**Содержание**

1. Налогоплательщики, ставки, налоговый период 3

2. Объект налогообложения, определение налоговой базы 4

3. Метод определения выручки, для целей налогообложения 8

4. Порядок уплаты 10

5. Льготы 11

6. Налоговый учет 19

**1. Налогоплательщики, ставки, налоговый период.**

Согласно ст. 246 НК плательщиком выступают российские юридические лица и иностранные юридические лица, и их постоянные представительства. Не являются плательщиками данного налога:

* Субъекты малого предпринимательства, перешедшие на упрощенную систему налогообложения учета и отчетности;
* Плательщики ЕНВД в части дохода, по которому идет уплата данного налога;
* Организации получающие доходы, полученные от игорного бизнеса;
* Сельскохозяйственные товаропроизводители;
* Обособленные подразделения (методика расчета налога аналогична методике расчета НДС). Так согласно ст. 288 п. 3 головная организация должна проинформировать свое подразделение, а также инспекцию МНС по их местонахождению о суммах начисленного налога по итогам отчетных периодов. В том случае если субъект РФ где находится подразделение установил пониженные ставки по налогу, то головная организация рассчитывается и уплачивает этот налог по данным ставкам.

Согласно ст. 284 НК РФ основная ставка налога составляет 24%, из них:

* 7,5% - федеральный бюджет;
* 14,5% - субъект РФ;
* 2% - местный бюджет.

При этом субъекту РФ дано право уменьшать ставку на 4%.

С 01.01.2004г. налог будет перераспределяться между бюджетами в следующем порядке:

* 5% - федеральный бюджет;
* 17% - субъект РФ;
* 2% - местный бюджет.

Согласно ст. 285 НК РФ налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются – 1 квартал, 6 месяцев, 9 месяцев, год. Отчетными периодами для налогоплательщиков, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи по налогу признаются каждый конкретный месяц.

**2. Объект налогообложения и определение налоговой базы.**

Согласно ст. 247 НК РФ объектом налогообложения выступает полученный доход, уменьшенных на величину произведенных расходов. Учет доходов и расходов ведется котловым методом.

**Доходы**

К доходам от реализации относят выручку от реализации товаров, работ и услуг, как собственного производства, так и приобретенные, и выручка от реализации имущественных прав. Выручка определяется, исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, выполненные работы, оказанные услуги, реализации имущественного права, выраженная в денежной и натуральной формах.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателям товаров, работ, услуг и предусмотренные НК РФ (НДС, Акциз, Налог с продаж)

Доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета.

Доходы для целей налогообложения подразделяются на две основные группы:

1. доходы от реализации товаров работ услуг и имущественных прав;
2. внереализационные доходы.

Доходы, не учитываемые для целей налогообложения указаны в ст. 251 НК РФ.

**Расходы**

Расходами согласно ст. 252 НК РФ признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты. Под обоснованными понимаются экономически оправданные затраты оценка которых выражена в денежной форме.

Кроме того для признания затрат расходами необходимо чтоб они были произведены для получения дохода.

Для целей налогообложения расходы делятся на две основные группы:

1. расходы, связанные с производственной деятельностью;
2. внереализационные расходы.

Расходы не признаваемые НК расходами указаны в ст. 270 НК РФ.

Согласно ст. 253 НК первая группа расходов подразделяется на четыре основные подгруппы:

1. материальные затраты (ст. 254 НК РФ);
2. затраты на оплату труда (ст. 255 НК РФ);
3. амортизация (ст. 256 НК РФ);
4. прочие затраты (ст. 264 НК РФ).

Те налогоплательщики, которые определяют выручку для целей налогообложения методом начисления должны эти подгруппы расходов распределить на:

1. прямые (только приходящиеся на реализацию);
2. косвенные (в полном объеме сразу).

Первые три подгруппы это прямые, а четвертая группа это косвенные расходы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль в отчетном периоде в полном объеме. Прямые же нельзя списывать полностью в отчетном периоде, т.к. необходимо оставить часть расходов, приходящихся к остаткам незавершенного производства, готовой продукции на складе, остатками отгруженной, но не реализованной продукции.

Торговые предприятия рассчитывают затраты, приходящиеся на остаток товара на складах.

Если некоторые затраты с равными основаниями можно одновременно отнести к нескольким группам расходов предприятие вправе самостоятельно определить, к какой именно группе можно отнести такие расходы (ЕСН).

Независимо от применяемого метода определения доходов и расходов, некоторые виды расходов принимаются для целей налогообложения с учетом определенных ограничений в части размера, в котором расход может быть принят для целей налогообложения (нормируемые расходы):

* расходы на рекламу - 1% от выручки (ст. 264 НК РФ);
* представительские расходы – 4% от фонда заработной платы (ст. 264 НК РФ);
* лимит затрат на страхование жизни и негосударственного пенсионного обеспечения работников – 12% от фонда заработной платы (ст. 255 НК РФ);
* лимит расходов на медицинское страхование работников – 3% от фонда заработной платы (ст. 255 НК РФ);
* лимит расходов для создания резерва по сомнительным долгам 10% от выручки (ст. 256 НК РФ);
* суточные или полевое довольствие – 100 рублей за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации (Постановление Правительства РФ №93 от 08.02.2002г.);
* расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов в пределах норм утвержденных Постановлением Правительства РФ №861 от 07.12.2001г.;
* расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм утвержденных Постановлением Правительством РФ №92 от 08.02.2002г.;
* расходы на содержание вахтовых и временных поселков, включая все объекты жилищно - коммунального и социально - бытового назначения, подсобных хозяйств и иных аналогичных служб, в организациях, осуществляющих свою деятельность вахтовым способом или работающих в полевых (экспедиционных) условиях. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности налогоплательщика. Если такие нормативы органами местного самоуправления не утверждены, налогоплательщик вправе применять порядок определения расходов на содержание этих объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных указанным органам;
* в части срока, в течении которого расход относится на уменьшение дохода (убыток от списания ОС, убыток по договору цессии)
* в части условий, при которых расход может учитываться для целей налогообложения;

Согласно ст. 274 НК РФ налоговая база признается денежное выражение прибыли, определенной в соответствии со ст. 247 НК РФ. Доходы, полученные в натуральном выражении, определяются с учетом положений ст. 40 НК РФ.

Налоговая база определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. Если организация получает доходы, облагаемые налогом на прибыль и другими видозаменяющими его налогами, то расходы определяются пропорционально доли доходов, относящихся к другим видам деятельности к общей сумме доходов организации.

