

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Д.В. Папковская, БГЭУ

Развитие рыночных отношений в Республике Беларусь, гармонизация отечественного бухгалтерского учета в условиях использования международных стандартов учета и отчетности, а также возрастание роли новых информационных технологий обуславливают становление и развитие налогового учета как отдельной, но взаимосвязанной системы, требующей совершенствования действующего законодательства в целом.

С введением налогового учета в организациях республики появилась проблема несоответствия показателей налогового и бухгалтерского учета, которая предполагает возможность существенных преобразований в данной сфере.

Взаимосвязь и взаимообусловленность бухгалтерского и налогового учета расходов очевидна, и поэтому необходимо обосновать их соотношение и приоритетную область каждого из них. Следует отметить, что достоверность данных для целей налогообложения обеспечивается функционированием системы бухгалтерского учета. Специалисты (ученые и практики) высказывают различные точки зрения по вопросу направлений развития взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета. Так, С.А. Николаева определяет три модели их взаимодействия и направления развития налогового учета: «Первая модель своей основой имеет бухгалтерскую информационную систему, корректировку показателей бухгалтерского учета не предусматривает... Вторая модель – «смешанный налоговый учет» — предполагает формирование показателей налогового учета путем корректировки бухгалтерских показателей... Третья модель (налоговый учет в «чистом виде» или абсолютный налоговый учет) предполагает расчет налоговой базы без участия показателей бухгалтерского учета» [4, с.14-15].

Костылев В.А. свое отношение по данной проблеме выразил следующим образом: «... официальное оформление «развода» вовсе не означает их фактического расставания. Их взаимосвязь очевидна. Налоговый учет пока никак не может обойтись без бухгалтерского. Однако и бухгалтерский учет зависит от налогового. Так, без расчета налога на прибыль нельзя определить прибыль, остающуюся в распоряжении налогоплательщика (нераспределенную прибыль)...» [2].

Такого же мнения придерживаются Г.И. Костюк и Л.П. Романовская: «Информация для налогового учета должна формироваться на основе показателей бухгалтерского учета» [3].

Существует противоположная точка зрения, в соответствии с которой налоговый учет должен быть обособлен и полностью отделен от бухгалтерского. Он представляет систему обобщения информации для определения налоговой базы. В частности, этой точки зрения придерживается К. Оганян: «Бухгалтерское и налоговое законодательство не должны пересекаться».

Для установления взаимосвязи и приоритетности (доминирования) бухгалтерского или налогового учета в формировании затрат для целей налогообложения необходимо определить роль и место бухгалтерского учета. При этом следует исходить из следующих положений:

- при идентичности бухгалтерского и налогового положений по формированию налогооблагаемой базы они применяются без расхождений;
- при отсутствии налоговых положений по признанию отдельных видов расходов применяются бухгалтерские положения;
- при наличии противоречий между бухгалтерскими и налоговыми положениями применяются налоговые положения с отражением в системе аналитических счетов бухгалтерского учета расхождений по отдельным видам расходов.

Продолжая исследовать единые платформы формирования информационной базы о расходах в бухгалтерском и налоговом учете, необходимо выделить и обосновать критерии признания затрат в качестве расходов. Как для бухгалтерского, так и для налогового учета в качестве таких критериев (общепризнанных подходов) можно выделить те, которые определены самой сущностью хозяйственной деятельности организаций:

- обоснованность и целесообразность расходов;
- документальное подтверждение;
- направленность на получение дохода.

Обоснованность и целесообразность расходов представляет их экономическую оправданность для получения экономических выгод в соответствии с целями хозяйственной деятельности организации. Данный критерий обусловлен технологическими особенностями функционирования и отраслевой принадлежностью каждого субъекта предпринимательской деятельности.

Документальное подтверждение расходов осуществляется соответствующими первичными документами. Для бухгалтерского и налогового учета расходов факт совершения хозяйственной операции подтверждается первичным документом, который имеет юридическую силу. Назначением первичного документа является подтверждение факта совершения хозяйственной операции, поэтому в нем должны быть отражены реквизиты, отражающие ее сущность и позволяющие проверить достоверность ее содержания. Отсутствие в первичном документе таких реквизитов как дата составления, подписи ответственных лиц является основанием для непризнания произведенных расходов, как для бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения.

