

***БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕЗАВЕРШЕННОГО  
ПРОИЗВОДСТВА КАК ФАКТОР ИЗМЕНЕНИЯ  
НАЛОГООБЛАГАЕМОЙ БАЗЫ ПРИБЫЛИ***

---

Для расчета налога на прибыль в Республике Беларусь применяются регистры налогового учета, в которые на основе данных бухгалтерского учета вносятся и группируется сводная информация об объектах налогообложения и показателях, учитываемых или исключаемых при определении размера налоговой базы.

Данные регистры ведутся применительно к каждому из элементов налогового учета с отражением стоимостной характеристики основных показателей, участвующих в определении налогооблагаемой прибыли и относящихся к каждому из указанных элементов.

При наличии соответствующего количества операций плательщики обязаны вести определенные виды регистров налогового учета.

Регистры доходов:

от реализации товаров (работ, услуг),  
от внереализационных операций,  
полученных из-за рубежа.

Регистры расходов:

по производству и реализации товаров (работ, услуг),  
внереализационных,  
приходящихся на доходы, полученные из-за рубежа в соответствии с налоговым законодательством Республики Беларусь.

В соответствии с Инструкцией о порядке начисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль для расчета налогооблагаемой прибыли в регистрах предусмотрены показатели, приведенные в табл. 1.

Таблица 1. Форма регистра для формирования налогооблагаемой прибыли

Номер строки	Показатель	Принимаемая корреспонденция счетов	Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)					Налоговая база за отчетный налоговый период	
			По данным бухгалтерского учета		Расчетные корректировки				
			за отчетный месяц	за предыдущий отчетный период	норма налогового законодательства	корреспонденция счетов (статья расходов)	сумма		
				увеличение (+), уменьшение (-)	за отчетный месяц	за предыдущий отчетный период			
1.	Расходы на производство и реализацию продукции государственного завода	Оборот по дебету счета 90, за исключением записей:			Инструкция, п. 28.8	Оборот по дебету сч.20			
				п. 22	— " —				
				— " —	— " —				
				— " —	— " —				
		Дебет счета 90		п. 28.8	Оборот по дебету сч. 23				
		Кредит счета 68,		п. 22	— " —				
		99		— " —	— " —				
				— " —	— " —				
				п. 28,8	Оборот по дебету сч. 25				
				п. 28.10	— " —				
		п. 25.16	— " —						
		п. 28,8	Оборот по дебету сч. 26 и т.д.						

варов (работ, услуг) для личного потребления и другие аналогичные выплаты и затраты.

Решающее влияние на величину налогооблагаемой прибыли оказывают такие факторы, как затраты в незавершенное производство и начисление амортизации различными методами. Именно от методов начисления амортизационных отчислений и незавершенного производства зависит величина себестоимости и прибыли производимой и реализуемой продукции.

В связи с неодинаковой продолжительностью производственного цикла в различных отраслях остатки незавершенного производства могут иметь разную величину удельного веса в затратах на производство. Наиболее высок удельный вес его в машиностроении (особенно с единичным характером производства). Незавершенное производство отсутствует в добывающей промышленности и на электростанциях. В ряде отраслей из-за незначительного удельного веса и стабильности оно не принимается в расчет (доменное производство, ряд химических аппаратных производств).

При наличии незавершенного производства с кредита счетов учета затрат (20, 23 или 29) в дебет счетов 43 или 40 должны списываться не все накопленные за период затраты, а только та часть, которая относится к завершенной производством продукции. Таким образом, на этих счетах будет остаток, который должен характеризовать объем незавершенного производства. В бухгалтерском учете существует несколько методик определения объема незавершенного производства и себестоимости завершенной производством продукции.

Первый способ, когда оценка незавершенного производства предшествует оценке готовой продукции. Сначала определяется объем незавершенного производства на конец периода, а себестоимость завершенной производством продукции определяется как разность накопленных за период затрат с учетом их остатка на начало периода и объема незавершенного производства. Для этого по данным инвентаризации определяется натуральный объем незавершенного производства, а также исчисляется его фактическая себестоимость.

Второй способ, когда при единичном и мелкосерийном выпуске продукции незавершенное производство оценивается по фактической себестоимости по всем статьям калькуляции, за исключением статей "Потери от брака", "Расходы на подготовку и освоение производства", "Износ инструментов и приспособлений целевого назначения", "Прочие производственные расходы" и "Внепроизводственные расходы", затраты по которым в состав незавершенного производства не включаются, а относятся полностью на выпуск продукции.