**3. Метод определения выручки для целей налогообложения**

**Метод начисления**

Метод начисления. Порядок признания доходов и расходов закреплен ст. 271, 272 НК РФ. Доходы для целей налогообложения признаются в том отчетном периоде, в котором они были произведены, независимо от факта оплаты. Если доходы относятся к нескольким налоговым периодам и связь между доходами и расходами сложно определить, налогоплательщик самостоятельно распределяет доходы исходя из принципа равномерности.

Первая группа доходов отражается в налоговом учете в день отгрузки (передачи) товаров, работ, услуг и имущественных прав. При этом под днем отгрузки следует понимать день фактической реализации, а дата реализации определяется в соответствии с п.1 ст. 39 НК РФ.

Порядок признания доходов по второй группе закреплен в ст. 272 НК РФ.

Расходы в налоговом учете отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся независимо от времени оплаты. Если расходы относятся к нескольким периодам, то их нужно распределить на равные доли.

По материальным расходам установлены две даты их признания:

1. день передачи сырья и материалов в производство;
2. день подписания акта приема-передачи по расходам на оплату работ, услуг производственного характера;

По амортизационным отчислениям и заработной плате – последний день месяца.

Внереализационные расходы. Дата признания по 9 следующим позициям. (см. таблицу)

**Кассовый метод**

При кассовом методе доходы и расходы должны быть оплачены. Кроме того, воспользоваться данным методом могут только налогоплательщики у которых средняя величина выручки за предшествующие четыре квартала не превышает 1 миллион рублей за каждый квартал без учета НДС и налога с продаж.

Пример

По итогам деятельности за 2002г. размер выручки составил

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Период | Сумма выручки нарастающим итогом, тыс.руб. | Сумма выручки за квартал, тыс.руб. |
| 1 кв. | 1200 | 1200 |
| 2 кв. | 1400 | 200 |
| 3 кв. | 2500 | 1100 |
| 4 кв. | 4000 | 1500 |

ВРср.кв.=(1200+200+1100+1500)/4=1000

Следовательно, организация имеет право с 2003г. применять кассовый метод. Если в течение налогового периода среднеквартальная выручка превысит 1 000 000 рублей, то налогоплательщику придется пересчитать налог на прибыль с начала года и уплатить недоплаченный налог и уплатить сумму причитающейся пени.

Расходы на оплату труда и проценты по кредитам и займам отражаются в налоговом учете только после фактической их оплаты.

По сырью и материалам установлены два условия их признания:

1. оплата;
2. списание в производство;

По амортизационному имуществу амортизация признается расходом только по оплаченному имуществу.

Расходы на уплату налогов признаются расходами только после их фактической уплаты.

Пример регистра учета затрат при кассовом методе.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Сальдо по неоплаченным затратам за предыдущий отчетный период | | | | | | |  |
| № | Дата операции | Наименование хозяйственной операции | Затраты начисленные | | Затраты оплаченные | | Сумма неоплаченных затрат в отчетном периоде |
| документ | сумма | документ | сумма |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
| Итого: | | |  |  |  |  |  |

**4. Порядок уплаты**

Согласно 286 НК РФ налог уплачивается авансовыми платежами в течение отчетного периода. Уплату авансовых платежей можно осуществлять тремя способами:

1. ежемесячно в течение отчетного периода исходя из фактически полученной прибыли не позднее 28 числа следующего месяца за отчетным, в этот же срок предоставляется налоговая декларация. Для того чтобы налогоплательщик смог воспользоваться данным способом необходимо в срок до 31 декабря предыдущего налогового периода уведомить об этом МНС РФ по месту нахождения организации в письменной форме.
2. Уплата авансовых платежей осуществляются ежемесячно в течении каждого отчетного периода. Сумма авансовых платежей в 1 кв. текущего налогового периода принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, уплачиваемого налогоплательщиком в 4 кв. предыдущего налогового периода.

Сумма авансовых платежей подлежащих уплате во 2 кв. налогового периода принимается равной 1/3 сумме авансового платежа исчисленного за 1 кв. текущего года.

Сумма авансовых платежей подлежащих уплате в 3 кв. налогового периода принимается равной 1/3 разницы между суммой авансового платежа, рассчитанного по итогам полугодия и суммой авансового платежа, рассчитанного по итогам 1 кв.

Сумма авансовых платежей подлежащих уплате в 4 кв. налогового периода принимается равной 1/3 разницы между суммой авансового платежа, рассчитанного по итогам 9 месяцев и суммой авансового платежа, рассчитанного по итогам полугодия.

Уплата производится не позднее 28 числа, декларация должна быть представлена один раз в квартал не позднее 28 числа следующего месяца за отчетным кварталом.

3) для определенных категорий налогоплательщиков, таких как:

1) бюджетные организации;

2) иностранные организации (через постоянные представительства);

3) некоммерческие организации;

4) участники простых товариществ;

5) организации у которых за предыдущие 4 кв. доходы от реализации не превысили в среднем 3-х миллионов рублей за каждый квартал. Уплачивают не позднее 28 числа следующего месяца за отчетный квартал.

**5. Льготы**

С 01.01.2002г. утратил силу федеральный закон «О налоге на прибыль», на часть его положений касающихся льгот будет еще действовать некоторое время до истечения срока на который они были предоставлены.

1) осталось льгота для малых предприятий, которые одновременно занимаются производством и реализацией сельскохозяйственной продукцией, товаров народного потребления, лекарственных средств, изделий медицинского назначения, а также строительством и ремонтом жилой и нежилой сферы.

Сущность льготы: первые два года предприятия освобождаются от уплаты налога, при условии, что выручка от данных видов деятельности, составляет более 70% к общему объему выручки. В третьем и четвертом году работы предприятия ставка налога будет составлять соответственно ¼ и ½ часть от основной ставки при условии, что выручка от данных видов деятельности составлять более 90% к общему объему выручки предприятия.

2) сохранена льгота для вновь созданных производств на период 3 лет (до 2002г.). Вновь созданным предприятием признается та организация затраты на создание которой превысили 20 миллионов рублей.

Часть льгот трансформировалась в расходы. Так организации смогут учитывать в составе прочих расходов уменьшающих налоговую базу на социальную защиту инвалидов организации при условии, что в общей численности составляет не менее 50% в общей численности организации и доля их заработной платы составляет не менее 25% (п.38 ст.264 НК РФ).

