



## ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЯ РАСХОДОВ

Н.Б. Войнова

Грамотно составленная учетная политика поможет каждой организации выбрать оптимальный вариант учета для получения экономии на налоге на имущество, НДС и налоге на прибыль. Сближение бухгалтерского и налогового учета — это лишь часть тех выгод, которые может дать правильно оформленная учетная политика.

Рассмотрим варианты учета по порядку признания расходов, которые предлагает законодательство, и определим самый оптимальный.

Начнем с раздела учетной политики *в целях бухгалтерского учета*.

В соответствии с п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» 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).

С позиций бухгалтерского учета не рассматривается как расход выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов;
- в качестве вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретения акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученного организацией.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются:

- на расходы по обычным видам деятельности;
- операционные расходы;

- внереализационные расходы;

- чрезвычайные расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

Величина оплаты и/или кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком или иным контрагентом. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг либо предоставления во временное пользование аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты и/или кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией. Стоимость продукции (товаров), полученной организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретается аналогичная продукция (товары).

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров, расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация;
- 5) прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Операционными расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета, а также резервы,

создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

- прочие операционные расходы.

В число внереализационных расходов включаются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, не реальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительного характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие внереализационные расходы.

В составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.).

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

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

2) сумма расхода может быть определена;

3) имеется уверенность в том, 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.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные

доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Если организацией принят в разрешенных случаях 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.

В приказе об учетной политике организации надо раскрыть порядок признания коммерческих и управленческих расходов, а также способ их списания при осуществлении организацией нескольких видов деятельности.

Признанные расходы отражаются по дебету счетов 90-2 «Продажи. Себестоимость продаж», 91-2 «Прочие доходы и расходы. Прочие расходы», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 97 «Расходы будущих периодов».

А теперь перейдем к разделу учетной политики *для целей налогообложения*.

Для целей налогообложения принимаются расходы, отвечающие требованиям, предусмотренным п. 1 ст. 252 НК РФ.

1. Расходы должны быть обоснованными. При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

2. Расходы должны производиться для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, то есть быть экономически оправданными, удовлетворяющими принципу рациональности и обусловленными обычаями делового оборота.

3. Расходы должны быть документально подтвержденными. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Порядок оформления документов предусмотрен нормативными правовыми актами соответствующих органов исполнительной власти, которым в соответствии с законодательством Российской Федерации предоставлено право утверждать порядок со-

ставления и формы первичных документов, которыми оформляются хозяйственные операции.

Расходы, учитываемые для целей налогообложения, делятся:

- на расходы, связанные с производством и реализацией;
- внереализационные расходы.

В соответствии с главой 25 НК РФ перечень расходов, учитываемых для целей налогообложения, не является закрытым. Таким образом, для того чтобы учесть расходы, возникшие у налогоплательщика при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода, указанные расходы должны отвечать принципам, предусмотренным в п. 1 ст. 252 НК РФ.

Специальный перечень расходов, не учитываемых для целей налогообложения, предусмотрен ст. 270 НК РФ. В этот перечень входят расходы в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм распределяемого дохода, взносов в уставный (складочный) капитал, пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет, расходы по приобретению и созданию амортизируемого имущества и др.

Расходы, связанные с производством и реализацией, в свою очередь классифицируются на определенные группы расходов, которые по-разному учитываются в расходах текущего периода:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) амортизационные отчисления;
- 4) прочие расходы.

Например, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся представительские расходы. Они включаются в состав прочих расходов в течение отчетного (налогового) периода в размере, не превышающем 4 % от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

Как правило, представительские расходы организация осуществляет неравномерно. Поэтому расчет их норматива производится в каждом отчетном периоде.

К внереализационным расходам относятся, в частности, расходы на содержание переданного по договору аренды имущества, проценты по долговым обязательствам любого вида, расходы, связанные с обслуживанием приобретенных организацией ценных бумаг и т. д.

Если налогоплательщик определяет расходы по методу начисления, то расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные (п. 2 ст. 252, ст. 318 и 320 НК РФ).

К прямым расходам относятся материальные расходы производственного назначения за вычетом возвратных отходов, расходы на оплату труда и суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг. Все иные расходы на производство и реализацию продукции, работ, услуг являются косвенными.

