Она открывается ежемесячно по каждому цеху в отдельности для учета затрат в синтетическом разрезе по дебету счетов 20, 23, 28 и в аналитическом разрезе по счетам 25-1, 25-2 с кредита корреспондирующих счетов.

Аналитический учет общехозяйственных расходов осуществляется в ведомости №15 точно в таком же порядке, как и по счетам 25-1, 25-2 в ведомости №12. В ведомости №15 ведется аналитический учет и по счетам 96 и 97. В отличие от счета 26 здесь, кроме типовых статей затрат, могут использоваться дополнительные, отвечающие требованиям специфики работы предприятия.

Синтетический учет производственных затрат по цехам и заводоуправлению ограничивается показателями ведомостей №№12 и 15, а по предприятию в целом для этого используется журнал-ордер №10. Он содержит три раздела:

• «Издержки обращения»;

• «Расчет затрат по экономическим элементам»;

• «Себестоимость товарной продукции».

Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Методы учета производственных затрат классифицируются:

по отношению к производственному процессу – позаказный, попередельный;

по объекту калькуляции – деталь, узел, изделие, группа однородных изделий, процесс, передел, производство, заказ;

по способу сбора информации, обеспечивающему контроль за затратами, - способ предварительного контроля (нормативный метод) и текущий учет затрат с последующим контролем.

Позаказный метод учета используется в производствах с механической сборкой деталей, узлов и изделий в целом; если технологический процесс между цехами тесно взаимосвязан; готовую продукцию выпускает только один, последний в цепочке цех.

Позаказный метод учета применяют в индивидуальных и мелкосерийных производствах, например, в тяжелом машиностроении, судостроении и т.п.

Попередельный метод учета применяется в таких отраслях промышленности, в которых обрабатываемое сырье последовательно проходит несколько отдельных, самостоятельных фаз обработки – переделов. Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой предприятие получает не конечный продукт обработки, а полуфабрикат собственного производства.

Задачей нормативного метода учета затрат является своевременное предупреждение нерационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в хозяйстве, содействие выявлению имеющихся в производстве резервов и результатов внутрихозяйственного хозрасчета. В основе своей он содержит технически обоснованные расчетные величины затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции, работ, услуг.

Нормативный метод учета обеспечивает оперативность и возможность предварительного контроля производственных затрат и фактически удовлетворяет все требования управленческого учета.

Учет готовой продукции и продаж

Готовой считается продукция, которая прошла все стадии технологической обработки, испытания, укомплектована, соответствует установленным стандартам и сдана на склад готовой продукции.

Готовая продукция – часть материально-производственных запасов предприятия, предназначенных для продажи и являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технологические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством.

Товары – часть материально-производственных запасов предприятия, приобретенная или полученная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Расходы – стоимость использованных ресурсов, которые полностью израсходованы или «потрачены» в течение определенного периода для получения дохода.

Затраты – денежная оплата приобретенных товаров или услуг, которая со временем будет вычтена из доходов (прибыли), т.е. списана в расходы.

Таким образом, расходы – это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

На счете 43 «Готовая продукция» готовая продукция может учитываться как по фактической производственной себестоимости, так и по нормативной (плановой) себестоимости.

На счете 43 «Готовая продукция» не учитываются:

готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи;

стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону;

продукция, подлежащая сдаче заказчикам на месте и не оформленная актом приемки.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» используется в случае оценки готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости.

Первичные документы по учету готовой продукции:

приемо-сдаточная накладная по сдаче на склад готовой продукции;

акт сдачи на склад готовой продукции;

карточка складского учета готовой продукции.

Первичные документы по отгрузке готовой продукции:

приказ-накладная (комбинированный документ, совмещающий распоряжение складу на отпуск готовой продукции и накладную, являющуюся сопроводительным документом, фиксирующим отпущенное количество продукции);

товарно-транспортная накладная;

договор;

счет-фактура для целей налогообложения.

Регистры аналитического и синтетического учета:

ведомость выпуска готовой продукции;

ведомость реализации готовой продукции.

Учет реализации продукции ведется на операционном, активно-пассивном, оценочно-результативном счете 90 «Продажи».

Оценка готовой продукции

Готовая продукция относится к оборотным активам и в Балансе в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности должна отражаться по фактической себестоимости.

Готовая продукция отражается по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат.

В конце месяца количество выпущенной продукции оценивается по фактической себестоимости и определяется результат работы в процессе производства – экономия или перерасход.