Расходы общественной организации инвалидов связанных с социальными нуждами своих работников также уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль при условии, что данные организации не занимаются производством и реализации подакцизной продукции, минерального сырья, других полезных ископаемых и иных товаров по перечню, утвержденному Постановление Правительства РФ (икра, механические изделия, шины, ценные породы рыб) (п. 39 ст. 264 НК РФ).

Также в соответствии со ст. 283 НК РФ налогоплательщики получившие убыток имеют право уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль при соблюдении следующих условий:

1) срок переноса убытка не должен превышать 10 лет следующих за тем налоговым периодом в котором получен данный убыток.

2) совокупная сумма переносимого убытка не в каком налоговом периоде не может превышать 30% от налоговой базы.

Например. Организация по итогам 2002г. получила убыток в размере 15 тыс. руб. По итогам 2003г. исчисленная налоговая база по налогу на прибыль составила 30 тыс. руб. Определим налоговую базу с учетом полученного убытка.

30\*30% = 9 тыс. руб.

НБ=30-9 = 21 тыс. руб.

3) убыток не принятый к вычету по итогам налогового периода может быть перенесен на следующий налоговый период из последующих 9 лет.

Пример На основе предыдущего примера добавим следующее условие. По итогам 2004г. налоговая база по налогу на прибыль составила 40 тыс. руб. Сумма перенесенного убытка с прошлого года составит 6 тыс. руб. (15 - 9). Рассчитать налоговую базу с учетом полученного убытка.

40\*30% = 12 тыс. руб. > 6 тыс. руб.

НБ=40-6 = 34 тыс. руб.

4) если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, то перенос убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены.

5) налогоплательщик обязан обеспечить сохранность документов подтверждающих величину убытка в течение 10 лет.

Изменился порядок применения льготы по затратам на содержание объектов непроизводственной сферы.

В соответствии с п.32 ст. 264 НК РФ расходы на содержание вахтовых и временных поселков, включая все объекты ЖКХ и социально-бытового назначения, признаются в пределах нормативов утвержденных органами местного самоуправления. Если такой норматив не утвержден, то вычет принимается при соблюдении следующих условий:

1) стоимость услуг оказываемых с использованием объектов непроизводственной сферы должны соответствовать стоимости аналогичных услуг оказываемых специальными организациями находящихся на самостоятельном балансе;

2) сумма расходов на содержание данных объектов не должна превышать обычные расходы на обслуживание аналогичных объектов осуществляемые специализированными организациями;

3) услуги должны быть оказаны налогоплательщиком в тех же условиях, что и услуги оказанные специализированными организациями.

**Признание некоторых видов расходов для целей налогообложения**

1. Особенности определения расходов при реализации товаров и имущества

В соответствии со ст.261 НК РФ налогоплательщик вправе уменьшить доходы от реализации товаров и имущества на следующие расходы:

* + по амортизируемому имуществу – на их остаточную стоимость;
  + при реализации прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров) на первоначальную стоимость;
  + при реализации покупных товаров на стоимость их приобретения определенную по одному из перечисленных методов
    - по стоимости первых (LIFO);
    - по стоимости последних (FIFO);
    - средних цен;
    - по покупным ценам.

При реализации вышеперечисленного имущества, налогоплательщик вправе уменьшить доходы на расходы по хранению, обслуживанию, транспортировке данного имущества.

Если цена приобретения имущества указанного во втором и третьем подпункта с учетом расходов связанных с его реализацией превышает выручку, то полученный убыток признается в целях налогообложения.

Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов по его реализации превышает выручку, то разница между этими величинами признается убытком который будет включаться в состав прочих расходов равными долями в течении срока полезного использования этого имущества и фактическим сроком и фактическим сроком эксплуатации до момента реализации.

Пример Организация продала в январе 2002г. за 30 тыс. руб. оборудование, остаточная стоимость 50 тыс. руб. Затраты на продажу составили 10 тыс. руб. Срок полезного использования оборудования 4 года, к январю 2002г. истекли 1,5 года срока полезного использования.

4\*12-18=30 мес.

Убыток=50-30+10=30 тыс. руб.

Таким образом, списание убытка происходит в течение 30 месяцев. Данный порядок списания убытка распространяется на ликвидируемые основные средства (только по объективным причинам).

2) Особенности признания убытка по договору цессии. В соответствии со ст. 279 НК РФ данный убыток признается для целей налогообложения только теми организациями которые определяют выручку по методу начисления.

* Если организация продает дебиторскую задолжность до наступления платежа указанного в договоре купли-продаже, то размер убытка не может превышать сумму процентов которую налогоплательщик уплатил бы исходя из ставки рефинансирования увеличенной в 1,1 раза.

Например, Организация торговли отгрузила товар покупателю 22 января 2002г. на сумму 216 тыс. руб., в том числе НДС 20% - 36 тыс. руб. В соответствии с договором поставки товар должен быть оплачен не позднее 70 дней после его отгрузки, себестоимость отгруженной продукции – 150 тыс. руб. до наступления платежа по договору 01.02.2002г. организация уступила свою дебиторскую задолжность по договору цессии за 200 тыс. руб. Ставка ЦБ - 25%.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дт 62 | Кт 90/1 | 216 |
| Дт 90/2 | Кт 41/1 | 150 |
| Дт 90/3 | Кт 68 | 36 |
| Дт 76 | Кт 91/1 | 200 |
| Дт 91/2 | Кт 62 | 216 |
| Дт 99 | Кт 91/9 | 16 |

Период за который рассчитываются проценты определяются от даты прекращения права требования

От 01.02 до 02.04. - 60 дней

200\*(25%\*1,1)/100\*60/365=9041 рублей

16000-9041=6959 рублей за счет чистой прибыли

* Если уступка права требования произошла после установленного срока, то полученный убыток включается в состав внереализационных расходов:

50% убытков сразу на дату уступки;

50% по истечении 45 дней.

* Амортизация ОС и НМА.

Согласно ст. 256 НК РФ для целей налогового учета применяется два способа начисления амортизации:

- линейный (как в бухгалтерском учете)

Данный способ применяется к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, со сроком полезного использования от 20 лет и больше.

- нелинейный

Принцип его применения заключается в том, что в первые несколько периодов, стоимость ОС и НМА будет списываться в большем размере чем в последнем, так как он представляет собой последовательность применения метода уменьшения остатка и линейного метода.

Норма амортизации применяется ежемесячно к остаточной стоимости и рассчитывается по следующей формуле:

K=(2 : n)\*100,

где n – срок полезного использования.