В зависимости от характера хозяйственных операций в первичные учетные документы могут включаться дополнительные реквизиты. Следует отметить, что требования Закона о бухгалтерском учете и отчетности к подготовке первичных документов являются едиными для целей бухгалтерского учета и налогообложения. Этим самым определен единый законодательный порядок документального обеспечения формирования информационной базы, которая будет использована в соответствии с поставленными целями.

Соотнесение расходов с получаемыми доходами должно присутствовать как при формировании конечного финансового результата организации за отчетный период, так и налогооблагаемой базы. Однако содержательное значение данного критерия не равнозначно для целей бухгалтерского учета и для налогообложения. В связи с этим на основании данных бухгалтерского учета необходимо определить объекты учета, по которым имеются расхождения в признании расходов, и определить границы их признания, потому что для целей налогообложения отдельные виды расходов признаются с учетом ограничений. Ограничения признания расходов и подтверждение их экономической оправданности для целей налогообложения устанавливаются утвержденными нормативами и нормами. При этом нормированию подлежат не только расходы, связанные с реализацией товаров, но и внереализационные расходы.

Анализ нормативных положений по бухгалтерскому учету расходов и установленного порядка формирования налогооблагаемой прибыли позволяет выявить и систематизировать причины возникновения расхождений в признании расходов. К ним можно отнести превышение фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения. Это расходы на оплату труда и социальные нужды, потребление электрической и тепловой энергии, воды, расходы на содержание легкового автотранспорта, а также нормируемые расходы (рекламные, на подготовку кадров, информационные, аудиторские и др.).

Расходы на потребление электроэнергии, а также воды являются технологически оправданными при условии заключения договоров с энергоснабжающей и водоснабжающей организациями. В договорах предусматриваются технологически необходимые нормативы потребления данных ресурсов.

Особого рассмотрения заслуживают расходы на оплату труда, бухгалтерский учет которых должен сформировать необходимую базу для их налогового учета. В настоящее время в бухгалтерском учете отражаются следующие расходы на оплату труда работников, которые участвуют формировании конечного финансового результата деятельности организации, но не принимаются для уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль:

- премии работникам за производственные результаты сверх размеров, предусмотренных законодательством. В соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь от 18.07.2002 г. № 17 установлено, что в состав затрат организации включаются премии за производственные результаты (текущее премирование) в размере не более 30 процентов заработной платы по тарифным ставкам (должностным окладам) в размере на одного работника в месяц;
- вознаграждения по итогам работы за год;
- выплаты по тарифным ставкам и должностным окладам (с учетом выполнения норм труда не более чем на 200 процентов), исходя из тарифной ставки первого разряда, базовый предельный норматив, который утвержден в размере бюджета прожиточного минимума для трудоспособного населения.

Бухгалтерский учет должен обеспечить формирование фактических данных по данным расходам, а также их обособление для расчета налогооблагаемой базы. Возникающие расхождения могут быть отражены в аналитическом учете расходов на реализацию (издержек обращения), т.е. в ведомости учета издержек обращения.

Одним из контролируемых видов расходов торговых организаций являются платежи по кредитам и займам, полученным на осуществление предпринимательской деятельности. Методика бухгалтерского учета процентов по кредитам и займам в настоящее время не имеет законченного характера. Так, в соответствии с действующими Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), проценты по полученным кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам) отражаются в составе издержек обращения торговой организации. В то же время Инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета предусматривает отражение таких процентов (после принятия приобретенных товаров к учету) в составе операционных расходов, а до принятия ценностей к

бухгалтерскому учету – в составе фактических затрат по приобретению товаров (на счете 41 «Товары»). Исходя из сущностного содержания данных расходов, вполне обоснованным является их отражение в составе издержек обращения торговой организации. Для целей налогового учета данные расходы также принимаются в качестве внереализационных расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу для исчисления налога на прибыль. Накапливание информации по данным расходам производится в бухгалтерском учете, в регистре аналитического учета расходов на реализацию к счету 44 «Расходы на реализацию».

Составной частью расходов торговых организаций является амортизация основных средств. В соответствии с действующей Инструкцией о порядке начисления амортизации амортизационные отчисления по объектам основных средств, находящимся в ремонте продолжительностью свыше трех месяцев, ежемесячно включаются в состав операционных расходов. Для целей налогообложения данные амортизационные отчисления представляют расходы, учитываемые при налогообложении. В связи с этим в системе счетов бухгалтерского учета в регистре аналитического учета операционных расходов (к счету 91 «Операционные доходы и расходы») формируются затраты, являющиеся для целей налогообложения расходами по реализации товаров. Конечное целевое назначение данных расходов одинаково как для целей бухгалтерского учета, так и для налогообложения, однако их классификационная принадлежность к видам деятельности организации различна.