Учет готовой продукции на складе

Учет готовой продукции ведется на складе в карточках количественного учета унифицированной формы М-12. Записи в карточках заведующий складом делает на основании первичных документов-накладных на сдачу готовой продукции – при поступлении продукции на склад и требований на отпуск продукции или приказов-накладных при выбытии продукции со склада. После каждой записи в карточках выводится остаток готовых изделий (продукции).

Ежегодно перед составлением годового бухгалтерского баланса на складе осуществляется сплошная инвентаризация готовой продукции. Результаты инвентаризации отражаются на счетах бухгалтерского учета.

Реализация готовой продукции

Предприятие реализует свою продукцию на основе заключенных с покупателем договоров.

Под отгруженной продукцией, выполненными работами и оказанными услугами понимают продукцию и услуги, платежные документы на которые сданы в банк, но не оплачены покупателем.

При заключении договора между поставщиком и покупателем дается указание о франко-месте, до которого все расходы по отгрузке продукции и ответственность за нее несет поставщик, т.е. производитель продукции.

Используются следующие понятия:

франко-склад поставщика – все расходы по отгрузке со склада оплачивает покупатель;

франко-станция отправителя – расходы от железнодорожной станции поставщика и железнодорожный тариф оплачивает покупатель;

франко-вагон-станция назначения – покупатель оплачивает железнодорожный тариф;

франко-станция назначения – все расходы по отгрузке, включая железнодорожный тариф, оплачивает поставщик;

франко-склад покупателя – кроме указанных расходов поставщик оплачивает себестоимость разгрузочно-погрузочных работ на станции покупателя и стоимость перевозки до его склада.

Расходы на продажу

Расходы, связанные со сбытом продукции называются расходами на продажу (раньше коммерческие расходы) и учитываются на собирательно-распределительном счете 44 «Расходы на продажу».

Этот счет предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. На предприятиях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены следующие расходы:

• на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;

• по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;

• комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;

• по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;

• на рекламу;

• на представительские расходы;

• на другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены следующие расходы (издержки обращения):

• на перевозку товаров;

• на оплату труда;

• на аренду;

• на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;

• по хранению и подготовке товаров;

• на рекламу;

• на представительские расходы;

• другие аналогичные по назначению расходы.

Расходы на рекламу и представительские расходы

Расходы на рекламу – это расходы предприятия по целенаправленному воздействию на потребителя для продвижения продукции (работ, услуг) на рынках сбыта. К ним относятся следующие расходы:

• на разработку и издание рекламных изделий;

• на разработку и изготовление образцов оригинальных фирменных пакетов, упаковок;

• на приобретение и изготовление рекламных сувениров и т.д.;

• на рекламные мероприятия, проводимые при помощи средств массовой информации;

• на световую и наружную рекламу, приобретение, изготовление, копирование, дублирование и демонстрацию рекламных кино-, видео-, диафильмов и т.п.;

• изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей и др.;

• хранение и экспедирование рекламных материалов.

Затраты для целей налогообложения прибыли классифицируются на нелимитируемые и лимитируемые (нормируемые). По лимитируемым затратам утверждаются в установленном порядке лимиты, нормы и нормативы.

Расходы на рекламу относятся к нормируемым.

База для расчета норматива – выручка в соответствии со ст. 249 НК РФ;

Предельный размер – 1%;

Основание – ст. 264 п.4 НК РФ.

Представительские расходы, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг), входящие в расходы на продажу для целей налогообложения также являются лимитируемыми.

Учет финансовых результатов

Процесс продажи (реализации) продукции, работ, услуг для предприятия является важнейшим в его деятельности, т.к. в результате продажи формируется конечный финансовый результат деятельности организации – прибыль или убыток.

Формирование финансовых результатов

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц, в частности:

• сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;

• по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

• в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

• авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

• задатка;

• в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников. Не признается расходами организации выбытие следующих активов:

в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);

вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);

перечисление средств (взносов, выплат и т.п.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Выбытие активов именуется оплатой.

Доходы и расходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

доходы от обычных видов деятельности;

прочие доходы.

Доходы и расходы, отличные от доходов и расходов по обычным видам деятельности считаются прочими.