С момента, когда остаточная стоимость имущества составит 20% от первоначальной стоимости, амортизация начинает начисляться линейным методом до окончания срока эксплуатации.

4) Порядок формирования резерва по сомнительным долгам для целей налогового учета. Понятие сомнительного долга дано в ст. 266 НК РФ.

Для целей налогового учета при помощи данного резерва можно списывать только безнадежные долги – это долг по которому истек установленный срок исковой давности, либо в соответствии с ГК РФ обязательство по иску прекращено из-за невозможности по исполнению, а также на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Сумма резерва формируется за счет внереализационных расходов предприятия на основании инвентаризации дебиторской задолжности по состоянию на последний день отчетного (налогового) периода. По результатам этой инвентаризации все сомнительные долги формируются в три группы:

- до 45 дней (резерв не создается);

- от 45 до 90 дней (резерв создается на 50% задолжности);

- более 90 дней (резерв начисляется в полном объеме).

Кроме того, согласно ст. 249 НК РФ сумма резерва не должна превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода.

Неиспользованную сумму резерва можно перенести на следующий год.

5) Порядок признания процентов на расходы по долговым обязательствам.

В соответствии со ст. 269 НК РФ по кредитам и займам уплаченные организацией включаются во внереализационные расходы организации, но по нормам.

Этот норматив может определяться двумя способами:

1) фактически начисленные проценты по долговым обязательствам сравниваются со средним уровнем процентов по всем кредитам и займам, которые получены в отчетном периоде на сопоставимых условиях.

В расходы включаются только та сумма, которая не превышает средней уровень более чем на 20%. Кредиты и займы считаемся считаются сопоставимые при соблюдении следующих условий:

* Они должны быть выданы в одной валюте
* У них одни и те же сроки возврата
* У них сопоставимые объемы
* Они аналогичны по обеспечению

Критерии 3 и 4 условий организация определяет самостоятельно, так как НК РФ они не уточнены (эти критерии должны быть закреплены в «Приказе об учетной политике»).

Формула для определения среднего процента по кредитам и займам:

n n

Кср. = ∑SiKi /∑Si ,

i=1 i=1

где Кср. – средний процент за пользование заемными средствами

Si – сумма долгового обязательства выданного на сопоставимых условиях

n – общее количество долговых обязательств

Ki – процентная ставка по долговому обязательству

Пример В течение второго квартала 2002 года предприятие получило четыре валютных кредита.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Первый | 1000000$ | 10% годовых |
| Второй | 1400000$ | 20% годовых |
| Третий | 1300000$ | 22% годовых |
| Четвертый | 1200000$ | 18% годовых |

Кср.=(1000000\*10%+1400000\*20%+1300000\*22%+1200000\*18%)/4900000=18%.

18%+18%\*20%=21,6%

По взятым валютным кредитам предприятие сможет отнести на затраты проценты в пределах рассчитанной нормы в размере не превышающем 21,6%.

2) В расход включаются проценты которые не превышают сумму рассчитанную исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ увеличенной в 1,1 раза по рублевым кредитам и 15% по валютным кредитам.

**6. Налоговый учет**

Налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы на основе данных первичных документов сгруппированных в соответствии с порядком, закрепленным ст. 313 НК РФ. Данные налогового учета должны отражать:

* Порядок формирования сумм доходов и расходов;
* Порядок определения доли расходов учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;
* Сумму остатка расходов (убытков) подлежащих распределению в следующих налоговых периодах;
* Порядок формирования резервов;
* Сумму задолжности по расчетам с бюджетами по налогу на прибыль;

Данные налогового учета на счетах бухгалтерского учета не отражаются (ст. 314 НК РФ). Данные налогового учета должны подтверждаться:

* Первичными документами (включая справки бухгалтера);
* Аналитические регистры;
* Расчеты налоговой базы.

Исходя из вышеизложенного организация может использовать две схемы налогового учета:

1) ведение налогового учета параллельно с бухгалтерским учетом путем использования регистров налогового учета, разработанных организацией самостоятельно и утверждаемых в составе учетной политики для целей налогообложения.

2) организация разрабатывает план счетов налогового учета. Этот способ не избавляет налогоплательщика от разработки и заполнения налоговых регистров.

Первый и второй порядок ведения налогового учета закреплен методическими указаниями МНС РФ.

**Оценка незавершенного производства при обработке или переработке сырья**

Порядок отнесения части прямых расходов на незавершенное производство установлен пунктом 1 статьи 319 НК РФ. Из названного пункта следует, что оценка «незавершенки» производится на конец каждого месяца. Причем независимо от того, перешла организация на исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль исходя из фактической прибыли или нет.

Сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав материальных расходов следующего месяца. Такая формулировка содержится в пункте 1 статьи 319 НК РФ. На ее основании можно сделать вывод, что сумма незавершенного производства на конец месяца вместе с суммой прямых расходов следующего месяца должна участвовать в распределении прямых расходов в следующем месяце.

Теперь рассмотрим порядок оценки «незавершенки» для случая, когда производство заключается в обработке или переработке исходного сырья.

Поскольку в расчете должен участвовать целый ряд показателей, этот порядок удобно представить в виде формул. Введем следующие обозначения:

НЗП нач (в руб.) – сумма входящего остатка незавершенного производства;

ИС НЗП нач (в натуральных измерителях) – количество исходного сырья, использованного в производстве в прошлом месяце, в части, относящейся к НЗП на конец прошлого месяца (то есть к НЗП нач );

ПР (в руб.) – общая сумма прямых расходов расчетного месяца;

ИС (в нат. измерителях) – количество исходного сырья, использованного в производстве за расчетный месяц;

ТП (в нат. измерителях) – технологические потери исходного сырья, использованного в производстве за расчетный месяц.

НЗП кон (в руб.) – искомая оценка остатка незавершенного производства на конец расчетного месяца;

ИС НЗП кон (в нат. измерителях) – количество исходного сырья, использованного в производстве за месяц, в части, относящейся к НЗП на конец текущего месяца (то есть к НЗП кон ).

Простейший вариант

После ввода условных обозначений на основании положений пункта 1 ст. 319 НК РФ составим формулу расчета оценки незавершенного производства для самой простой ситуации, когда процесс производства состоит в обработке единственного вида сырья, образующего основу готовой продукции:

НЗП кон = (ПР + НЗП нач) \* ИС НЗП кон

-------------------------- (1)

ИС + ИС НЗП нач – ТП

В знаменателе формулы (1) участвует показатель ИС НЗП нач, хотя в формулировке кодекса этот показатель не упомянут. Учет этого показателя в расчете объясняется тем, что указанным в кодексе исходными сырьем для выпущенной продукции и конечных остатков НЗП является как сырье, фактически использованное в производстве в данном месяце, так и сырье, являющееся основой НЗП, числящегося на начало месяца.

