

Самсонов Е.А.

Иркутский государственный университет путей сообщения

МЕТОДИКА КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Показана методика калькулирования себестоимости продукции в налоговом и бухгалтерском учете, которая позволит экономистам предприятий выбрать метод учета расходов для оптимизации налоговой базы по налогу на прибыль. Содержит подробные разъяснения, касающиеся методологии и порядка исчисления налога на прибыль, а также порядка отражения на счетах бухгалтерского и налогового учета фактов хозяйственной деятельности, в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

Налоговый кодекс Российской Федерации разрешает организациям и предприятиям самостоятельно разрабатывать методику калькулирования себестоимости продукции в налоговом учете. А также разрешает организациям самостоятельно определять перечень прямых расходов и рассчитывать стоимость остатков незавершенного производства по собственной методике. Такие изменения внесены в статьи 318 и 319 Налогового кодекса РФ. То есть можно установить одинаковые перечни прямых расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Также теперь для целей налогообложения можно применять бухгалтерскую методику оценки НЗП. Единственное ограничение: избранную методику нужно применять как минимум два года [2].

Разработка унифицированной методики, которая могла бы быть использована всеми налогоплательщиками – независимо от сферы осуществления предпринимательской деятельности и объемов реализации товаров, вряд ли возможна. Однако можно сформулировать общие подходы, которые могут быть использованы большинством налогоплательщиков.

Для точного распределения прямых расходов между объемами НЗП, готовой продукцией и продукцией отгруженной, но не реализованной, с одной стороны, и объемами реализации – с другой, целесообразно использовать следующую методику калькулирования себестоимости в налоговом учете.

Все расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на:

- 1) прямые;
- 2) косвенные.

При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществлен-

ных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода. То есть косвенные расходы в полном объеме уменьшают налогооблагаемую прибыль [4, с. 105].

А прямые формируют незавершенное производство, остатки готовой продукции на складе и остатки отгруженной, но не реализованной готовой продукции [3, с. 352].

Согласно статье 319 НК РФ под незавершенным производством (далее НЗП) для целей налогообложения понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. К НЗП относятся также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП при условии, что они уже подвергались обработке.

Оценка остатков НЗП на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям организации), за минусом технологических потерь. При этом под сырьем понимается материал, используемый в производстве в качестве материальной основы, который в результате последовательной технологической обработки превращается в готовую продукцию.

Сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав материальных расходов следу-

ющего месяца. По окончании налогового периода сумма остатков незавершенного производства на конец налогового периода включается в состав расходов следующего налогового периода в порядке и на условиях, предусмотренных статьей 319 НК РФ.

Пример

ЗАО «СПК» в 1 квартале 2006 года начало выпуск определенного вида продукции. Для производства единицы этой продукции, согласно утвержденным нормативам, необходимы 1 кг сырья А (себестоимость 200 руб/кг) и 2 кг сырья В (себестоимость 300 руб/кг).

Согласно учетной политике для целей бухгалтерского учета управленческие расходы включаются в себестоимость готовой продукции.

Стоимость незавершенного производства определяется пропорционально стоимости сырья в незавершенном производстве.

В 1 квартале ЗАО «СПК» отгрузило сырье на производство 100 ед., а затраты произведены следующие (таблица 1).

Для целей бухгалтерского учета все эти расходы являются расходами, связанными с обычными видами деятельности, и формируют себестоимость готовой продукции. Для целей налогообложения прибыли эту себестоимость формируют прямые расходы, а косвенные расходы полностью уменьшают доходы, полученные в отчетном периоде.

В первом квартале 2006 года произведено 80 ед. изделия. Как уже говорилось, сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП в доле, соответствующей доле таких остатков в исходном сырье (в количественном выражении).

Не закончены производством 20 ед. продукции, следовательно, остатки исходного сырья в незавершенном производстве составят 20 кг сырья А

(20 ед. * 1 кг) и 40 кг сырья В (20 ед. * 2 кг),
всего – 60 кг.

Отпущено в производство 300 кг сырья, следовательно, доля остатков сырья в исходном сырье составляет 0,2 (60 кг: 300 кг).

А значит, незавершенное производство для целей налогового учета составит:

$144000 \text{ руб.} \times 0,2 = 28800 \text{ руб.}$

Для целей бухгалтерского учета согласно учетной политике используется аналогичная оценка незавершенного производства. Следовательно, незавершенное производство для целей бухгалтерского учета составит:

$261800 \text{ руб.} \times 0,2 = 52360 \text{ руб.}$

Эта цифра образует сальдо на дебете счета 20 на 1 апреля 2006 года.