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

• организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

• сумма выручки может быть определена;

• имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации (уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив, либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива);

• право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю, или работа принята заказчиком (услуга оказана);

• расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

• расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

• сумма расхода может быть определена;

• имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Признание выручки от обычной деятельности

Выручка признается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении следующих условий:

• организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

• сумма выручки может быть определена. На практике это означает, что в документах должны содержаться все необходимые показатели для определения цены либо по договору, либо по Гражданскому кодексу РФ;

• имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в случае, когда организация уже получила оплату либо отсутствует неопределенность в отношении ее получения;

• право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работ принята заказчиком (услуга оказана). Из этого следует, что при перемещении продукции (товаров, работ, услуг, сырья, материалов и т.д.) между различными подразделениями одной организации выручка или доход возникнуть не может (т.к. это внутризаводской оборот);

• расходы, связанные с этой операцией, могут быть определены.

В случае продажи товаров, продукции, работ, услуг необходимо соблюдение всех пяти условий для признания выручки от реализации. В то же время для признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование своих активов или предоставления прав на использование своей интеллектуальной собственности или от участия в уставных капиталах других организаций достаточно соблюдения трех первых условий.

Учет формирования прибыли

Счета, на которых отражаются доходы и расходы организации, а также выявляется конечный финансовый результат ее деятельности, в Плане счетов сгруппированы в заключительном VIII разделе «Финансовые результаты».

Для формирования финансовых результатов предусмотрены следующие счета бухгалтерского учета:

счет 90 «Продажи» - для учета доходов и расходов от обычных видов деятельности;

счет 91 «Прочие доходы и расходы» - для учета доходов и расходов от прочих операций;

счет 99 «Прибыли и убытки» - для формирования конечного финансового результата деятельности организации.

Планом счетов предусмотрена также возможность ведения учета по счету 90 «Продажи» с использованием специальных субсчетов:

90-1 «Выручка» - для учета поступлений активов, признаваемых выручкой;

90-2 «Себестоимость продаж» - для учета себестоимости продаж;

90-3 «Налог на добавленную стоимость» - для учета сумм НДС, причитающихся к получению от покупателя (заказчика);

90-4 «Акцизы» - для учета сумм акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров);

90-5 «Экспортные пошлины» - для учета сумм экспортных пошлин;

90-9 «Прибыль/убыток от продаж» - для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Для учета операций по счету 91 «Прочие доходы и расходы» можно использовать специальные субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На счете 99 «Прибыли и убытки» выявляется конечный результат финансово-хозяйственной деятельности организации (чистая прибыль или чистый убыток).

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Формирование финансовых результатов за отчетный год

На конец отчетного года по всем субсчетам счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» образуется нулевое сальдо.

Финансовый результат ежемесячно заключительными оборотами списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» и с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетические счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеют. Обороты за отчетный месяц остаются на счетах по дебету 90-2, 90-3, 90-4, 91-2 и по кредиту счетов 90-1, 91-1 и закрываются по итогам года.

Закрытие счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» в конце отчетного года.

Счет 99 «Прибыли и убытки» при составлении годовой отчетности закрывается. Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (чистого убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (когда убыток в дебет) на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Учет использования прибыли и расчетов по налогу на прибыль

Распределение прибыли предприятий регламентируется учредительными документами и нормативными актами, действующими на территории РФ. Прибыль предприятия направляется в первую очередь на уплату налога на прибыль.

Объектом обложения является налогооблагаемая прибыль.

Ставка налога на прибыль устанавливается законодательством РФ в зависимости от вида деятельности предприятия. Прибыль от реализации продукции, основных средств и иного имущества облагается по действующей ставке налога на прибыль в федеральный бюджет 6,5%, в бюджеты субъектов РФ по ставкам, устанавливаемым законодательными органами субъектов РФ, в размере не свыше 17,5% (но не ниже 13,5%).

На сумму налога на прибыль, причитающегося бюджету, делаются бухгалтерские записи на счетах:

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль».

Учет расчетов по налогу на прибыль

Учет расчетов по налогу на прибыль ведется согласно ПБУ 18/2 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Применение этого положения позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Основной целью ПБУ 18/2 является установление альтернативного механизма расчета величины налогооблагаемой прибыли организаций на основе данных бухгалтерского учета. Как известно, прибыль или убыток, исчисленные по правилам бухгалтерского учета отличаются от величины налогооблагаемой прибыли (убытка), которая сформирована по данным налогового учета.

Разница между бухгалтерской прибылью (убытком) отчетного периода образуется в результате применения различных правил признания договоров и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах и законодательством РФ о налогах и сборах (гл. 25 НК РФ).

Бухгалтерской прибылью (убытком) признается показатель, исчисленный в порядке установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету РФ.

