

**УДК 336.226.12**

**НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ: АНАЛИЗ СОСТАВА  
ОТРАСЛЕВЫХ РАСХОДОВ И ИССЛЕДОВАНИЕ ПРОБЛЕМ,  
СВЯЗАННЫХ С ИХ ПРАВИЛЬНЫМ ПРИНЯТИЕМ К УЧЕТУ**

К.Ю. Кучумова, О.Ю. Семенова

(Костромской государственный технологический университет)

Статья посвящена исследованию расходов для целей налогообложения прибыли организаций, характерных для отраслей общественного питания, торговли и промышленности. Авторами систематизированы общие проблемы правильного определения расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль организаций, а также - специфические проблемы, характерные для анализируемых отраслей народного хозяйства.

Ключевые слова: налог на прибыль организаций, расходы, отрасль общественного питания, торговая отрасль, промышленная отрасль.

Согласно Налоговому Кодексу Российской Федерации (далее - НК РФ), при определении прибыли, как объекта налогообложения по налогу на прибыль организаций, налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. Как правило, у организаций трудности возникают не столько с учетом доходов, сколько с правильным определением расходов, которые, в свою очередь, являются экономически обоснованными и документально подтвержденными затратами, понесенными налогоплательщиками налога на прибыль организаций при осуществлении хозяйственной деятельности [1]. Условия для признания расходов к учету были рассмотрены в статье «Системный подход к формированию расходов в целях исчисления налога на прибыль» под авторством М.Е. Бахолдиной и О.Ю. Семеновой. Среди них:

- обоснованность, то есть экономическая оправданность расходов;
- документальная подтвержденность расходов;
- связь расходов с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода;
- отсутствие расходов в перечне расходов, не учитываемых при налогообложении прибыли (ст.270 НК РФ) [2].

Далее рассмотрим существующие классификации расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль организаций (таблица 1) [3].

Таблица 1 - Классификация расходов, принимаемых к учету для целей налогообложения прибыли организаций

Признак классификации	Виды расходов
1	2
В зависимости от характера, условий осуществления и направлений хозяйственной деятельности	<ul style="list-style-type: none"> <li>- расходы, связанные с производством и реализацией;</li> <li>- внереализационные расходы</li> </ul>
По экономическим элементам	<ul style="list-style-type: none"> <li>- материальные расходы;</li> <li>- расходы на оплату труда;</li> <li>- суммы начисленной амортизации;</li> <li>- прочие расходы</li> </ul>
По объему принятия в уменьшение налогооблагаемой базы	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ненормируемые;</li> <li>- нормируемые</li> </ul>
По целевому назначению	<ul style="list-style-type: none"> <li>- расходы, связанные с изготовлением, хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, их приобретением или реализацией;</li> <li>- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии;</li> <li>- расходы на освоение природных ресурсов;</li> <li>- расходы на НИОКР;</li> <li>- расходы на обязательное и добровольное страхование;</li> <li>- прочие расходы, связанные с производством или реализацией</li> </ul>
По степени отнесения на продукцию	<ul style="list-style-type: none"> <li>- прямые;</li> <li>- косвенные</li> </ul>
В зависимости от того, могут ли быть приняты к учету или нет	<ul style="list-style-type: none"> <li>- расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли организаций;</li> <li>- расходы, не соответствующие критериям главы 25 НК РФ;</li> <li>- расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли организаций и указанные в ст. 270 НК РФ [4].</li> </ul>

Подробнее представим классификацию расходов, связанных с производством и реализацией продукции, работ и услуг на рисунке 1.

