



УДК 657.0/5:336.0/5

## БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ РАСХОДОВ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ ПРИ РАЗЛИЧНЫХ СИСТЕМАХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ



### Л. Н. Кузнецова

кандидат экономических наук, доцент кафедры маркетинга, внешнеторговой деятельности и учета на предприятиях, Поволжский институт управления имени П. А. Столыпина – филиал РАНХиГС при Президенте РФ, Саратов  
E-mail: ludmila-kuznecova28@rambler.ru

### Л. В. Максимович

кандидат экономических наук, доцент кафедры маркетинга, внешнеторговой деятельности и учета на предприятиях, Поволжский институт управления имени П. А. Столыпина – филиал РАНХиГС при Президенте РФ, Саратов  
E-mail: lmaximovich@yandex.ru

**Введение.** 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. **Теоретический анализ.** Реализация задач была достигнута за счет анализа порядка учета и правил формирования расходов в бухгалтерском и налоговом учете, используя бухгалтерское и налоговое законодательство Российской Федерации. В работе описан и проанализирован порядок учета и формирования расходов при общем режиме налогообложения и упрощенной системе налогообложения, в том числе для предприятий малого бизнеса. Анализ законодательства по порядку учета и правил формирования расходов при различных системах налогообложения позволил сформировать предложения по внесению в него изменений с целью сближения бухгалтерского и налогового учета коммерческой организации. **Результаты.** Доказано, что правильное деление расходов на прямые и косвенные – одна из мер налоговой оптимизации. Установлено, 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. Было предложено внести изменения как в бухгалтерское, так и в налоговое законодательство.

**Ключевые слова:** признание расходов, прямые и косвенные расходы, общий режим налогообложения, упрощенная система налогообложения.

DOI: 10.18500/1994-2540-2017-17-1-32-36

### Введение

Эффективное управление расходами – стратегическая задача любой коммерческой организации, особенно в условиях мирового экономического кризиса. Чтобы оптимизировать расходы, уменьшить налоговые платежи и при этом избежать налоговых рисков, нужно грамотно применять правила учета и формирования расходов как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

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.

Сначала рассмотрим направления сближения при общеустановленной системе налогообложения, а затем – особенности учета расходов субъектами малого предпринимательства.

### Теоретический анализ

*Учет расходов при общеустановленной системе 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 сокращению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). В п. 3 установлен перечень выбытия активов, не признаваемых расходами.

Иногда понятие 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 [2, с. 22]. 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.

В чем же состоят отличия в признании расходов в бухгалтерском и налоговом учете?

Для целей налогообложения расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком [3, п. 1 ст. 252].

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, документально подтверждены и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В бухгалтерском учете расходы признаются при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных правовых актов, обычаями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;

- есть уверенность, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации [1, п. 16]. Такая уверенность имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если хотя бы одно из названных условий не исполнено, в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Исходя из вышесказанного, можно утверждать, 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 Налогового кодекса РФ содержит перечень расходов, не учитываемых для целей налогообложения [3], 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 и 273 НК РФ соответственно [3].

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

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 отнесены к определенному объекту налогообложения.

Косвенные расходы требуют распределения между несколькими налоговыми базами по налогу 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 [3], 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) [3].

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.

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

*Особенности учета расходов субъектами малого предпринимательства*

Малые предприятия, применяющие общеустановленную систему налогообложения, при учете расходов руководствуются тем же ПБУ 10/99. 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, п. 18]. 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 ст. 273 НК РФ, 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 1 млн руб. за каждый квартал [3].

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 НК РФ и является закрытым. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, являются плательщиками налога не на прибыль, а на доходы. Прежде всего, вопрос признания расходов при данной системе налогообложения касается только тех налогоплательщиков, налогооблагаемой базой которых являются доходы, уменьшенные на величину расходов. Причем перечень расходов при УСН строго регламентирован НК РФ [3, ст. 346.17] и является закрытым.