В торговых организациях к прямым расходам (в целях налогообложения) относятся проценты по кредитам и займам и транспортные расходы, если они не включены в цену приобретения товаров. Данные расходы распределяются между реализованными товарами и их остатком пропорционально доле проданных товаров в общей их величине, равной стоимости реализованных товаров и стоимости их остатка на конец месяца. При распределении транспортных расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения применяется одна и та же база. В бухгалтерском учете транспортные расходы распределяются по учетным периодам в порядке, регламентированном для налогообложения. Поэтому для целей бухгалтерского учета и для налогообложения рекомендуется использовать регистр аналитического учета расходов по субсчету 44-1 «Издержки обращения».

Таким образом, представленный анализ формирования информационной базы о расходах показывает различия между их учетным и налоговым содержанием. С целью определения направлений развития учетного обеспечения формирования необходимой информационной базы определены отклонения, возникающие при формировании расходов в целях бухгалтерского учета и налогообложения и проведена их систематизация по видам (табл. 1).

Таблица 1

Отклонение расходов, формируемых для бухгалтерского учета

Вид расходов. Группировочный признак		Для бухгалтерского учета	Для налогообложения	Откло- нения
1		2	3	4
I	Расходы по реализации товаров			
	Материальные расходы: - расходы на приобретение материалов для упаковки и иной подготовки реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку)	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
	- расходы на материалы, используемые на содержание и ремонт основных средств	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
	- расходы на спецодежду, фирменную одежду и другое имущество	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
	- расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, отопление помещений	Расходы на реализацию	В пределах норматива	есть
	- расходы на природоохранные мероприятия	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
	- расходы по заготовлению товаров (транспортировка, хранение, сертификация)	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
	- расходы на тару	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
	- потери от недостачи и (или) порчи ценностей при хранении товарных запасов в пределах норм естественной убыли	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
II	Расходы на оплату труда			
	- суммы по тарифным ставкам и окладам	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
	- премии за производственные результаты	Расходы на реализацию	Не более 30 % от сумм оплаты труда по тарифным ставкам и окладам	есть
	- суммы среднего заработка за время выполнения государственных обязанностей	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
	- оплата за время отпуска, предусмотренного законодательством	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
	- компенсация за неиспользованный отпуск при увольнении	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4
- вознаграждения за выслугу лет в соответствии с утвержденными нормативами	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
- расходы на оплату учебных отпусков	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
- расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
III Расходы на социальные нужды			
- страховые взносы по социальному страхованию по установленному законодательством тарифам	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
- дополнительное страхование жизни и пенсий в установленном порядке	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
- расходы по прочим видам страхования	Расходы на реализацию	Не учитываются при налогообложении	есть
IV Прочие расходы			
- суммы налогов и сборов, начисленных в соответствии с законодательством	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
- расходы на сертификацию товаров	Расходы на реализацию	При условии отсутствия отрицательных результатов	есть
- суммы комиссионных сборов	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
- расходы по оплате услуг по охране имущества (содержание службы охраны)	Расходы на реализацию	При условии оказания услуг организациями, имеющими соответствие лицензии на оказание услуг по охране	есть
- расходы по набору работников	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
- арендные платежи	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
- расходы на содержание легкового автотранспорта в пределах установленного норматива	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
- расходы на служебные командировки	Расходы на реализацию	В пределах установленных норм возмещения	есть
- расходы на оплату информационных услуг	Расходы на реализацию	В пределах норматива	есть
- расходы на оплату консультационных услуг	Расходы на реализацию	В пределах норматива	есть
- расходы на оплату аудиторских услуг	Расходы на реализацию	В пределах норматива	есть
- расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате организации	Расходы на реализацию	В пределах норматива	есть
- расходы канцелярские	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
- расходы на оплату услуг связи, факсимильные связи, электронной почты, Интернет	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
- расходы по приобретению программ для ПЭВМ, используемых в процессе управления организацией	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
- расходы на проведение маркетинговых исследований рынка	Расходы на реализацию	В пределах норматива	есть
- расходы на рекламу	Расходы на реализацию	В пределах норматива	есть
- расходы на подготовку и освоение новых технологий обслуживания покупателей	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
- расходы по договорам гражданско-правового характера	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
- расходы по обязательному страхованию от несчастных случаев в установленном порядке	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию	нет
V Внереализационные расходы			
- амортизационные отчисления по объектам основных средств, находящимся в ремонте свыше 3 месяцев	Операционные расходы	Расходы на реализацию	нет
- расходы по рассмотрению дел в судах	Внереализационные расходы	Внереализационные расходы	нет
- расходы по операциям с тарой	Операционные расходы	Внереализационные расходы	нет
- штрафы, пени, неустойки по хозяйственным договорам	Внереализационные расходы	Внереализационные расходы	нет
- недостачи материальных ценностей (товаров) при неустановлении виновных лиц	Внереализационные расходы	Не принимаются в целях налогообложения при отсутствии документального подтверждения государственными органами виновных лиц	есть
- потери в результате форс-мажорных обстоятельств (пожар, авария, наводнение и др.)	Чрезвычайные расходы	Внереализационные расходы	нет
- дополнительная оплата отпусков по коллективному договору	Внереализационные расходы	Не учитываются при налогообложении	есть
- единовременные пособия уходящим на пенсию	Внереализационные расходы	Не учитываются при налогообложении	есть

