

МЕТОДИКА КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ**Е.А. САМСОНОВ**

*Иркутский государственный
университет путей сообще-
ния*
e-mail:
samsonov_ea@irrit.irk.ru

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.

Ключевые слова: методика калькулирования, налоговый учет, налоговая себестоимость, бухгалтерская себестоимость.

Налоговый кодекс Российской Федерации разрешает организациям и предприятиям самостоятельно разрабатывать методику калькулирования себестоимости продукции в налоговом учете, а также 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.

Разработка унифицированной методики, которую могли бы использовать все налогоплательщики – 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 нереализованной, 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, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода. То есть косвенные расходы в полном объеме уменьшают налогооблагаемую прибыль¹, а прямые формируют незавершенное производство, остатки готовой продукции на складе и остатки отгруженной, но нереализованной готовой продукции².

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.

¹ Налоговый учет в 2004 году / Под общ. ред. М.П. Кочкина. – М.: ООО «Вершина», 2004. – С. 105.

² Захарьин В.А. Налоговый учет / В.Р. Захарьин. – М.: ГроссМедиа, 2006. – С. 352.



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 следующего 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.

Проиллюстрируем вышесказанное утверждение на следующем примере.

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

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. Зарботная 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. Зарботная 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.

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 суммы 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 продукцию³.

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 продукцию⁴.

Возвращаясь к анализируемому примеру, видим, что 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:

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

³ Захарьин В.А. Налоговый учет / В.Р. Захарьин. – М.: ГроссМедиа, 2006. – С. 353.

⁴ Налоговый учет в 2004 году / Под общ. ред. М.П. Кочкина. – М.: ООО «Вершина», 2004. – С. 106.



Это налоговая себестоимость отгруженной, но нереализованной продукции.

Бухгалтерская себестоимость равна:

$$209440 \text{ руб.} : 80 \text{ ед.} \times 5 \text{ ед.} = 13090 \text{ руб.}$$

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

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	
Отгружена готовая продукция	45	43	183260	Себестоимость 70 изделий
Списана себестоимость реализованных изделий	90-2	45	170170	Себестоимость 65 изделий

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

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	Косвенные расходы
Списаны косвенные расходы	90-2	20 – к	117800	
Списана себестоимость готовой продукции	43	20	115200	
Отгружена готовая продукция	45	43	100800	Остаток ГП на складе – 14400 руб.
Списана себестоимость реализованных изделий	90-2	45	106974	



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

$$117800 \text{ руб.} + 106974 \text{ руб.} = 224774 \text{ руб.}$$

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

Таблица 4

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

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.

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 налогооблагаемой прибыли.

METHODS OF COST CALCULATING IN TAX RECORDING

E. A. SAMSONOV

Irkutsk State University of communications

e-mail: samsonov_ea@iriit.irk.ru

Dealt with methods of production cost calculating in taxing and accounting that will enable enterprise economist to choose the method of expenses calculation for reducing tax base on income tax.

Key words: Methods of calculating, tax recording, tax cost, accounting cost.