**Пример 1**

Организация занимается производством прессованных картонных прокладок. Производственный процесс состоит в обработке рулонного непрессованного картона в прессовано-трафаретной машине. На начало расчетного месяца в налоговом учете организации числились остатки не завершенных производством прокладок. Согласно расчету за предыдущий месяц оценка этих остатков НЗП составляет 90 000 руб. (НЗП нач = 90 000 руб.)

Непосредственную основу этого входящего остатка НЗП в соответствии с расчетами за предыдущий месяц составил рулонный картон общей площадью 8 кв. м.

(ИС НЗП нач = 8 кв. м.)

Прямые расходы расчетного месяца по данным налогового учета – 1 000 000 руб. (ПР = 1 000 000 руб.)

В течение расчетного месяца в производстве был использован рулонный картон общей площадью (за минусом возвратных отходов) 100 кв. м. (ИС = 100 кв. м.)

Технологические потери картона за расчетный месяц составили

5 кв. м. (ТП = 5 кв. м.)

Основу прокладок, производство которых на конец месяца не завершено, составили 15 кв. м. картона. (ИС НЗП кон = 15 кв. м.)

Подставим значения параметров в формулу (1) и получим стоимость остатков НЗП на конец месяца в целях налогообложения:

НЗП кон  = (1 000 000 руб. + 90 000 руб.) \*

\* 15 кв.м.

------------------------------- = 158 738 руб.

100 кв.м. + 8 кв.м.- 5 кв.м.

Соответственно дальнейшему распределению (между расходами признаваемыми в данном месяце в целях налогообложения прибыли, остатками готовой продукции на складе и остатками отгруженной, но не реализованной продукции на конец месяца) подлежит сумма прямых расходов 931 262 руб. (1 000 000 + 90 000 – 158 738)

Усложним ситуацию

Теперь возьмем случай, когда из нескольких видов сырья, образующего основу готовой продукции, в рамках единого производственного цикла производится несколько видов готовой продукции. Значит у организации будет несколько: ИС НЗП кон, ИС, ТП и ИС НЗП нач. И складывать эти показатели друг с другом смысла не имеет. Решить сложившуюся ситуацию можно двумя способами:

1-й способ. Если у организации не много видов исходного сырья и когда с каждым видом исходного сырья можно четко «увязать» определенную часть прямых расходов, и «неувязанных» прямых расходов не остается, то выше приведенная формула применяется отдельно к каждому виду исходного сырья и соответствующим ей суммам прямых расходов. Либо все виды сырья, образующие основу готовой продукции имеют один и тот же количественный измеритель (например, кг.) или могут быть обоснованно приведены к единому общему измерителю, то опять же можно использовать формулу (1), где каждый из количественных показателей будет представлять собой сумму соответствующих показателей для всех видов сырья.

Однако в состав прямых расходов включаются не только затраты на приобретение сырья, но и, например, амортизация основных средств, которую из технологических соображений во многих случаях невозможно логически связать с обработкой только одного вида сырья. Одним из возможных вариантов решения проблемы с расчетом НЗП может следующий порядок.

2-й способ по каждому из видов сырья отдельно вычисляется доля этого сырья, приходящегося на конечный остаток НЗП, во всем исходном этом же сырье (в количественном выражении). А затем берется среднее арифметическое значение полученных долей.

То есть формула (1) примет вид:

НЗП кон = (ПР+НЗП нач )\*1 \* ИС 1 НЗП кон ИС 2 НЗП кон

---- ----------------------------- +------------------------ +

n ИС 1 + ИС 1 НЗП нач – ТП1 ИС2+ИС2 НЗП нач-ТП2

ИС n НЗП кон

+ ….. + ----------------------------- (2)

ИС n + ИС n НЗП нач -ТП n

Где верхний индекс 1,2 …. n соответствует 1-му, 2-му, n-му используемого сырья. Чтобы проиллюстрировать применение этой формулы, применим пример 1 следующим образом.

Пример 1.1. пусть прокладки являются двухслойными. Для их изготовления используется рулонный картон и резина. На выходе получаются картонно-резиновые прокладки. Сырьем № 1 будем считать рулонный картон, а сырьем № 2 – резина.

Оставим прежние значения по сырью № 1 следующих показателей:

НЗП нач = 90 000 руб., ИС 1 НЗП нач = 8 кв. м, ПР = 1 000 000 руб.,

ИС 1 = 100 кв. м., ТП1 = 5 кв. м., ИС 1 НЗП кон = 15 кв. м.

Пусть необходимые для расчета показатели, относящиеся к сырью № 2 – резине, имеют следующее значение:

ИС2 НЗП нач = 4 кг., ИС2 = 55 кг., ИС 2 НЗП кон = 7,5 кг

Подставим приведенные параметры в формулу (2) и получим стоимость остатков НЗП на конец месяца в целях налогообложения:

НЗП кон = (1 000 000 руб. + 90 000 руб.) \* 1 \* 15 кв.м.

--- --------------------------- +

1. 100 кв.м.+8 кв.м.-5 кв.м.

7,5 кг.

+ ------------------------ = 151 079 руб.

55 кг. + 4 кг. – 2 кг.

Соответственно дальнейшему распределению подлежит сумма прямых расходов – 938 921 руб. (1 000 000 + 90 000 – 151 079).

**Оценка незавершенного производства по работам и услугам**

Применить ниже приведенный порядок могут те налогоплательщики, которые занимаются выполнением или оказанием услуг в привычном понимании этих терминов, то есть осуществляют реализацию работ или услуг. Вместе с тем формулировка п.1 ст. 319 НК РФ позволяет сделать вывод, что установленный для работ (услуг) порядок оценки НЗП могут применять и те налогоплательщики, которые не реализуют работы или услуги «на сторону». Например, сборочное производство, исходя из норм ст. 38 НК РФ, где дано определение работы в целях налогообложения, вероятно, относится именно к «производству, связанному с выполнением работ», а не к «производству, связанному с обработкой и переработкой сырья». Этот вывод косвенно подтверждается положением абзаца 1 п.1 ст. 319 НК РФ. Там указано, что к НЗП относятся в том числе и остатки невыполненных заказов производств. То есть термин «заказ», используемый в рассматриваемом порядке оценки НЗП, явно применим в данном контексте к сборочному производству.