Оценка остатков готовой продукции (далее – ГП) на складе на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и остатках готовой продукции на складе (в количественном выражении) и сум-

Таблица 1. Затраты на производство 100 единиц изделия

| Наименование затрат | Количество | Сумма |
|--|-------------------------|--|
| 1. Сырье А | 100 кг (100 ед. × 1 кг) | 20000 руб. (100 кг × 200 руб./ кг) |
| 2. Сырье В | 200 кг (100 ед. × 2 кг) | 60000 руб. (200 кг. × 300 руб./ кг) |
| 3. Заработная плата производственных работников | – | 50000 руб. |
| 4. Единый социальный налог на заработную плату производственных работников | – | 13000 руб. (50000 руб. × 26%) |
| 5. Амортизация основных производственных фондов | – | 1000 руб. |
| 6. Плата за аренду производственного цеха | – | 80000 руб. |
| 7. Заработная плата управленческого персонала | – | 30000 руб. |
| 8. Единый социальный налог на заработную плату управленческого персонала | – | 7800 руб. (30000 руб. × 26%) |
| Итого расходов: | – | 261800 руб. |
| Из них прямых (пункты 1,2,3,4,5) | – | 144000 руб. |
| Косвенных (пункты 6,7,8): | – | 117800 руб. |

мы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящихся к остаткам НЗП.

Сумма остатков готовой продукции на складе определяется как разница между суммой прямых затрат, приходящихся на остатки готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящихся на выпуск продукции в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящихся на остаток НЗП), и суммой прямых затрат, приходящихся на отгруженную в текущем месяце продукцию [3, с. 353].

Пример

На склад готовой продукции поступило 80 ед. изделия «Дельта», налоговая себестоимость которых составляет 115200 руб. (144000 – 28800). Бухгалтерская себестоимость равна 209440 руб. (261800 – 52360).

В первом квартале отгружено 70 ед. готовой продукции. Причем согласно договору с покупателем право собственности на изделие «Дельта» переходит в момент оплаты. В первом квартале 2006 года оплачено 65 ед. изделий.

Доля отгруженной продукции в общем объеме выпущенной продукции составит:

$$70 \text{ ед.} : 80 \text{ ед.} = 0,875$$

Сумма прямых затрат, приходящаяся на остатки готовой продукции на начало текущего месяца, – 0 руб.

Сумма прямых затрат, приходящаяся на выпуск продукции в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остаток НЗП) составит:

$$144000 \text{ руб.} - 28800 \text{ руб.} = 115200 \text{ руб.}$$

Сумма прямых затрат, приходящаяся на отгруженную в текущем месяце продукцию, равна:

$$(144000 \text{ руб.} - 28800 \text{ руб.}) \times 0,875 = \\ = 100800 \text{ руб.}$$

Остатки готовой продукции на складе равны:

$$0 \text{ руб.} + 115200 \text{ руб.} - 100800 \text{ руб.} = \\ = 14400 \text{ руб.}$$

Это налоговая себестоимость готовой продукции, оставшейся на складе на 1 апреля 2006 года.

Бухгалтерская себестоимость равна:

$$209440 : 80 \text{ ед.} \times 10 \text{ ед.} = 26180 \text{ руб.}$$

Эта сумма составит дебетовое сальдо на счете 43 на 1 апреля 2006 года.

Оценка остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции производится налогоплательщиком на основании данных об отгрузке (в количественном выражении) и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП и остаткам готовой продукции на складе.

Сумма остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции определяется налогоплательщиком как разница между суммой прямых затрат, приходящихся на остатки отгруженной, но не реализованной готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящихся на отгруженную в текущем месяце продукцию (за минусом суммы прямых затрат, приходящихся на остатки готовой продукции на складе), и суммой прямых затрат, приходящихся на реализованную в текущем месяце продукцию [4, с. 106].

Вернемся к нашему примеру.

Отгруженная и реализованная продукция составляет 65 ед. Ее доля в общем объеме отгруженной продукции:

$$65 \text{ ед.} : 70 \text{ ед.} = 0,9286.$$

Сумма прямых затрат, приходящихся на остатки отгруженной, но не реализованной готовой продукции на начало текущего месяца, – 0 руб.

Сумма прямых затрат, приходящаяся на отгруженную продукцию в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на складе), – 115200 руб.

Сумма прямых затрат, приходящаяся на реализованную в текущем месяце продукцию, составляет:

$$100800 \text{ руб.} \times 0,9286 = 93602 \text{ руб.}$$

Остатки отгруженной, но не реализованной продукции составят:

$$0 \text{ руб.} + 100800 \text{ руб.} - \\ - 93602 \text{ руб.} = 7198 \text{ руб.}$$

Это налоговая себестоимость отгруженной, но не реализованной продукции.

Бухгалтерская себестоимость равна:

209440 руб.: 80 ед.×5 ед. = 13090 руб.

Эта сумма составит дебетовое сальдо на счете 45 на 1 апреля 2006 года.

Итак, записи в бухгалтерском учете ЗАО «СПК» будут выглядеть следующим образом (таблица 2).

Таким образом, себестоимость реализованной продукции, рассчитанная по данным бухгалтерского учета, за первый квартал 2006 года составит 170170 руб.

Рассмотрим формирование «налоговой себестоимости» в целях налогообложения прибыли. Воспользуемся синтетическими счетами бухгалтерского учета для учета налогового (таблица 3).