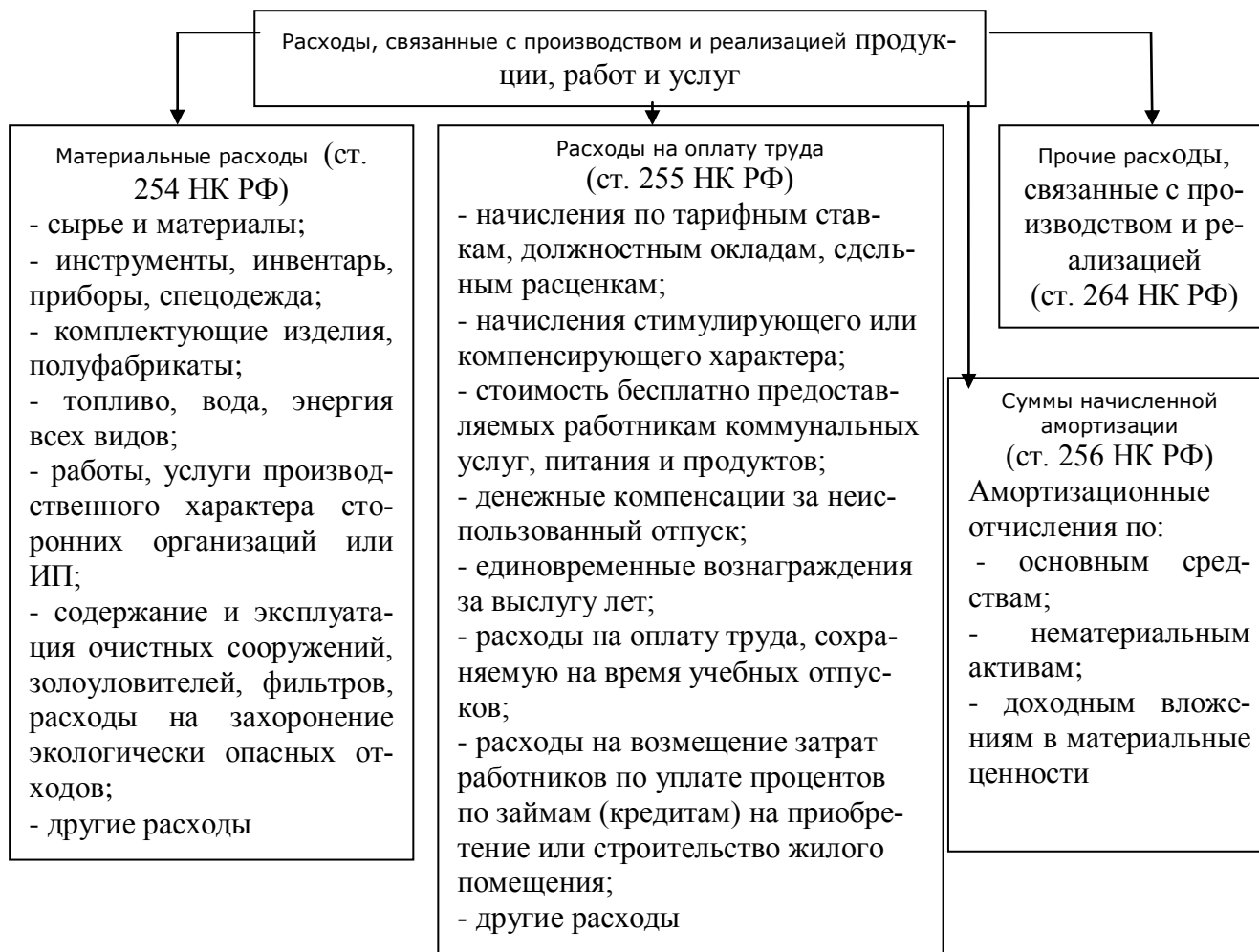


Рисунок 1 – Классификация расходов, связанных с производством и реализацией продукции, работ, услуг

Согласно п. 1 ст. 318 НК РФ, в налоговом учете организаций все расходы, связанные с производством и реализацией, делятся на прямые и косвенные. Каждая организация вправе самостоятельно устанавливать в учетной политике для целей налогообложения, какие расходы относятся к прямым, а какие - к косвенным (абз. 5 п. 1 ст. 318 НК РФ). Исключением являются торговые организации, для которых перечень прямых расходов строго определен в ст. 320 НК РФ. Отличия распределения расходов на

прямые и косвенные в торговых и производственных организациях представлены на рисунке 2 [3].