Третий способ, когда незавершенное производство в массовом и серийном производстве может оцениваться по производственной себестоимости (плановой и нормативной) или по прямым статьям расходов, или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При оценке незавершенного производства по прямым затратам (материальным и трудовым) накладные расходы полностью включаются в себестоимость выпуска производства.

Используя различные приемы оценки незавершенного производства, себестоимость фактически выпущенной продукции, а следовательно, и реализованной продукции будет различной в зависимости от выбранного метода оценки. Если учесть, что удельный вес в затратах на производство в автосельхозмашиностроении занимает на отдельных предприятиях до 30 %, то величина затрат, относимых на себестоимость, а следовательно, и величина налогооблагаемой прибыли будут иметь значительные различия в зависимости от оценки незавершенного производства. Это приводит к искажению реальной величины прибыли, к ее завышению или уменьшению, так как величина себестоимости произведенной и реализованной продукции за счет этого фактора изменяется. Учет незавершенного производства не вытекает из системы бухгалтерского учета, а определяется расчетным путем. В целях устранения этого недостатка возникает практическая необходимость в разработке единой методики по оценке незавершенного производства, в основу которого должны быть положены прямые материальные и трудовые затраты, а

общехозяйственные и общепроизводственные расходы следует отражать при формировании себестоимости реализованной продукции на счете 90 "Реализация" субсчет 2. Это будет соответствовать сложившейся практике отнесения общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов непосредственно на счет 90, так как эти статьи самостоятельно отражены и в форме № 2 "Отчет о прибылях и убытках".

Различия в методах начисления амортизационных отчислений также оказывают непосредственное влияние на формирование затрат на производство и себестоимости реализованной продукции. Их удельный вес в затратах на производство будет оказывать непосредственное влияние на величину налогооблагаемой прибыли. Это должно найти отражение в учетной политике предприятия.

При формировании налогооблагаемой прибыли важное значение имеет и метод учета затрат на производство. Самым распространенным является нормативный метод учета затрат. При нем предусматривается обязательное отражение фактических затрат в соответствующих регистрах (ведомостях) сводного учета затрат на производство и себестоимости товарного выпуска в разрезе калькуляционных статей расходов с подразделением на затраты по нормам, отклонениям от норм и изменениям норм.

Сводный учет затрат на производство и соответствующие регистры (ведомости) должны вестись по отдельным видам или группам однородной продукции, калькуляционным статьям. Каждому из объектов сводного учета, в разрезе которых формируются фактические затраты, присваивается код, его следует указывать во всей первичной документации по учету данного объекта.

Спецификой нормативного метода при построении сводного учета затрат являются:

обязательное деление затрат (по соответствующим статьям калькуляции) на норму, отклонения от норм и изменение норм;

ежемесячный пересчет незавершенного производства на нормы, действующие на начало отчетного месяца;

определение фактической себестоимости выпущенной продукции по этим статьям как алгебраической суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Для ведения сводного учета затрат на производство применяются учетные регистры — ведомости. В "подлежащем" их приводятся наименования калькуляционных статей, в "сказуемом" — следующие разделы, отражающие движение затрат: остаток незавершенного производства на начало месяца, пересчет незавершенного производства, затраты за отчетный месяц, списание себестоимости окончательного брака, списание недостач (излишков) незавершенного производства, списание затрат на выпуск (себестоимость товарной продукции), остаток незавершенного производства на конец месяца.

Затраты по нормам по всем разделам ведомости сводного учета (незавершенное производство на начало и конец месяца, затраты за отчетный месяц, фактическая себестоимость выпуска) должны быть исчислены по единому уровню норм, достигнутому на начало отчетного месяца.

При изменении норм на начало каждого месяца производится переоценка нормативной себестоимости незавершенного производства по новым действующим нормам с учетом тех видов затрат, к которым они относятся. При изменении норм на протяжении отчетного месяца затраты по нормам за этот месяц должны быть скорректированы на разницу от изменения норм, т.е. доведены до уровня норм на начало отчетного месяца.

Эти данные нормативного метода учета затрат на производство следует использовать при формировании налогооблагаемой базы прибыли.