

УДК 657.0/. 5:336.0/.5

ББК 65.052.2+65.261

БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ РАСХОДОВ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ ПРИ РАЗЛИЧНЫХ СИСТЕМАХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Л.Н. Кузнецова, Л.В. Максимович

Аннотация

Актуальность и цели. В настоящее время, в сложной экономической ситуации в нашей стране, вопросы учета расходов напрямую связаны с оптимизацией налогообложения коммерческих предприятий. Цель данного исследования – проанализировать бухгалтерский и налоговый учет расходов организации и внести предложения по сближению бухгалтерского и налогового учета.

Материалы и методы. Реализация задач была достигнута за счет анализа порядка учета и правил формирования расходов в бухгалтерском и налоговом учете, используя бухгалтерское и налоговое законодательство РФ.

Результаты. В работе было подробно описан и проанализирован порядок учета и формирования расходов при общем режиме налогообложения и упрощенной системе налогообложения. Доказано, что правильное деление расходов на прямые и косвенные – одна из мер налоговой оптимизации. Доказано, что применение кассового метода признания расходов малыми предприятиями имеет различия в бухгалтерском и налоговом учете, и негативно влияет на ведение бухгалтерского и налогового учета на малом предприятии и, как следствие, на развитие самого малого бизнеса. Было предложено внести изменения, как в бухгалтерское, так и в налоговое законодательство.

Выводы. Анализ законодательства по порядку учета и правил формирования расходов при различных системах налогообложения позволил

внести предложения по внесению в него изменений с целью сближения бухгалтерского и налогового учета коммерческой организации.

Ключевые слова: признание расходов; прямые и косвенные расходы; малые предприятия; кассовый метод признания расходов; общий режим налогообложения; упрощенная система налогообложения; сближение бухгалтерского и налогового учета.

ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING EXPENSES SELLING ORGANIZATIONS IN DIFFERENT SYSTEMS OF TAXATION

L.N. Kuznecova, L.V. Maksimovich

Abstract

Background. At the present time, in a difficult economic situation in our country, cost accounting issues are directly related to the optimization of the taxation of businesses. The purpose of this study - to analyze the accounting and tax accounting costs of the organization and to make proposals for convergence of accounting and taxation.

Materials and methods. The goals were achieved through the analysis of accounting procedures and rules of formation expenses in the accounting and tax purposes, using the accounting and tax legislation of the Russian Federation.

Results. The work has been described in detail and analyzed the accounting and formation expenses under general tax regime and simplified tax system. It is proved that the correct division of costs into direct and indirect - one of the measures of tax optimization. It is proved that the application of the cash method of recognition of expenses small businesses have differences in accounting and taxation, which has a negative effect on the maintenance of accounting and tax accounting in a small business and, as a consequence, on the development of small businesses. It has been proposed to make changes in the accounting and the tax legislation.

Conclusions. Analysis of the legislation in order of registration and the rules of formation expenses under different tax systems allowed to make proposals to amend

it with a view to convergence of accounting and taxation of the commercial organization.

Keywords: recognition of expenses; direct and indirect costs; small businesses; cash costs recognition method; general taxation regime; simplified tax system; the convergence of accounting and taxation.

Введение

Эффективное управление расходами – стратегический вопрос любой коммерческой организации, особенно в условиях мирового экономического кризиса. В настоящее время, в сложной экономической ситуации в нашей стране многие коммерческие предприятия сталкиваются с проблемой: как оптимизировать расходы, уменьшить налогообложение и избежать возможные налоговые риски.

Прежде всего, необходимо грамотно применять правила учета и формирования расходов, как в бухгалтерском, так и налоговом учете.

1. Анализ порядка учета расходов и правила их формирования в бухгалтерском и налоговом учете организации при общем режиме налогообложения

Порядок учета расходов и правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций установлены Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н [1] (далее -ПБУ 10/99).

Согласно ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). В п.3 установлен перечень выбытия активов не признаваемых расходами.

Иногда понятия расходов идентифицируют с затратами и издержками. Мы придерживаемся позиции о необходимости различать данные понятия, так как

неправильное оперирование ими может привести к существенным ошибкам, главным образом, в анализе экономической деятельности предприятия, в планировании и управлении производственными процессами.