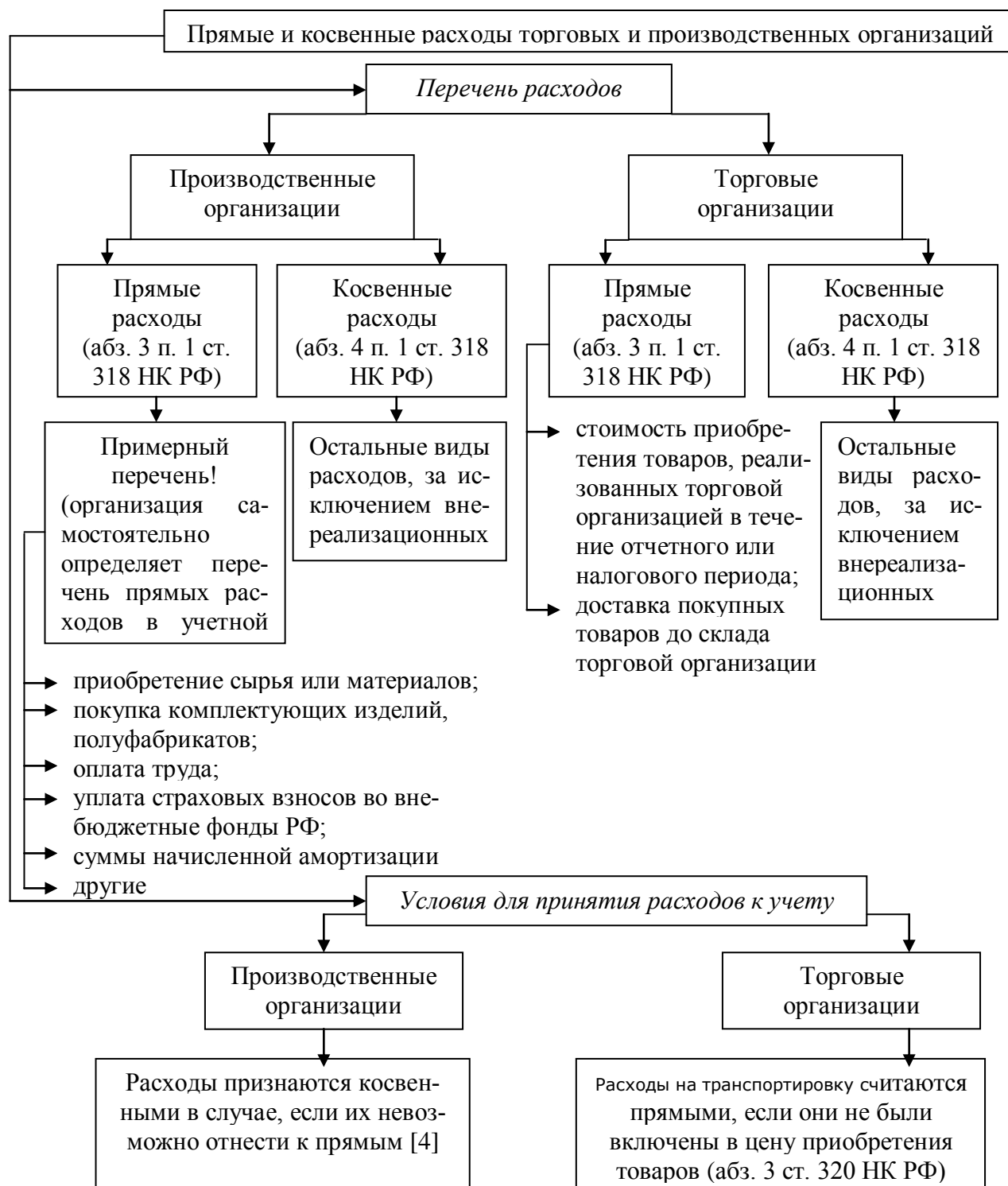


Рисунок 2 - Прямые и косвенные расходы торговых и производственных организаций

Кроме того, что расходы, связанные с производством и реализацией делятся на прямые и косвенные, они также подразделяются на нормируе-

мые и ненормируемые затраты. Ненормируемые расходы включаются в налоговую базу по налогу на прибыль в полном объеме. Нормируемые - в размерах, установленных главой 25 НК РФ или иными нормативно-правовыми актами [5].