Таким образом, расходы, принимаемые для целей налогообложения прибыли (вычитаемые из доходов), составят:

117800 руб. + 106974 руб. = 224774 руб.

Остатки незавершенного производства, готовой продукции, отгруженной, но не реализованной продукции по данным бухгалтерского и налогового учета также будут оценены по-разному.

При расчете остатков незавершенного производства, готовой продукции, отгруженной, но не реализованной продукции на конец второго квартала ЗАО «СПК» должно принимать во внимание именно эти остатки. Причем для бухгалтерского учета одни, а для налогового учета – другие (таблица 4).

Как видно из примера, «налоговая себестоимость» больше себестоимости бухгалтерской за счет непосредственного списания косвенных расходов.

Из приведенного примера можно сделать вывод, что налоговый учет существенно отличается от бухгалтерского не только группировками и составом затрат и доходов, но и методами калькуляции себестоимости (формирования расходов) реализованной продукции, уменьшающими налоговую базу по налогу на прибыль. Остатки незавершенного производства, готовой продукции, отгруженной, но не реализованной продукции по данным бухгалтерского и налогового учета также будут оценены по-разному. Налогоплательщик должен самостоятельно принять свою методику калькулирования себестоимости продукции для целей налогообложения прибыли.

Таблица 2. Отражение калькуляционной себестоимости в бухгалтерском учете

| Операция | Проводка | | Сумма, руб. | Комментарий |
|--|----------|---------|-------------|---|
| | Дебет | Кредит | | |
| Отпущено в производство сырье А | 20 | 10-1-А | 20000 | Материалы списаны из расчета производства 100 ед. изделия. |
| Отпущено в производство сырье В | 20 | 10-1- В | 60000 | |
| Начислена заработная плата производственных работников | 20 | 70 | 50000 | |
| Начислен ЕСН на заработную плату производственных работников | 20 | 69 | 13000 | |
| Начислена амортизация основных средств | 20 | 02 | 1000 | |
| Начислена арендная плата | 20 | 60 | 80000 | |
| Начислена заработная плата управленческого персонала | 26 | 70 | 30000 | |
| Начислен ЕСН на заработную плату управленческого персонала | 26 | 69 | 7800 | |
| Списаны общехозяйственные расходы | 20 | 26 | 37800 | |
| Списана себестоимость готовой продукции | 43 | 20 | 209440 | Себестоимость 80 ед. изделий. Себестоимость одного изделия - 2618 |
| Отгружена готовая продукция | 45 | 43 | 183260 | Себестоимость 70 изделий |
| Списана себестоимость реализованных изделий | 90-2 | 45 | 170170 | Себестоимость 65 изделий |

Таблица 3. Отражение калькуляционной себестоимости в налоговом учете

| Операция | Проводка | | Сумма, руб. | Комментарий |
|--|----------|---------|-------------|---|
| | дебет | кредит | | |
| Отпущено в производство сырье А | 20-п | 10-1-А | 20000 | 20 – п – прямые расходы, 20 – к – косвенные расходы |
| Отпущено в производство сырье В | 20 – п | 10-1- В | 60000 | |
| Начислена заработная плата производственных работников | 20 – п | 70 | 50000 | |
| Начислен ЕСН на заработную плату производственных работников | 20- п | 69 | 13000 | |
| Начислена амортизация основных средств | 20 – п | 02 | 1000 | |
| Начислена арендная плата | 20 – к | 60 | 80000 | |
| Начислена заработная плата управленческого персонала | 20 – к | 70 | 30000 | |
| Начислен ЕСН на заработную плату управленческого персонала | 20 - к | 69 | 7800 | |
| Списаны косвенные расходы | 90-2 | 20 – к | 117800 | Косвенные расходы |
| Списана себестоимость готовой продукции | 43 | 20 | 115200 | Остаток НЗП – 28800 руб. |
| Отгружена готовая продукция | 45 | 43 | 100800 | Остаток ГП на складе – 14400 руб. |
| Списана себестоимость реализованных изделий | 90-2 | 45 | 106974 | |

Таблица 4. Остатки незавершенного производства, готовой продукции, отгруженной, но не реализованной продукции по данным налогового и бухгалтерского учета

| Показатель | Данные налогового учета, руб. | Данные бухгалтерского учета | |
|--|-------------------------------|-----------------------------|-------------|
| | | счет | сумма, руб. |
| Незавершенное производство | 28800 | 20 | 52360 |
| Готовая продукция | 14400 | 43 | 26180 |
| Отгруженная, но не реализованная продукция | 7198 | 45 | 13090 |

Список использованной литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (с изм. доп. от 10 января 2006 г.).
2. Федеральный закон от 6 июня 2005 г. №58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах».
3. Захарьин В.А. Налоговый учет / В.Р. Захарьин.– М.: ГроссМедиа, 2006. – 368. – (Практикум бухгалтера).
4. Налоговый учет в 2004 году / Под общ. ред. М.П. Кочкина. – М.: ООО «Вершина», 2004. – 400 с.: с табл.

Статья рекомендована к публикации 07.05.07