Если организация применяет общую систему налогообложения, то она должна обеспечить качественный налоговый учет с целью определения налога на прибыль. Грамотный подход к определению расходов позволяет снизить налог на прибыль. Неправильный учет расходов ведет к искажению и неверному толкованию данных налогового учета в целом. А признание в учете неподтвержденных расходов вообще одно из налоговых нарушений и может быть выявлено как при выездной, так и камеральной проверке. Любые затраты, принятые в расходы, должны быть обоснованы с экономической точки зрения и доказаны документально.

Сравним, в чем же отличие в признании расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком (п. 1 ст. 252 НК РФ) [2].

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Следовательно для того, чтобы признать в налоговом учете расход, должны быть выполнены три условия:затраты обоснованы, затраты документально подтверждены и затраты произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В бухгалтерском же учете расходы признаются при наличии условий, поименованных в п. 16 ПБУ 10/99 [1]:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;

- есть уверенность, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Исходя из вышесказанного, можно сказать, что в общем случае, на стадии признания расходов данные налогового учета и бухгалтерского учета совпадут. Но расходы в бухгалтерском и налоговом учете все же будут различаться, так как, например, в налоговом учете признаются не все расходы, учитываемые в бухгалтерском учете.

Есть и другие различия. Например ст. 270 НК РФ содержит перечень расходов не учитываемых для целей налогообложения [2], тогда как в бухгалтерском учете такие расходы учитываются. Кроме того часть расходов в налоговом учете является нормируемой, что существенно отличается от бухгалтерского учета. Или, когда момент признания расходов в налоговом учете может отличаться от момента признания в бухгалтерском учете, даже если расходы будут признаваться в одинаковой сумме.

Порядок признания расходов в налоговом учете при методе начисления и кассовом методе закреплен ст. 272-273 НК РФ соответственно [2].

Еще один важный момент - это необходимость деления расходов на прямые и косвенные, как прописано в НК РФ. Данное требование распространяется на налогоплательщиков, определяющих доходы и расходы по методу начисления. Плательщик налога на прибыль имеет право самостоятельно определить перечень прямых и косвенных расходов. Данная позиция должна быть обязательно закреплена в учетной политике компании для целей налогообложения. Причем, перечень прямых расходов, определенных налогоплательщиком, может не совпадать с перечнем ст. 318 п. 1 НК РФ [2]. Их

состав в первую очередь зависит от специфики производства и технологических процессов. Главное требование, чтобы перечень прямых расходов был обоснованным, т.е. расходы экономически оправданны.

Правильное деление расходов на прямые и косвенные выступает одной из мер налоговой оптимизации, так как косвенные расходы в налоговом учете в полном объеме признаются расходами отчетного периода и не участвуют в оценке незавершенного производства и готовой продукции.

Прямые расходы -это затраты, которые могут быть непосредственно отнесены к определенному объекту налогообложения.

Косвенные расходы требуют распределения между несколькими налоговыми базами поналогу на прибыль.

Для прямых расходов по налогу на прибыль существует особый порядок учета, предусмотренный Налоговым кодексом РФ. Суть прямых расходов в том, что они учитываются лишь в части, приходящейся на товары, работы, услуги или продукцию после переработки, реализуемые в текущем налоговом или отчетном периоде. Отдельно указано, что такие расходы надо списывать в периоде, когда продукция реализована, даже если средства по ее оплате поступили уже в следующем налоговом периоде.

Если деятельность организации связана с оказанием услуг, то, согласно абз. 3 п. 2 ст. 318 НК РФ [2], таким налогоплательщикам разрешено уменьшать доходы от реализации на всю сумму прямых затрат налогового или отчетного периода. Желательно отразить это в соответствующем документе, что позволит избежать ненужных пояснений.

Работы, в соответствии с п. 4 ст. 38 НК РФ, как и товары с продукцией, отличаются от услуг тем, что они имеют материальное выражение и их можно реализовывать в буквальном смысле (например, построенное здание, выполненный проект и проч.). Услуги же материальным обликом не обладают (п. 5 ст. 38 НК РФ) [2].

Если же налогоплательщик совмещает оказание услуг с производством или выполнением работ, то в полном объеме он вправе относить к расходам отчетного периода лишь те, которые связаны с услугами.