Таким образом, анализ учетного и налогового содержания расходов показывает, что отклонения между ними возникают как по основной деятельности, так и по прочим операционным и внереализационным хозяйственным операциям. Аналитический учет расходов организуется в учетных регистрах по счетам 44 «Расходы на реализацию», 91 «Операционные доходы и расходы» и 92 «Внереализационные доходы и расходы». В данных регистрах рекомендуется отражать информацию о расходах и для целей налогообложения, то есть отклонения. При этом определяются объекты учета, по которым требования бухгалтерского учета согласуются с целями налогообложения или отличаются незначительно, и порядок отражения расхождений. В регистрах по указанным счетам следует открыть такие аналитические позиции по расходам как «Сверхнормативные расходы», «Расходы, не признаваемые для целей налогообложения».

Нормативными положениями по налогообложению не запрещается использовать регистры бухгалтерского учета для накопления информации о расходах для целей налогообложения. Поэтому рекомендована такая группировка расходов в аналитическом учете, которая позволит использовать бухгалтерские учетные регистры для целей налогообложения. Для обеспечения наглядности представления информации о расходах для целей налогообложения предполагается использование в учетной практике сводной ведомости учета расходов для целей налогообложения следующей формы (табл. 2).

Таблица 2

Сводная ведомость учета расходов для целей налогообложения

№	Виды расходов	Источник информации (учетный регистр)	Всего	Отклонения	Строка налоговой декларации
1	Материальные расходы (по видам)	Ведомость по счету 44			
2	Расходы на оплату труда (по видам)	Ведомость по счету 44			
3	Амортизационные отчисления	Ведомость начисления амортизации			
4	Прочие расходы Всего: в том числе (по видам – аудиторские, информационные, рекламные и т.д.)	Ведомость по счету 44			
5	Операционные расходы (по видам)	Ведомость по счету 91			
6	Внереализационные расходы (по видам)	Ведомость по счету 92			
Всего расходов					
	Расходы, не признаваемые для целей налогообложения				

Данные из этой сводной ведомости учета расходов используются для заполнения налоговых учетных регистров и налоговой декларации по налогу на доходы на прибыль.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» № 42-3 от 25 июня 2001 г. – Мн.: ООО «Информпресс», 2002. – 28 с.
2. Костылев В.А. Налоговый и бухгалтерский учет: состоится ли фактический «развод»?/ Бухгалтерский учет.– 2002.— № 1.— С. 67-68.
3. Костюк Г.И., Романовская Л.П. Как сформировать регистры налогового учета/ Бухгалтерский учет.– 2002.— № 7.— С. 22-31.
4. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика.— М.: Финансы и статистика, 1993.— 125 с.
5. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).– Мн.: ООО «Информпресс», 2002.— 180 с.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА КУРСОВЫХ РАЗНИЦ ПРИ ПРОДАЖЕ ПРОДУКЦИИ НА ЭКСПОРТ

Н.Г. Смирнов, БТЭУ

В соответствии с Государственной программой перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь постановлением Министерства финансов Республики Беларусь введено в действие Положения по бухгалтерскому учету имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Положение практически полностью соответствует учету курсовых разниц в соответствии с международной практикой, то есть стандарту № 21 «Влияние изменений валютных курсов».