Все расходы, помещенные в перечне, можно разделить на несколько групп:

- на заработную плату, социальное и пенсионное страхование, на командировки;
- на приобретение товаров, работ, услуг, используемых в предпринимательской деятельности;
- на налоги и сборы;
- на аренду, услуги связи, коммунальные платежи, электроэнергию;
- на информационные услуги и рекламу;
- на приобретение основных средств и нематериальных активов;
- на хозяйственные нужды, спецодежду, обслуживание ККТ;
- на содержание транспорта, ГСМ, транспортные расходы, осуществляемые сторонними организациями;
- 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 следует документально оформлять, т.е. отражать в накладных, счетах-фактурах, актах и т.д.

Важным является момент признания расходов. По общему правилу, расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. При этом следует отметить ряд особенностей.

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 [4, с. 142]. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за



пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц.

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 уплаченных налогоплательщиком сумм.

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.

Например, предприятием приобретено основное средство стоимостью 200 000 руб. со сроком полезного использования 10 лет. В налоговом учете при УСН используется кассовый метод, который позволит списать всю стоимость (200 000 руб.) основного средства в последний день налогового периода. В бухгалтерском же учете стоимость основного средства будет списываться путем начисления сумм амортизации в течение всего срока полезного использования – при линейном способе это 1666,67 руб. в месяц. Нормативные правила бухгалтерского учета позволяют применить малым предприятиям кассовый метод без каких-либо ограничений, однако списать всю сумму приобретенного амортизируемого основного средства нельзя: списываться будет только сумма начисленной амортизации.

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.

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

### Результаты

Несмотря 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, то здесь, на наш взгляд, требуется внесение изменений в налоговое законодательство относительно применения кассового метода субъектами малого предпринимательства. Критерии применения кассового метода по выручке в НК должны быть значительно повышены (на сегодняшний день это 4 млн руб. в год) и максимально приближены к критерию по выручке (сейчас это 800 млн руб., а для микропредприятий 120 млн руб. в год) [5] отнесения организации к субъектам малого предпринимательства согласно законодательству о малом и среднем бизнесе [6]. 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, пользующихся общим режимом налогообложения, становится невыгодно: это не упрощает, а наоборот, усложняет ведение бухгалтерского учета на малом предприятии.

Предложения по внесению изменений в бухгалтерское и налоговое законодательство позволят сближить бухгалтерский и налоговый учет, что согласуется с п. 1.1.4 Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов [7].

### Список литературы

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1790) : приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. № 26.
2. Кузнецова Л. Н. Бухгалтерский и налоговый учет по безвозмездной передаче имущества // Налоговые известия Саратовской губернии. 2011. № 2 февраль. С. 22–24.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 09.03.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 15.03.2016) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2000. № 32, ст. 3340.
4. Максимович Л. В. Налоговый учет расходов на оплату труда в бухгалтерском деле малого предприятия // Социально-экономические проблемы труда в современных условиях : материалы междунар. науч.-практ. конф. Саратов : КУБиК, 2011. С. 136–144.
5. О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего



предпринимательства : постановление Правительства РФ от 04.04.2016 № 265. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 07.04.2016).

6. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации : федер. закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ (ред. от 29.12.2015) // Собр. за-

конодательства Рос. Федерации. 2007. № 31, ст. 4006.

7. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (одобрено Правительством РФ 30.05.2013). URL: <http://www.minfin.ru> по состоянию на 06.06.2013 (дата обращения: 04.07.2016).

#### Образец для цитирования:

Кузнецова Л. Н., Максимович Л. В. Бухгалтерский и налоговый учет расходов коммерческой организации при различных системах налогообложения // Изв. Сарат. ун-та. Нов. сер. Сер. Экономика. Управление. Право. 2017. Т. 17, вып. 1. С. 32–36. DOI: 10.18500/1994-2540-2017-17-1-32-36.

#### Accounting and Tax Accounting Expenses Selling Organizations in Different Systems of Taxation

##### L. N. Kuznetsova

Stolypin Volga Region Institute of Administration of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, 23/25, Sobornaya str., Saratov, 410031, Russia  
E-mail: [ludmila-kuznecova28@rambler.ru](mailto:ludmila-kuznecova28@rambler.ru)

##### L. V. Maksimovich

Stolypin Volga Region Institute of Administration of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, 23/25, Sobornaya str., Saratov, 410031, Russia  
E-mail: [lmaksimovich@yandex.ru](mailto:lmaksimovich@yandex.ru)

**Introduction.** 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. **Theoretical analysis.** 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. The work has been described in detail and analyzed the accounting and formation expenses under general tax regime and simplified tax system, including for small businesses. 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.