В бухгалтерском учете деления затрат на прямые и косвенные не предусмотрено, и это может привести к расхождениям между двумя рассматриваемыми видами учета при оценке незавершенного производства и готовой продукции.

2. Анализ порядка учета расходов и правила их формирования в бухгалтерском и налоговом учете малых предприятий при различных системах налогообложения

Бухгалтерский и налоговый учет расходов в учете малых предприятий имеет свои особенности. Рассмотрим их.

При применении общей системы налогообложения малые предприятия при учете расходов руководствуются тем же ПБУ 10/99 «Расходы организации». Однако для них сделано исключение в признании расходов: если организацией - субъектом малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, принят порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности [1]. Иными словами, в признании расходов малым предприятиям разрешен кассовый метод. Никаких ограничений в применении кассового метода малыми предприятиями в бухгалтерском законодательстве нет. В учетной политике для целей бухгалтерского учета малого предприятия, выбравшего кассовый метод признания доходов и расходов, это должно быть отражено в обязательном порядке.

Право применения кассового метода организациями закреплено и в НК РФ, статье 273, однако есть ограничения по выручке в применении кассового

метода. Организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал [2].

Таким образом, можно сделать вывод, что применение кассового метода признания доходов и расходов в налоговом учете доступно далеко не всем малым предприятиям. Кроме того, критерии его применения сильно различаются в бухгалтерском и налоговом учете. В результате применения различных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете неизбежно будет возникать разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком), состоящая из постоянных и временных разниц.

Учет расходов при применении упрощенной системы налогообложения также имеет свои особенности. Дело в том, что при упрощенной системе существует только кассовый метод признания доходов и расходов. Соответственно, правила признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете будут одинаковыми. Однако необходимо иметь в виду, что перечень расходов при УСН строго регламентирован НУ РФ и является закрытым. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не являются плательщиками налога на прибыль, а являются плательщиками налога на доходы. Прежде всего, вопрос признания расходов при данной системе налогообложения касается только тех налогоплательщиков, налогооблагаемой базой которых являются доходы, уменьшенные на величину расходов. Статья 346.17 НК РФ содержит полный список таких расходов [2].

Все расходы, помещенные в данном списке (их 44 пункта), можно разделить на несколько групп:

- расходы на заработную плату, социальное и пенсионное страхование, на командировки;

- расходы на приобретение товаров, работ, услуг, используемых в предпринимательской деятельности;
- расходы на налоги и сборы;
- расходы на аренду, услуги связи, коммунальные платежи, электроэнергию;
- расходы на информационные услуги и рекламу;
- расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов;
- расходы на хозяйственные нужды, спецодежду, обслуживание ККТ;
- расходы на содержание транспорта, ГСМ, транспортные расходы, осуществляемые сторонними организациями;
- расходы на обязательное страхование имущества, лицензирование, услуги нотариуса.

Кроме закрытого перечня расходов НК РФ, при признании расходов необходимо соблюдать еще несколько условий. Расходы должны быть экономически оправданными, т.е. необходимы для ведения предпринимательской деятельности. Расходы должны быть документально оформлены, т.е. они должны быть отражены в накладных, счетах-фактурах, актах и т.д.

Кроме того, имеется ряд особенностей при признании расходов в составе расходов. Важным является момент признания расходов.

Материальные расходы, в том числе расходы на приобретение сырья и материалов, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц [7].

Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, в том числе расходы, связанные с приобретением и реализацией

указанных товаров, включая расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты.

Расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком [8].

Расходы на приобретение основных средств, а также расходы на приобретение нематериальных активов отражаются в последний день отчетного (налогового) периода в размере оплаченных сумм. При этом указанные расходы учитываются только по основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

При выдаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав векселя расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав учитываются после оплаты указанного векселя [6].

Таким образом, при упрощенной системе налогообложения в признании расходов следующие моменты являются основополагающими: кассовый метод признания расходов, закрытый перечень расходов, условия и особенности признания расходов.