Налогооблагаемой прибылью (убытком) признается налоговая база по налогу на прибыль за отчетный период, рассчитываемая в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах.

Согласно положению по бухгалтерскому учету разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода состоит из двух частей: «постоянных разниц» и «временных разниц».

Постоянные разницы – это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключенные из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Временные разницы – это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль в другом или других отчетных периодах.

В зависимости от влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) временные разницы подразделены на два вида:

вычитаемые временные разницы;

налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к возникновению отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем отчетном или последующем отчетном периоде.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к возникновению отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем отчетном периоде или в последующих отчетных периодах.

Отложенный налог на прибыль подразделяется на:

отложенный налоговый актив (это та часть отложенного налога на прибыль, которая приводит к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в периоде, следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных периодах);

отложенное налоговое обязательство (это та часть отложенного налога на прибыль, которая приводит к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в периоде, следующем за отчетным периодом, или в последующих отчетных периодах).

Учет налога на прибыль

Для целей бухгалтерского учета сумма налога на прибыль, которая определяется исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отражается в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

Для целей налогообложения сумма налога на прибыль, определяется исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода, является текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком)

+(-) Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль + Постоянное налоговое обязательство + Отложенный налоговый актив + Отложенное налоговое обязательство =

+ (-) Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток).

Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

о порядке признания выручки организации;

о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

В отчете о прибылях и убытках доходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на выручку, операционные доходы и внереализационные доходы, а в случае возникновения – чрезвычайные доходы.

Операционные и внереализационные расходы могут не показываться в отчете о прибылях и убытках развернуто по отношению к соответствующим доходам, когда:

соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов;

расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

Учет капитала

Капитал предприятия

Каждая организация, работающая обособленно от других, ведущая производственную и (или) коммерческую деятельность, должна обладать определенным капиталом, который представляет собой совокупность материальных ценностей и денежных средств, финансовых вложений и затрат на приобретение прав, необходимых для осуществления хозяйственной деятельности.

В бухгалтерском учете капитал условно подразделяется на активный капитал, то есть действующий (функционирующий) в виде имущества и обязательств, и пассивный капитал, отражающий источники формирования и оплаты действующего капитала.

Состав активного капитала:

основной капитал (основные средства, нематериальные активы, незавершенные долгосрочные инвестиции, финансовые инвестиции);

оборотный капитал (оборотный капитал, материальные оборотные средства, средства в текущих расчетах (обязательства), финансовые вложения (краткосрочные), денежные средства).

Состав пассивного капитала:

собственный капитал (уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль, целевые (специальные) вклады);

заемный капитал:

• долгосрочный (ссуды, займы, авансы (субсидии);

• краткосрочный (ссуды, займы, текущая кредиторская задолженность).

Учет уставного капитала

Основу собственного капитала предприятия составляет уставный капитал, величина которого зафиксирована в его уставных учредительных документах.

Уставный капитал – это стартовый капитал, необходимый предприятию для осуществления финансово-хозяйственной деятельности с целью получения прибыли.

Согласно Гражданскому кодексу РФ уставный капитал организации может выступать в виде:

складочного капитала – в полном товариществе и товариществе на вере;

паевого либо неделимого фонда – в производственном кооперативе (артели);

уставного капитала – в акционерных обществах, обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью;

уставного фонда – в унитарных государственных и муниципальных предприятиях.

Уставный капитал – основной источник формирования собственных средств предприятия, необходимых ему для выполнения уставных обязательств.

Для учета уставного капитала используется пассивный балансовый счет 80 «Уставный капитал».

Кредитовый остаток по счету 80 показывает сумму зарегистрированного уставного капитала, оборот по кредиту отражает сумму его увеличения по законным основаниям, а оборот по дебету – уменьшение уставного капитала при выходе учредителей (участников) из состава организации и по другим причинам. Для расчетов с учредителями (участниками) используется специальный балансовый счет 75 «Расчеты с учредителями», имеющий активные и пассивные субсчета.

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется по каждому учредителю предприятия.

На момент регистрации уставный капитал должен быть оплачен не менее чем наполовину, оставшаяся же часть должна быть оплачена в течение года с момента регистрации.

Акционерным обществом признается общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций.

В отличие от акционерных обществ, ООО не выпускает акций.

Складочный капитал – это совокупность вкладов участников полного товарищества или товарищества на вере, внесенных для осуществления его хозяйственной деятельности. Вкладом также могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи и имущественные права, имеющие денежную оценку.