В целях выявления соотношения затрат предприятий в отраслевом аспекте проведем сравнительный анализ состава расходов организаций общественного питания, торговли и промышленности по элементам затрат (рисунок 3) [6, 7, 8]. Согласно исследованиям Федеральной службы государственной статистики, перечисленные отрасли являются наиболее значимыми для экономики регионов [9].



Рисунок 3 - Соотношение элементов затрат в общем объеме затрат среднестатистических организаций общественного питания, торговли и промышленности

В целях определения значимости расходов для организаций, про-ранжируем элементы затрат предприятий общественного питания, торговой и промышленной отраслей в таблице 2.

Таблица 2 - Ранжирование элементов затрат предприятий общественного питания, торговой и промышленной отрасли

Ранжирование	Отрасль		
	Общественное питание	Торговля	Промышленность
1 место	Материальные расходы	Материальные расходы	Материальные расходы
2 место	Расходы на оплату труда	Расходы на оплату труда	Расходы на оплату труда
3 место	Сумма амортизационных отчислений	Прочие расходы	Прочие расходы
4 место	Прочие расходы	Сумма амортизационных отчислений	Сумма амортизационных отчислений

Представленные в таблице 2 данные позволяют сделать вывод о том, что в составе расходов организаций общественного питания, торговли и промышленности присутствуют все расходы, связанные с производством и реализацией.

Несмотря на существующие различия анализируемых отраслей основную долю затрат большинства предприятий составляют материальные расходы (от 49,5 до 70,2%) и оплата труда (от 28 до 46,5%). Следовательно, деятельность организаций рассматриваемых отраслей является материало- и трудоемкой.

В отличие от торговых и промышленных предприятий в структуре затрат организаций общественного питания суммы начисленной амортизации, в среднем, составляют 1,2% вследствие быстрого изнашивания оборудования.

В торговых организациях наименьшую долю затрат составляют амортизационные отчисления (в среднем, 0,7%). Это связано с тем, что оборудование торговых организаций используется с момента их создания

и до момента ликвидации, в то время как срок полезного использования оборудования в торговле достаточно большой.

Незначительная доля затрат в промышленных организациях приходится на амортизационные отчисления, которые, в среднем, составляют всего 1,5%, что свидетельствует либо о низкой первоначальной стоимости амортизируемого имущества, либо о достаточно большом сроке его полезного использования.

Далее проведем сравнительный анализ состава расходов, учитываемых при налогообложении прибыли организаций общественного питания, торговли и промышленности по статьям затрат (рисунки 4, 5, 6) [10, 11, 12]. Подобная группировка расходов позволяет проследить место их использования.



Рисунок 4 - Соотношение статей расходов в общем объеме элементов затрат организаций общественного питания