3. Формирование предложений по сближению бухгалтерского и налогового учета расходов коммерческих организаций

Не смотря на то, что в последнее время более активно принимаются меры по сближению бухгалтерского и налогового учета, на сегодняшний момент расхождения между двумя рассматриваемыми видами учета, возникающие по различным причинам при ведении хозяйственной деятельности, существуют и в дальнейшем также будут неизбежны без внесения поправок в бухгалтерское и налоговое законодательство. По нашему мнению, одним из изменений в нормативных документах по бухгалтерскому учету должно быть введение понятия прямых и косвенных расходов. В силу расхождений понятия, признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете от учетных работников коммерческих организаций при различных системах налогообложения

требуется детальный подход при организации бухгалтерского и налогового учета расходов. Что касается малых предприятий, на наш взгляд, требуется изменение налогового законодательства относительно применения кассового метода субъектами малого предпринимательства. Критерии применения кассового метода по выручке в Налоговом кодексе должны быть значительно повышены (на сегодняшний день это 4 млн. руб. за год) и максимально приближены к критерию по выручке (сейчас это 800 млн. руб., а для микропредприятий 120 млн. руб. в год) [3] отнесения организации к субъектам малого предпринимательства согласно законодательству о малом и среднем бизнесе [4]. В этом случае малые предприятия смогут совмещать бухгалтерский и налоговый учет при определении расходов. В настоящее время применять кассовый метод в бухгалтерском учете для малых предприятий, применяющих общий режим налогообложения, становится невыгодным: это не упрощает, а усложняет ведение бухгалтерского учета на малом предприятии.

Заключение

Предложения по внесению изменений в бухгалтерское и налоговое законодательство позволят сблизить бухгалтерский и налоговый учет согласно со ст. 1.1.4. Упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов [5].

Список литературы

1. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790) // «Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти», N 26, 28.06.1999
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 09.03.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 15.03.2016) // «Собрание законодательства РФ», 07.08.2000, N 32, ст. 3340.

3. Постановление Правительства РФ от 13.07.2015 N 702 «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства»// «Собрание законодательства РФ», 20.07.2015, N 29 (часть II), ст. 4500.
4. Федеральный закон от 24.07.2007 N 209-ФЗ (ред. от 29.12.2015) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»// «Собрание законодательства РФ», 30.07.2007, N 31, ст. 4006.
5. «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» (одобрено Правительством РФ 30.05.2013)// <http://www.minfin.ru> по состоянию на 06.06.2013.
6. Максимович Л.В. Налоговый учет расходов на оплату труда в бухгалтерском деле малого предприятия // Социально-экономические проблемы труда в современных условиях: материалы международной научно-практической конференции 27 мая 2011 г. – Саратов: «КУБиК», 2011. - С.73.
7. Кузнецова Л.Н. Бухгалтерский и налоговый учет операций по безвозмездной передаче имущества // Налоговые известия Саратовской губернии. № 2 февраль 2011. С. 22.
8. Сидорова Е.Ю. Налоговое планирование курс лекций (учебное пособие). - М.: Экзамен, 2006, С.45.

Кузнецова Людмила Николаевна
кандидат экономических наук,
доцент, кафедра маркетинга,
внешнеторговой деятельности и
учета на предприятиях, Поволжский
институт управления им. П.А.
Столыпина – филиала РАНХиГС при
президенте РФ, г. Саратов,
Российская Федерация
E-mail:ludmila-
kuznecova28@rambler.ru

Максимович Людмила

KuznecovaLudmilaNikolaevna
candidate of Economic Sciences,
Associate Professor, Chair of
Marketing, foreign trade activities, and
accounting at the enterprises of, Volga
Institute of Management. P.A.Stolypin -
a branch of the Russian Presidential
Academy of National Economy and
Public Administration, Saratov, Russian
Federation
E-mail:ludmila-
kuznecova28@rambler.ru

MaksimovichLudmilaVsevolodovna

Всеволодовна

кандидат экономических наук,
доцент, кафедра маркетинга,
внешнеторговой деятельности и
учета на предприятиях, Поволжский
институт управления им. П.А.
Столыпина – филиала РАНХиГС при
президенте РФ, г. Саратов,
Российская Федерация
E-mail: lmaksimovich@yandex.ru

candidate of Economic Sciences,
Associate Professor, Chair of
Marketing, foreign trade activities, and
accounting at the enterprises of, Volga
Institute of Management. P.A.Stolypin -
a branch of the Russian Presidential
Academy of National Economy and
Public Administration, Saratov, Russian
Federation
E-mail: lmaksimovich@yandex.ru