Для учета складочного капитала используется пассивный балансовый счет 80 «Уставный (складочный) капитал».

Унитарное предприятие – государственное или муниципальное предприятие, являющееся коммерческой организацией, не наделенное правом собственности на закрепленное за ним собственником имущество.

Еще одна возможная организационно-правовая форма производственной и коммерческой деятельности – простое товарищество. В соответствии со ст. 1041 – 1054 ГК РФ договор простого товарищества предполагает соединение товарищами своих вкладов и их совместную деятельность без образования юридического лица.

Изменение размера уставного капитала предприятия всегда связано с переутверждением его учредительных документов общим собранием учредителей и их перерегистрацией в соответствующих государственных органах.

Увеличение уставного капитала может осуществляться в случаях:

привлечения дополнительных средств от участников (учредителей) или при дополнительном приеме участников (учредителей), а также в случае дополнительной эмиссии акций или увеличения их номинала;

направления на его увеличение нераспределенной чистой прибыли, добавочного и резервного капитала, а также начисленного учредительского дохода (дивидендов);

получения унитарными предприятиями дополнительных средств в виде дотаций от государственных и муниципальных органов.

Уменьшение уставного капитала предприятием может осуществляться в случаях:

выхода участников (учредителей) из состава организации или выкупа акций акционерным обществом с последующим аннулированием;

доведения размера уставного капитала до величины стоимости чистых активов и погашения за счет него непокрытого убытка, а также покрытия убытка за счет снижения размеров вкладов (паев) участников или номинальной стоимости акций;

изъятия части уставного фонда унитарного предприятия.

Чистые активы – это величина, определяемая путем вычитания из суммы активов предприятия, принимаемых к расчету, суммы его обязательств, принимаемых к расчету согласно совместному Приказу Минфина РФ № 71 и ФКЦБ № 149 от 5 августа 1996 года «О порядке оценки стоимости чистых активов акционерного общества».

Чистые активы = Активы - Пассивы

В случае превышения минимального размера уставного капитала над величиной чистых активов общество должно быть ликвидировано.

Счет 81 «Собственные акции (доли)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования.

Учет добавочного и резервного капитала

В процессе хозяйственной деятельности у организации может появиться новое имущество либо возрасти учетная стоимость уже имеющегося имущества, что приводит к росту активов предприятия. Для учета источников поступления новых материальных ценностей или прироста их балансовой стоимости в бухгалтерском учете введено понятие добавочного капитала.

Для учета сумм добавочного капитала и обобщения информации об их накоплении и использовании используется счет 83 «Добавочный капитал» без разделения на субсчета.

Источниками формирования добавочного капитала являются:

прирост стоимости имущества по переоценке и благодаря капитальным вложениям;

эмиссионный доход;

положительные курсовые разницы, образующиеся при вкладе иностранной валюты в уставный капитал предприятия;

средства, ассигнованные из бюджета и использованные на финансирования долгосрочных вложений;

средства предприятия, направленные на пополнение оборотных средств.

Средства от безвозмездного поступления имущества отражаются в составе доходов будущих периодов по счету 98 «Доходы будущих периодов».

В результате переоценки объектов основных средств величина добавочного капитала может не только увеличиваться, но и уменьшаться.

Резервный капитал представляет собой страховой капитал предприятия, предназначенный для возмещения убытков от хозяйственной деятельности, а также для выплаты доходов инвесторам и кредиторам в случае, если на эти цели не хватает прибыли.

Образование резервного капитала может носить обязательный и добровольный характер.

Для получения информации о наличии и движении средств резервного капитала предусмотрен счет 82 «Резервный капитал».

Учет нераспределенной прибыли

Обобщение информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка предприятия осуществляется на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря бухгалтерскими записями:

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря бухгалтерскими записями так:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К 99 «Прибыли и убытки».

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

А. при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов предприятия:

Д 80 «Уставный капитал»

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Б. при направлении на погашение убытков средств резервного капитала:

Д 82 «Резервный капитал»

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В. при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников:

Д 75 «Расчеты с учредителями»

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Учет средств целевого финансирования

Для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и др. используется счет 86 «Целевое финансирование».

Использование целевого финансирования отражается:

А. при направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческих организаций:

Д 86 «Целевое финансирование»

К 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы».

Б. При использовании средств целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств:

Д 86 «Целевое финансирование»

К 83 «Добавочный капитал».

В. при направлении предприятием бюджетных средств на финансирование расходов:

Д 86 «Целевое финансирование»

К 98 «Доходы будущих периодов».