Остановимся теперь на расчете НЗП при выполнении работ (оказании услуг). Исходя из норм абзаца 4 пункта 1 статьи 319 НК РФ, формула расчета налоговой оценки незавершенного производства на конец месяца (НЗП кон) будет выглядеть следующим образом:

НЗП кон = (ПР + НЗП нач )\* ЗАК НЗП

------------ (3)

ЗАК МЕС

где ЗАК НЗП – не завершенные (или завершенные, но не принятые) на конец месяца заказы на выполнение работ (оказание услуг);

ЗАК МЕС – общий объем выполняемых в течение месяца заказов на выполнение работ (оказание услуг).

Напомним, что для показателей ПР и НЗП нач единицей измерения являются рубли, а вот единица измерения для ЗАК НЗП и ЗАК МЕС кодексом в явном виде не установлена, поэтому необходим дополнительный комментарий в чем измерить «заказ» - в рублях, штуках, пилометрах и т.д. Поскольку кодекс не конкретизирует понятие «заказ», то под ним можно понимать как договор с заказчиком на выполнение работ (оказание услуг), так и, например, внутренний документ организации на выполнение работ (услуг) в рамках производственного цикла по сборке продукции из готовых комплектующих. И под оценкой заказа при расчете НЗП кон вполне можно понимать оценку работ (услуг) либо по продажным ценам, либо по какой-либо (например, нормативной) себестоимости, либо в натуральном выражении (в штуках: один заказ, два заказа, три заказа и т.д. или, например, для сборочных производств в единицах готовой продукции).

Расчет доли НЗП на основе суммовых показателей (то есть измерение заказов в рублях при расчете суммы НЗП) на первый взгляд противоречит абзацу 2 пункта 1 ст. 319 НК РФ. В ней говорится о том, что для расчета суммы НЗП используются данные об остатках сырья, материалов и готовой продукции в количественном выражении, а суммовая оценка упоминается только для прямых расходов. Однако для «классического» варианта оказание услуг вести речь о сырье, материалах, готовой продукции было бы явно некорректно. И если для расчета использовать только эти показатели, то рассчитать НЗП по услугам будет просто не возможно. Таким образом, налогоплательщик может самостоятельно установить в своей налоговой учетной политике, что он будет считать заказом для конкретного производства и в чем он эти заказы будет измерять.

Например, если организация оказывает транспортные услуги с принципиально различной деятельностью перевозок, то для расчета можно использовать договорную оценку перевозок. Если перевозки однотипные (одно расстояние, один тоннаж и т.д.), их можно измерить в штуках. При конвейерной сборке заказов можно считать отдельный готовый станок или автомобиль (как одну штуку или как нормативную (плановую) себестоимость одного станка или автомобиля каждой марки). При выполнении ремонтных работ можно применять договорную стоимость каждого этапа работ, сдаваемого заказчику отдельно.

**Пример 2**

Организация оказывает услуги по перевозке грузов крупнотоннажными автомобилями на дальние расстояния (один рейс занимает несколько дней). Налоговой учетной политикой организации установлено, что под заказом в целях исчисления суммы НЗП на конец каждого месяца понимается договорная стоимость одной перевозки (рейса).

На начало месяца в налоговом учете числится сумма незавершенного производства 100 000 руб. Общая договорная стоимость перевозок, которые выполнялись в течение месяца (включают те перевозки, которые числились как НЗП на начало месяца) – 1 500 000 руб. На конец месяца еще не были подписаны акты приемки транспортных услуг заказчиками на договорную сумму 300 000 руб. Прямые расходы за месяц составили 900 000 руб.

Согласно условным обозначениям: ПР = 900 000 руб., НЗП нач = 100 000 руб., ЗАК НЗП = 300 000 руб., ЗАК МЕС = 1 500 000 руб.

Подставим эти значения в формулу (3).

НЗП кон = (900 000 руб. + 100 000 руб.) \* 300 000 руб.

----------------- = 200 000 руб.

1 500 000 руб.

То есть в налоговом учете на конец месяца будет фигурировать сумма остатков НЗП 200 000 руб., а в отчетном месяце организацией будут учтены при налогообложении прибыли прямые расходы в сумме 800 000 руб. (900 000 + 100 000 – 200 000).

И в заключении отметим, что все сомнения и неясности законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ). Поэтому если организация определит в своей налоговой учетной политике понятие «заказ» и единицу измерения «заказов», которые формально не будут противоречить п. 1 ст. 319 НК РФ, то при соответствующих претензиях налоговых органов суд, вероятно, должен встать на сторону налогоплательщика.

**Оценка остатков готовой продукции**

Теперь рассмотрим, как рассчитать суммы прямых расходов, приходящихся на готовую продукцию на складе и на продукцию, которая числится на счете 45 (отгруженную, но не реализованную). Указания на то, как определить такие суммы, даны в пунктах 2 и 3 ст. 319 НК РФ. Вся проблема заключается в том, что приведенные в кодексе указания на самом деле вовсе не устанавливают никакого конкретного порядка расчета стоимости остатков готовой продукции. Поэтому организациям придется разработать этот порядок самостоятельно.

Давайте «переведем» положение кодекса на строгий язык формул, для этого введем следующие условные обозначения для упомянутых в кодексе суммовых показателей.

ПР НЗП нач и ПР НЗП кон – суммовые оценки НЗП соответственно на начало и конец расчетного месяца;

ПР ГП – СКЛАД - нач и ПР ГП – СКЛАД – кон  - суммы прямых расходов, относящихся к остаткам ГП на складе, соответственно на начало и на конец месяца.

ПР ГП сч 45 нач и ПР ГП сч. 45 кон – суммы прямых расходов, относящихся к остаткам отгруженной, но не реализованной ГП, соответственно на начало и на конец расчетного месяца (эта продукция учитывается на бухгалтерском счете 45)

ПР ГП – выпуск и ПР ГП – отгрузка – суммы прямых расходов, приходящихся соответственно на выпуск и на отгрузку ГП в расчетном месяце.

ПР ГП – реализация - сумма прямых расходов приходящихся на реализованную в расчетном месяце продукцию;

ПР за месяц - сумма прямых расходов, осуществленных за расчетный месяц.

