

Деятельность остается убыточной, хотя и наблюдается постепенное улучшение показателей результативности производства.

УДК 657.1:075.8

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ПЕРЕРАБОТКУ СЫРЬЯ

О.С. Халезова, А.В. Халезов, Е.Н. Выполскова

*Ивановская государственная текстильная академия,
Ивановский филиал Московского университета
потребительской кооперации*

Выпуск готовой продукции, ее дальнейшая реализация и формирование финансово-го результата являются завершающим этапом в процессе кругооборота хозяйственных средств и определяют конечную цель деятельности любого предприятия независимо от формы собственности.

В системе хозяйственного учета к готовой продукции данного отчетного периода относятся изделия полностью прошедшие технологическую обработку на данном предприятии в соответствии с требованиями действующих стандартов или технических условий и оформленные приемо-сдаточной документацией. Международным стандартом финансовой отчетности (МСФО) №2 «Запасы» дано более широкое толкование термина «готовая продукция». Он рассматривается в составе категории товарно-материальные запасы как реальное имущество, которое предназначено для продажи в ходе обычной коммерческой деятельности; находится в процессе производства с целью такой продажи; должно быть потреблено в ходе производства товаров или услуг, предназначенных для продажи.

В системе бухгалтерского учета готовая продукция признается частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи в соответствии с пунктом 2 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». В пункте 5 этого же ПБУ установлено, что материально-производственные запасы (МПЗ) принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость МПЗ, изготовленных организацией, рассчитывается исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов (п. 7 ПБУ 5/01). Учет и формирование затрат на производство МПЗ организация осуществляет в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Пунктом 204 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н, разрешено в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения готовой продукции применять учетные цены. В том же пункте сказано, что в качестве учетных цен могут применяться: фактическая производственная себестоимость, нормативная себестоимость, договорные цены, иные виды цен.

В налоговом же учете порядок оценки готовой продукции несколько отличается от установленного в системе бухгалтерского учета.

Оценка готовой продукции в налоговом учете производится в соответствии со статьей 319 Налогового Кодекса Российской Федерации по прямым расходам. Это правило действует в тех случаях, когда сырье, полуфабрикаты или комплектующие выпускаются одним подразделением, а потребляются другим, а также когда полуфабрикаты реализуются или могут быть реализованы на сторону. Если же обработка сырья или

полуфабрикатов последовательно осуществляется в одном и том же подразделении, такая продукция учитывается в составе НЗП.

Перечень прямых расходов, используемый при оценке готовой продукции одинаков для всех налогоплательщиков. В целях налогообложения прибыли к прямым расходам относятся (п. 1 ст. 318 НК РФ):

- расходы на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров, выполнении работ и оказании услуг и (или) образующих основу этих товаров, работ и услуг либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров, выполнении работ и оказании услуг;
- расходы на приобретение комплектующих изделий, и подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ и оказания услуг, а также суммы единого социального налога (без учета взносов на обязательное пенсионное страхование), начисленного на эту оплату;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, выполнении работ и оказании услуг.

Все остальные расходы в налоговом учете признаются как косвенные. Они не распределяются между остатками НЗП и готовой продукцией, а в полном объеме принимаются для целей налогообложения в отчетном (налоговом) периоде.

Прямые расходы также относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода. Правда, только в той части, которая не распределяется на остатки НЗП, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном (налоговом) периоде продукции (п. 2 ст. 318 НК РФ).

В налоговом учете прямые расходы распределяются между готовой продукцией и незавершенным производством в конце каждого месяца. Порядок их распределения установлен статьей 319 НК РФ. Он зависит от специфики деятельности налогоплательщика и не допускает применения иных, не указанных в этой статье методов учета. Согласно статье 319 Кодекса различные алгоритмы распределения прямых расходов на остатки НЗП, остатки готовой продукции на складе и остатки отгруженной, но не реализованной продукции установлены:

- для налогоплательщиков, осуществляющих переработку сырья;
- для налогоплательщиков, выполняющих работы и оказывающих услуги;
- для всех остальных налогоплательщиков.

Рассмотрим порядок распределения сумм прямых расходов на остатки незавершенного производства, если налогоплательщик осуществляет переработку сырья.

В абзаце 3 пункта 1 статьи 319 НК РФ сказано, что для налогоплательщиков, чье производство связано с обработкой и переработкой сырья (в том числе и предприятий текстильной и легкой промышленности), сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП в доле, соответствующей доле таких остатков в исходном сырье (в количественном выражении), за минусом технологических потерь. Под сырьем понимается материал, используемый в производстве в качестве материальной основы, который в результате последовательной технологической обработки (переработки) превращается в готовую продукцию.

Чтобы реализовать данное требование Кодекса на практике, можно воспользоваться алгоритмом, представленным на рисунке 1.

При этом необходимо отметить, что бухгалтерская оценка незавершенного производства, как правило, не может использоваться для целей налогообложения. Причи-

ной этого являются некоторые различия в бухгалтерском и налоговом учете. Рассмотрим их более подробно.