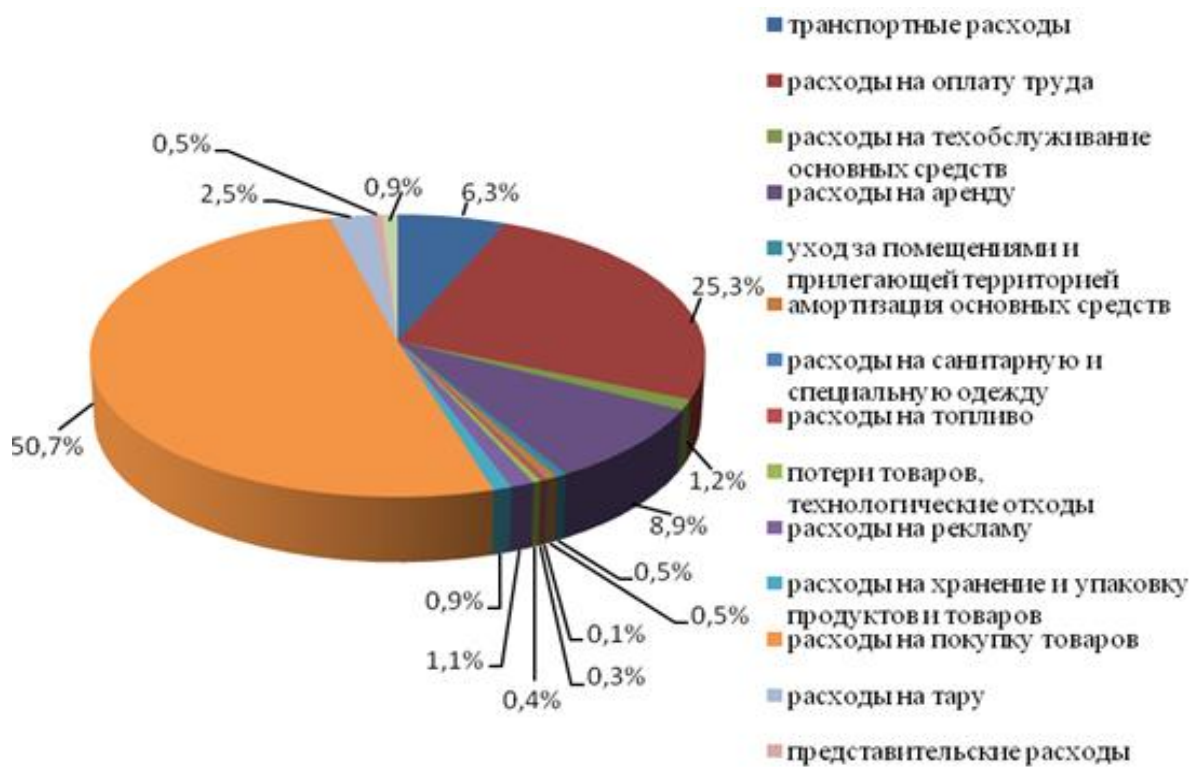


Рисунок 5 - Соотношение статей расходов в общем объеме элементов затрат организаций торговой отрасли

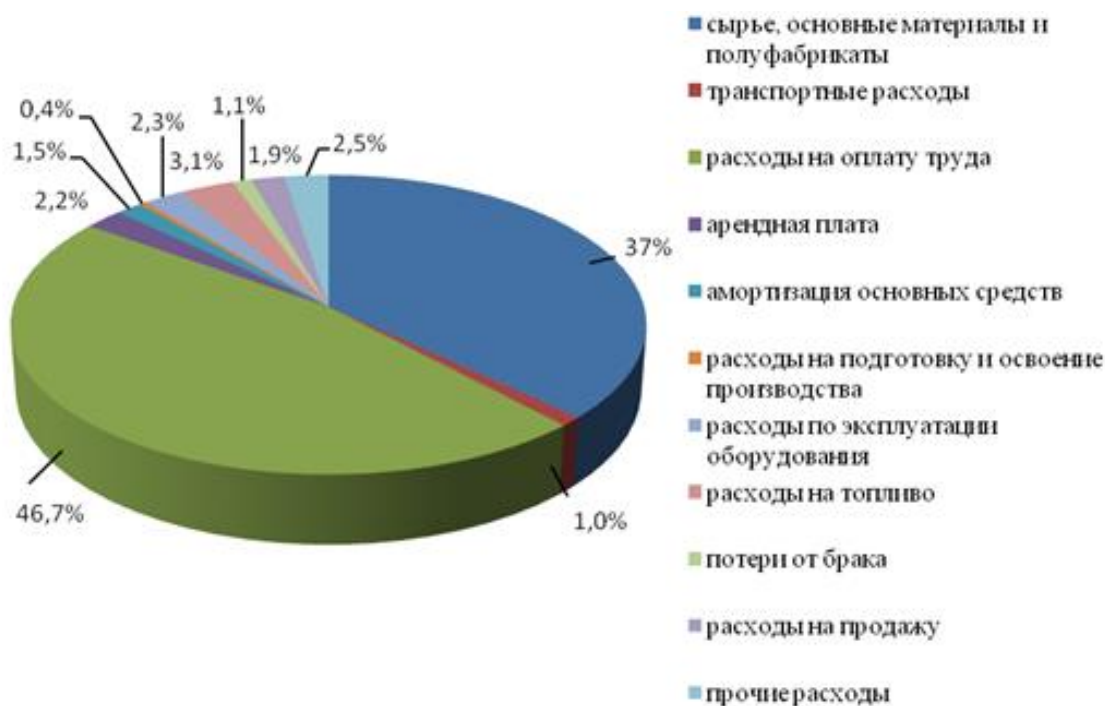


Рисунок 6 - Соотношение статей расходов в общем объеме элементов затрат организаций промышленной отрасли



Результаты анализа состава расходов рассматриваемых отраслей экономики систематизируем в таблице 3.