В этих условных обозначениях указания п.2 ст 319 НК РФ могут быть записаны следующим образом:

ПР ГП склад – кон = ПР ГП склад – нач + ПР ГП – выпуск – ПР ГП отгрузка  (4);

ПР ГП выпуск = ПР за месяц + ПР НЗП нач – ПР НЗП кон (5);

А указания п.3 ст. 319 НК РФ можно представить так:

ПР ГП сч 45 кон = ПР ГП сч. 45 нач + ПР ГП – отгрузка - ПР ГП – реализация  (6);

ПР ГП – отгрузка = ПР ГП выпуск + ПР ГП склад – нач - ПР ГП склад – кон  (7).

Два показателя выделенные в формулах (5) и (7) жирным шрифтом, в явном виде в кодексе не упомянуты. Однако мы их должны учесть по следующим причинам. В расчете показателя ПР ГП выпуск (5) должен участвовать показатель ПР НЗП нач поскольку оценку всей выпущенной в расчетном месяце ГП формируют не только прямые расходы расчетного месяца, но и остатки НЗП на начало этого месяца. Разумеется, эти «накопленные» прямые расходы относятся к выпущенной продукции лишь за минусом остатков НЗП на конец месяца (это указано в пункте 2 статьи 319 кодекса в скобках). В расчете показателя ПР ГП – отгрузка (7) должен участвовать показатель ПР ГП склад – нач, так как в состав отгруженной продукции входит не только продукция, выпущенная в расчетном месяце из производства (за минусом конечного складского остатка, упомянутого в пункте 3 статьи 319 в скобках), но и начальный складской остаток ГП.

Теперь заметим, что формулы (5) и (7) являются лишь вспомогательными. С учетом этого замечания выполним несложные математические преобразования наших формул.

Математические преобразования состоят в следующем:

1. сначала подставим правую часть формулы (5) в формулы (4) и (7) вместо показателя ПР ГП выпуск ;
2. затем подставим правую часть только что преобразованной формулы (7) в формулы (4) и (6) вместо показателя ПР ГП – отгрузка ;
3. затем в существенно «удлинившихся» формулах (4) и (6) сократим те показатели, которые один раз фигурируют со знаком «плюс», а в другой раз – со знаком «минус, и определенным образом переставим местами оставшиеся показатели.

После этих математических преобразований от формулы (4) останется лишь равенство. абсолютно не пригодное для расчета ПР ГП склад – кон:

ПР ГП склад – кон = ПР ГП склад – кон

А формула(6) будет выглядеть так:

(ПР НЗП нач + ПР ГП склад – нач + ПР ГП сч 45 нач ) + (ПР за месяц - ПР ГП – реализ. ) = (ПР НЗП кон + ПР ГП склад – кон + ПР ГП сч 45 кон )

Или, проще говоря: «сальдо» прямых расходов на начало месяца плюс «оборот» прямых расходов за расчетный месяц равно «сальдо» прямых расходов на конец месяца, а это очевидное равенство.

Исходя из выше изложенного напрашивается вывод о том, что организации должны будут сами выдумывать свой собственный способ расчета, но при этом руководствоваться исходными данными, изложенными в пунктах 2 и 3 ст. 319 НК РФ. В частности, для остатков ГП на складе исходными данными по кодексу являются, во-первых, данные первички о движении и об остатках ГП на складе (в количественном выражении) и, во-вторых, сумма прямых расходов расчетного месяца, уменьшенная на ее часть, относящуюся к НЗП на конец месяца (п.2 ст.319 НК РФ). А для остатков отгруженной, но не реализованной продукции для расчета берутся, во-первых, данные об отгрузке ГП (в количественном выражении) и, во- вторых, сумма прямых расходов расчетного месяца за минусом сумм, относящихся к остаткам НЗП и к складским остаткам ГП на конец месяца (п. 3 ст. 319 НК РФ).

Теперь рассмотрим один из возможных вариантов оценки остатков ГП в налоговом учете. Для этого введем следующие условные обозначения:

№ ГП-склад-кон – количество ГП на складе на конец расчетного месяца;

№ ГП-сч 45 –кон – количество ГП, которая числится как отгруженная, но не реализованная на конец расчетного месяца;

№ ГП-выпуск – количество ГП, выпущенной из производства (поступившей на склад) за расчетный месяц;

№ ГП-отгрузка – количество ГП, отгруженной со склада за расчетный месяц.

Предлагаемая формула примет следующий вид:

№ ГП-склад-кон = (ПР НЗП нач + ПР за месяц - ПР НЗП кон ) \* № ГП-склад-кон

---------------- (А);

№ ГП-выпуск

ПР ГП сч 45 кон = (ПР НЗП нач + ПР за месяц - ПР НЗП кон - ПР ГП-склад-кон ) \*

№ ГП-сч 45 -кон

\* ---------------- (Б);

№ ГП-отгрузка

В предложенных формулах (А) и (Б) требуют пояснений два момента. Во-первых, в обеих формулах в состав распределяемых сумм прямых расходов мы включили ПР НЗП нач , хотя в кодексе он не указан среди исходных данных для расчета. Причиной, по которой мы распределяем ПР НЗП нач вместе с прямыми расходами расчетного месяца, является требование пункта 1 статьи 319 НК РФ о том, что прямые расходы, относящиеся к остаткам НЗП на начало расчетного месяца, включаются в состав материальных расходов этого месяца. Материальные расходы учитываются при налогообложении прибыли не непосредственно, а лишь через прямые и косвенные расходы. А в состав ПР НЗП нач входят только прямые расходы. Значит ПР НЗП нач должны распределяться вместе с прямыми расходами, накопившимися за расчетный месяц.

И второй момент, который необходимо рекомендовать. Среди распределяемых сумм прямых расходов в формуле (А) нет показателя ПР ГП склад – нач , а в формуле (Б) – показателей ПР ГП сч 45 – нач и ПР ГП склад – нач . И это явно нелогично. Тем не менее в кодексе в перечне исходных данных для расчетов эти показатели не упомянуты. То есть, несмотря на нелогичность, наши формулы соответствуют кодексу.