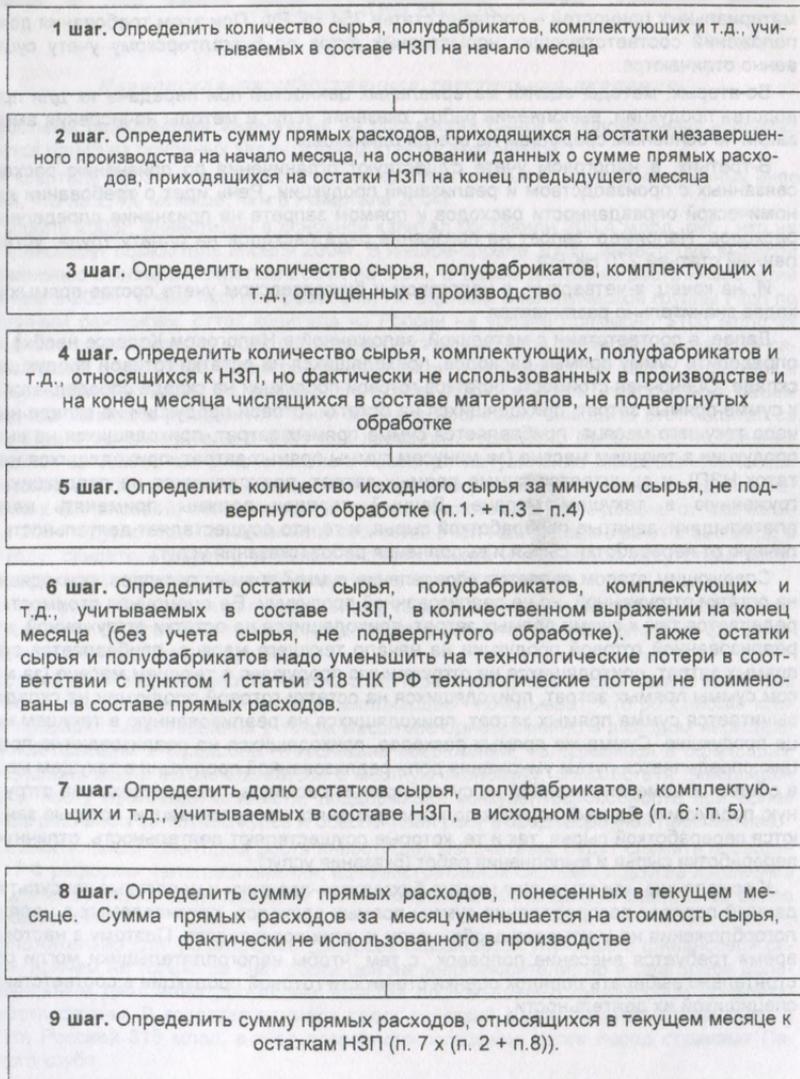


Рисунок 1 - Порядок распределения суммы прямых расходов на остатки НЗП, если налогоплательщик осуществляет переработку сырья

Во-первых, при принятии к бухгалтерскому или налоговому учету основных средств и материально-производственных запасов, используемых при производстве готовой продукции, их стоимость может быть различной. Для целей налогового учета оценка основных средств производится согласно статье 257, а товарно-материальных ценностей – согласно статье 254 НК РФ. При этом требования данных положений соответствующих нормативных актов по бухгалтерскому учету существенно отличаются.

Во-вторых, методы оценки материальных ценностей при передаче их для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и методы начисления амортизации по основным средствам не всегда одинаковы.

В-третьих, в налоговом учете существуют ограничения по признанию расходов, связанных с производством и реализацией продукции. Речь идет о требовании к экономической оправданности расходов и прямом запрете на признание определенных расходов. Например, запрет на признание ряда расходов на оплату труда, установленный статьей 270 НК РФ.

И, на конец, в-четвертых, в налоговом и бухгалтерском учете состав прямых расходов значительно различается.

Далее, в соответствии с методикой, заложенной в Налоговом Кодексе необходимо определить сумму прямых расходов, приходящихся на остатки готовой продукции на складе. Оценочная стоимость остатков готовой продукции на складе определяется так: к сумме прямых затрат, приходящихся на остатки готовой продукции на складе на начало текущего месяца, прибавляется сумма прямых затрат, приходящихся на выпуск продукции в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящихся на остаток НЗП), и вычитается сумма прямых затрат, приходящихся на продукцию, отгруженную в текущем месяце. Данный порядок должны применять налогоплательщики, занятые переработкой сырья, и те, кто осуществляет деятельность, отличную от переработки сырья и выполнения работ (оказания услуг).

Следующим этапом является определение суммы прямых расходов, приходящихся на остатки отгруженной, но не реализованной продукции. Ее оценочная стоимость определяется так: к сумме прямых затрат, приходящихся на остатки отгруженной, но не реализованной готовой продукции на начало текущего месяца, прибавляется сумма прямых затрат, приходящихся на отгруженную продукцию в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящихся на остатки готовой продукции на складе), и вычитается сумма прямых затрат, приходящихся на реализованную в текущем месяце продукцию. Сумма же прямых расходов, приходящихся на реализованную продукцию определяется путем умножения доли реализованной продукции в текущем месяце в общем объеме отгруженной на сумму прямых расходов, приходящихся на отгруженную продукцию. Данный порядок должны применять как организации, которые занимаются переработкой сырья, так и те, которые осуществляют деятельность, отличную от переработки сырья и выполнения работ (оказания услуг).

К сожалению, как отмечают многие бухгалтера-практики и налоговые консультанты данный порядок распределения суммы прямых расходов, признаваемых в целях налогообложения не учитывает особенности многих производств. Поэтому в настоящее время требуется внесение поправок с тем, чтобы налогоплательщики могли самостоятельно выбирать порядок оценки стоимости готовой продукции в соответствии со спецификой их деятельности.