Таблица 3 - Анализ состава расходов организаций общественного питания, торговой и промышленной отраслей

Отрасль	Наибольший удельный вес	Средний удельный вес	Наименьший удельный вес
Общественное питание	- расходы на покупку товаров - 51%; - расходы на оплату труда - 34%	- расходы на аренду помещений - 6%; - транспортные расходы - 4%; - расходы на топливо, газ и электроэнергию - 1,5%	- расходы на потери товаров, технологические отходы - 0,1%
Торговля	- расходы на покупку товаров - 50,7%; - расходы на оплату труда - 25,3%	- расходы на аренду помещений - 8,9%; - транспортные расходы - 6,3%	- расходы на санитарную и специальную одежду - 0,1%
Промышленность	- расходы на оплату труда - 46,7%; - расходы на покупку сырья, материалов и полуфабрикатов - 37%	- расходы на топливо, газ и электроэнергию - 3,1%; - расходы на эксплуатацию оборудования - 2,3%; - расходы на аренду помещений - 2,2%	- расходы на подготовку и освоение производства - 0,4%

Проведенное исследование состава расходов анализируемых организаций свидетельствует о том, что наибольшие удельные веса составляют расходы на оплату труда (от 25,3 до 46,7%), покупку товаров, сырья, материалов и полуфабрикатов (от 37% до 51%), что также подтверждает материалоемкость и трудоемкость хозяйственной деятельности выбранных отраслей.

На практике у организаций нередко возникают проблемы, связанные с правильным определением расходов и отнесением их к тому или иному виду затрат. Рассмотрим общие проблемы принятия расходов к учету в таблице 4 [13].

Таблица 4 - Основные проблемы признания расходов при исчислении налога на прибыль организаций

Проблема	Сущность проблемы
Обоснованность расходов	Участники налоговых правоотношений зачастую не учитывают, что экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода
Документальная подтвержденность расходов	Налогоплательщики нередко допускают ошибки при оформлении подтверждающих расходы документов, в которых указывают недостоверные и противоречивые сведения, служащие причиной реальных споров с налоговыми органами
Фактическое осуществление хозяйственных операций	В НК РФ отсутствуют положения о подтверждении факта хозяйственных операций, поэтому налогоплательщикам приходится самостоятельно доказывать, что хозяйственные операции не фиктивны и что налоговая база правомерно уменьшена на расходы, связанные с такими хозяйственными операциями
Заключение сделок в пользу третьих лиц	Большинство налоговых органов и судов считают расходы в пользу третьих лиц необоснованными. Организациям приходится доказывать экономическую значимость и целесообразность сделок с третьими лицами
Должная осмотрительность	Понятие должной осмотрительности в НК РФ отсутствует. Поэтому в спорах с налоговыми органами налогоплательщикам нередко приходится подтверждать факты проявления должной осмотрительности при взаимодействии с контрагентами в целях проверки их благонадежности

Таким образом, самые распространенные проблемы правильного отражения расходов связаны с нарушением условий принятия их к учету, а именно обоснованности и документальной подтвержденности.

Далее рассмотрим основные проблемы с правильным определением расходов для целей налогообложения прибыли организаций общественного питания, торговли и промышленности в таблице 5 [14].

Таблица 5 - Основные проблемы, возникающие при определении расходов для целей налогообложения прибыли организаций общественного питания, торговой и промышленной отраслей