Однако принцип распределения прямых и косвенных расходов прописан в налоговом законодательстве недостаточно четко. Поэтому данную проблему организация может решить самостоятельно. Для этого ей нужно предусмотреть в учетной политике принцип распределения прямых расходов. По нашему мнению, целесообразно распределять их пропорционально доходам от реализации по видам продукции (работ, услуг), как это предусмотрено п. 1 ст. 272 НК РФ. Кроме того, организация, исходя из специфики ее деятельности, может прописать в учетной политике перечень прямых и косвенных расходов с учетом требований ст. 318 НК РФ.

Перейдем к налоговому учету расходов, который определяется выбранным организацией методом признания расходов.

*По методу начисления* расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы их оплаты (п. 1 ст. 272 НК РФ).

Так, датой осуществления материальных расходов является одна из следующих дат:

1) дата передачи в производство сырья и материалов — в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары, работы, услуги;

2) дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) — для услуг (работ) производственного характера.

Амортизация и расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно, расходы на ремонт основных средств — в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены вне зависимости от их оплаты, расходы по обязательному и добровольному страхованию — в отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условия-

ми договора налогоплательщиком были перечислены или выданы из кассы денежные средства на оплату страховых взносов. Если договор страхования заключается на срок, превышающий налоговый период, и предусматривает один разовый платеж, то расходы распределяются равномерно в течение срока действия договора.

В отношении внереализационных и прочих расходов п. 7 ст. 272 НК РФ предусмотрено несколько различных дат их осуществления: дата начисления; дата расчетов (предъявления налогоплательщику расчетных документов); день, когда деньги перечисляются с расчетного счета или выплачиваются из кассы; дата утверждения авансового отчета работника, дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы; дата реализации или иного выбытия ценных бумаг, дата признания должником либо вступления в законную силу решения суда по расходам в виде сумм штрафов, пеней и иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков.

*По кассовому методу* расходами организации признаются затраты после их фактической оплаты. При этом:

1) материальные расходы и расходы на оплату труда учитываются в момент погашения задолженности (например, в момент выдачи зарплаты из кассы);

2) амортизация учитывается в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. Относить амортизационные отчисления на расходы можно только по оплаченному имуществу;

3) суммы налогов и сборов включаются в расходы в размере их фактической уплаты в момент их перечисления с расчетного счета.

Теперь приведем **рекомендации** по выбору метода признания и вариантов учета некоторых расходов, которые позволят сблизить бухгалтерский и налоговый учет, а следовательно, упростить работу бухгалтеров и сэкономить с помощью учетной политики.

Лучше установить единый метод признания расходов — либо метод начисления, либо кассовый. Первый упростит учет разниц согласно требованиям ПБУ 18/02, второй — позволит сэкономить на налогах.

При выборе способа учета общехозяйственных расходов лучше выбрать их списание на счет 90 «Продажи». Это позволит сблизить бухгалтерский и налоговый учет. При этом базу распределения общехозяйственных расходов

организация должна определить самостоятельно, например, пропорционально основной заработной плате работников. Хотя у налоговиков существует мнение, что нужно распределять пропорционально размеру выручки.

Коммерческие расходы лучше списывать в полной сумме на затраты отчетного периода, а не частично, как списывают некоторые торговые фирмы, опять же для сближения налогового и бухгалтерского учетов.

Расходы будущих периодов в бухгалтерском учете лучше списывать равномерно, так же как и в налоговом учете (п. 1 ст. 272 НК РФ). Тогда для расчета налога на прибыль можно будет использовать данные бухгалтерского учета.

Расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки имеют различные сроки списания: в бухгалтерском учете в течение периода, установленного организацией, но не более пяти лет, а в налоговом учете — 3 года. Поэтому рекомендуем для сближения налогового и бухгалтерского учетов организациям устанавливать в бухучете срок на списания НИОКР также три года.

Расходы на капитальное строительство в бухучете признают после полного завершения строительства, если, конечно, в договоре не предусмотрено поэтапного списания расходов. В налоговом учете доходы и расходы учитывают по мере сдачи этапов работ, а если это не предусмотрено договором, то предприятие само распределяет доходы и расходы исходя из принципа равномерности (п. 2 ст. 271 и п. 1 ст. 272 НК РФ). Поэтому если в договоре предусмотрена поэтапная сдача работ, то рекомендуем признавать доходы и расходы в бухучете и в налоговом учете равномерно. Если же соответствующих условий нет, то для расчета налога на прибыль все же советуем распределять доходы и расходы равномерно.

Также для сближения бухгалтерского и налогового учета рекомендуется установить в бухучете такой же порядок списания расходов на освоение природных ресурсов, как и предусмотренные главой 25 Налогового кодекса РФ, то есть в течение 12 месяцев или пяти лет (но не более срока эксплуатации).