**Results.** 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, and adversely affect the maintenance of accounting and tax accounting in a small business. It has been proposed to make changes in the accounting and the tax law.

**Keywords:** recognition of expenses, direct and indirect costs, general taxation regime, simplified system of taxation.

#### References

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1790): приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) [Approval of Provisions on accounting «Expenses of an organization» PBU 10/99 (registered in the Ministry of Justice of Russia 31.05.1999 no. 1790). Order of the Russian Ministry of Finance of 06.05.1999 no. 33n (an edition of 06.04.2015)].

*Byulleten' normativnykh aktov federal'nykh organov ispolnitel'noi vlasti* [Bulletin normative acts of the federal bodies of executive power], 1999, no. 26 (in Russian).

2. Kuznetsova L. N. Bukhgalterskiy i nalogovyi uchët operatsiy po bezvozmezdnoi peredache imuschestva [Accounting and tax accounting operations for the donation of the property tax news]. *Nalogovye izvestiia Saratovskoi gubernii* [Saratov province]. 2011, no. 2 February, pp. 22–24 (in Russian).
3. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' vtoraiia) ot 05.08.2000 № 117-FZ (red. ot 09.03.2016) (s izm. i dop., vstup. v silu s 15.03.2016) [The Tax Code of the Russian Federation (Part Two) of 05.08.2000 no. 117-FZ (an edition of 09.03.2016) (rev. and ext., joined, in force of 15.03.2016)]. *Sobranie zakonodatel'stva RF* [Collection of Laws of the Russian Federation], 2000, no. 32, art. 3340 (in Russian).
4. Maksimovich L. V. Nalogovyi uchët raskhodov na oplatu truda v bukhgalterskom dele malogo predpriiatiia [Tax accounting of labor costs in accounting small business]. *Sotsial'no-ekonomicheskie problemy truda v sovremennykh usloviakh* [Socio-economic problems of labor in modern conditions. Materials of the Int. sci. and practical conf.]. Saratov, Cubes Publ., 2011, pp.136–144 (in Russian).
5. *O predel'nykh znacheniiakh dokhoda, poluchennogo ot osuschestvleniia predprinimatel'skoi deiatel'nosti dlia kazhdoi kategorii sub#ektov malogo i srednego predprinimatel'stva: postanovlenie Pravitel'stva RF ot 04.04.2016 № 265* (Limit values of the income derived from business activities for each category of small and medium-sized businesses. Decision of the Russian Government of 04.04.2016 no. 265). Available at: <http://www.pravo.gov.ru> (accessed 4 July 2016) (in Russian).
6. O razvitii malogo i srednego predprinimatel'stva v Rossiiskoi Federatsii: federal'nyi zakon ot 24.07.2007 № 209-FZ (red. ot 29.12.2015) [On the development of small and medium enterprises in the Russian Federation. Federal law of 24.07.2007 no. 209-FZ (an edition of 12.29.2015)]. *Sobranie zakonodatel'stva RF* [Collection of Laws of the Russian Federation], 2007, no. 31, art. 4006 (in Russian).
7. *Osnovnye napravleniia nalogovoi politiki Rossiiskoi Federatsii na 2014 god i na planovyi period 2015 i 2016 godov (odobreno Pravitel'stvom RF 30.05.2013)* (Main directions of tax policy of the Russian Federation for 2014 and the planning period of 2015 and 2016 (approved by the Government of the Russian Federation 30.05.2013)). Available at: <http://www.minfin.ru> as of 06.06.2013 (accessed 4 July 2016) (in Russian).

#### Cite this article as:

Kuznetsova L. N., Maksimovich L. V. Accounting and Tax Accounting Expenses Selling Organizations in Different Systems of Taxation. *Izv. Saratov Univ. (N.S.), Ser. Economics. Management. Law*, 2017, vol. 17, iss. 1, pp. 32–36 (in Russian). DOI: 10.18500/1994-2540-2017-17-1-32-36.