**Пример 3**

Организации необходимо оценить остатки готовой продукции на складе и остатки отгруженной, но не реализованной продукции, на конец августа. В налоговом, бухгалтерском и складском учете организации числятся следующие данные:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | На начало  августа | За август | На конец  августа |
| Налоговая оценка остатков НЗП, руб. (по расчету за июль и по уже выполненному расчету за август) | ПР НЗП нач =  100 руб. | Х | ПР НЗП кон = 200 руб. |
| Прямые расходы, руб. за месяц (по данным налогового учета) | Х | ПР за месяц =  300 руб. | Х |
| Движение готовой продукции на складе, шт (по первичным учетным документам) | для расчета не существенно | № ГП-выпуск = 700 шт.  № ГП-отгрузка = 600 шт. | № ГП-склад-кон = 500 шт. |
| Движение отгруженной, но не реализованной продукции, шт. (по первичным учетным документам) | для расчета не существенно | для расчета не существенно | № ГП-сч 45 –кон = 900 шт. |
| Налоговая оценка остатков готовой продукции на складе, руб. (по расчету за июль) | ПР ГП-склад-нач = 1 000 руб. | Х | ПР ГП-склад-кон = ?  (искомый показатель) |
| Налоговая оценка остатков отгруженной, но не реализованной продукции, руб. (по расчету за июль) | ПР ГП-сч 45 –нач = 1500 руб. | Х | ПР ГП-склад-кон = ?  (искомый показатель) |

Подставим данные в формулу (А):

ПР ГП-склад-кон = (100 руб. + 300 руб. – 200 руб.) \* 500 шт.

---------- = 143 руб.

700 шт.

Подставим данные в формулу (Б), при этом используем только что вычисленный показатель ПР ГП-склад-кон ;

ПР ГП-сч 45 –кон = (100 руб. + 300 руб. – 200 руб. – 143 руб.) \*

900 шт.

\* --------- = 86 руб.

600 шт.

Сумма осуществленных прямых расходов, которые еще не были учтены при налогообложении прибыли до расчета за август, в целом составляет 2900 руб. (ПР НЗП нач + ПР ГП-склад-нач + ПР ГП-сч 45 –нач + ПР за месяц = 100 руб. + 1000 руб. + 1500 руб. + 300 руб.).

Из них на остатки НЗП на конец августа была отнесена сумма 200 руб. (см. табл.), на складские остатки ГП – сумма 143 руб., на остатки отгруженной, но не реализованной продукции – сумма 86 руб.

Не отнесенная на указанные остатки сумма прямых расходов, которую организация учтете при налогообложении в августе, составит 2 471 руб. (2 900 – 200 – 143 – 86).

**Расчет транспортных расходов на остаток товаров**

Транспортные расходы, не включенные в цену товара, у торговых организаций относятся к прямым расходам. Следовательно, их надо распределять на остаток товаров на складе по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца. Алгоритм расчета распределения приведенный в ст. 320 НК РФ. Однако воспользоваться таким расчетом достаточно проблематично, так как в новой редакции данной статьи законодатель прописал, что к прямым расходам помимо расходов на доставку относится стоимость покупных товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде. Поэтому бухгалтеру придется распределять на остаток товаров не только транспортные расходы, но и стоимость уже реализованных в этом периоде товаров. То есть законодатель предлагает часть стоимости уже реализованных товаров учитывать в составе прямых расходов, относящихся к остатку нереализованных товаров. Но ведь стоимость покупных товаров, согласно п. 1 ст. 268 НК РФ, должна списываться в расходы при их реализации. Поэтому применение новой нормы экономически не обосновано.

Пусть и транспортные расходы и стоимость товара на начало месяца равны нулю. За месяц поступило товаров на сумму 40 руб., из них продано товаров на 30 руб. и остаток товаров на конец периода составил 10 руб. (т.е. было продана 75% поступившего товара, а 25% осталось на складе). Транспортные расходы за период составили 8 рублей. Рассчитаем конечные остатки товаров и издержек для целей налогового и бухгалтерского учетов.

А. Бухгалтерский учет

Руководствуясь пунктом 2.18 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения (утв. Роскомторгом и Минфином РФ 20 апреля 1995г. №№ 1-550/32-2) получаем:

1. транспортные расходы на начало месяца и произведенные в отчетном месяце = 0 руб. + 8 руб. = 8 руб.
2. сумма товаров, реализованных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец периода = 30 руб. + 10 руб. = 40 руб.
3. средний процент транспортных расходов, найденный как отношением «1» к «2» = 8:40=0,2.
4. сумму издержек, относящуюся к остатку нереализованных товаров на конец месяца, определяем умножением суммы остатка товаров на конец периода на средний процент =10 руб.\*0,2 = 2 руб.

Таким образом, в бухгалтерском учете на конец месяца мы имеем 10 руб. на счете 41 «Товары» и 2 рубля на счете 44 «Расходы на продажу».

Б. Налоговый учет

Читаем статью 320 НК:

«1. Определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток товаров на складе на начало месяца и осуществленных в текущем месяце».

Заметьте, речь идет о прямых расходах. Прямые расходы по ст. 320 НК в торговле состоят из понесенных транспортных расходов и стоимости реализованных за период товаров. В нашем примере: 0 руб. на начало месяца + (8 руб. + 30 руб.) за месяц = 38 руб.

«2. Определяется стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость остатка товаров на складе на конец месяца».

Как и в бухгалтерском учете получаем: 30 руб. + 10 руб. = 40 руб.

«3. Рассчитывается средний процент как отношение суммы прямых расходов (п.1 настоящей статьи) к стоимости товаров (п.2 настоящей статьи)».

Получаем:38 руб. : 40 руб. = 0,95.

«4. Определяется сумма прямых расходов, относящихся к остатку товаров на складе, как произведение среднего процента на стоимость остатка товаров на конец месяца».

Получаем: 10 руб. \* 0,95 = 9,5 руб.

То есть остаток прямых расходов на конец месяца равен 9,5 руб. А поскольку прямые расходы включают и транспортные расходы, и стоимость самого товара, сравним «налоговые» 9,5 рублей с «бухгалтерскими» 12 рублями (10 руб. товары + 2 руб. издержки). Чувствуете разницу ?

Если в бухгалтерском учете мы получили логичный результат – 25% оставшегося на складе товара привели к тому, что и издержек осталось ровно 25% (т.е. 2 руб. от 8 руб.). А в налоговом?

Сумма товаров и издержек, образующих косвенные расходы, осталось меньше, чем товаров (9,5 руб. против 10 руб.) !!! И хотя для налогоплательщика такая арифметика выгодна (больше расходов за месяц принято для налогообложения), это едва ли оправдывает отсутствие логики в налоговом расчете.

Ошибка законодателей видится в том, что они включили в косвенные расходы торговли товары, реализованные за период. Если брать товары, поступившие, то налоговый порядок распределения будет полностью соответствовать бухгалтерскому. Пока же законодатели не поднатореют в арифметике, рекомендуем придерживаться существующих положений 320-й статьи НК. Разумеется, при этом бухгалтерский и налоговый учет значительно разойдутся.