Проблема	Сущность проблемы	Решение проблемы
<b>Общественное питание</b>		
Учет затрат на продукты	Налогоплательщики часто испытывают трудности в определении момента включения в расходы затрат на покупку продуктов: при их списании со склада или только после реализации блюд. Другой проблемой является вопрос: куда можно отнести продукты - к покупным товарам или материалам?	Необходимо определить, какие расходы относятся к прямым расходам, а какие - к косвенным. Продукты целесообразнее относить к материалам, так как покупные товары реализуют в неизменном виде, а материалы - в переработанном, в составе законченных изделий (блюд)
Выбор метода оценки сырья и материалов	Для определения себестоимости НК РФ предусмотрено три метода оценки сырья и материалов: по стоимости единицы, ФИФО, средней стоимости. Выбор одного метода из трех возможных часто ставит организации общественного питания в тупик	Целесообразнее использовать методы ФИФО и по стоимости единицы, так как они позволяют определить покупную стоимость каждой списываемой единицы сырья и материалов и день их оплаты. Если применять метод учета по средней стоимости, то останется неясным, оплачен ли списываемый продукт
Определение расходов на спецодежду	Согласно пп.3 п.1 статьи 254 НК РФ, в материальные расходы включается стоимость спецодежды. Стоимость форменной одежды в расходы не включается. Таким образом, часто встает вопрос, что относится к специальной одежде, а что - к форменной	Организации должны руководствоваться тем, что специальная одежда является средством индивидуальной защиты, а форменная нужна для создания имиджа заведения
<b>Торговля</b>		
Учет расходов по доставке товаров	Причиной спора с налоговыми органами может стать заявленная сумма расходов на доставку, если налогоплательщик не указал куда включается данная сумма: в состав прямых затрат или в стоимость продукции	В договоре о доставке товаров должно быть указано, включается ли она в стоимость товара или в состав прямых расходов. Также необходимо указать момент перехода права собственности на товар, сторону по доставке товара, порядок оплаты и стоимость транспортных расходов
Распределение затрат, которые	Нередко встают вопросы о правомерности признания в налоговом учете торговых организаций таких расходов, как скидки, бонусы, вознаграждения, расходы на исследование	Необходимо разработать положение о маркетинговой политике, в котором будет изложена ценовая политика организации, указана зависимость цены от различ-

Проблема	Сущность проблемы	Решение проблемы
нельзя однозначно отнести на с/с товаров либо к расходам на продажу	конъюнктуры рынка, сбор информации, связанной с реализацией товаров	ных факторов. Данное положение позволяет документально оформить и экономически обосновать маркетинговые расходы
Порядок отражения расходов на командировки	Проблемы отражения расходов на командировки связаны с: <ul style="list-style-type: none"> <li>- использованием механизма подотчета;</li> <li>- сложностью документального подтверждения командировочных расходов для целей налогообложения;</li> <li>- нормированием в части налогообложения налога на доходы физических лиц (НДФЛ);</li> <li>- особым порядком принятия к вычету сумм «входящего» налога на добавленную стоимость (НДС) по командировочным расходам</li> </ul>	Оправляя работника в командировку, организация должна: <ul style="list-style-type: none"> <li>- закрепить в своих внутренних документах предельный размер суточных для сотрудников, которые направляются в командировки по России и за рубеж;</li> <li>- выдать сотруднику командировочные документы по формам, принятым в организации;</li> <li>- получить от сотрудника по возвращении из командировки документы, подтверждающие произведенные им расходы;</li> <li>- провести анализ соответствия расходов и подтверждающих их документов в целях выявления обоснованности понесенных затрат</li> </ul>
Распределение косвенных расходов	Сложность распределения косвенных затрат заключается в: <ul style="list-style-type: none"> <li>- обосновании и выборе метода их распределения;</li> <li>- выборе базового показателя распределения;</li> <li>- точности определения величины базового показателя распределения</li> </ul>	Целесообразно распределять каждую статью косвенных расходов в зависимости от факторов, которые влияют на их величину. При выборе базы распределения следует исходить из принципа обусловленности, означающего, что та или иная статья косвенных расходов должна распределяться на основе того показателя, который в наибольшей степени влияет на их величину
<b>Промышленность</b>		
Признание расходов на оплату труда	Многие промышленные организации не учитывают, что в некоторых случаях расходы на оплату труда и взносы во внебюджетные фонды РФ должны включаться в стоимости амор-	Несмотря на то, что расходы на оплату труда перечислены в ст. 255 НК РФ, расходы на оплату труда и взносы во внебюджетные фонды РФ работников, за-

Проблема	Сущность проблемы	Решение проблемы
	амортизируемого имущества	нельзя доведением амортизируемого имущества до состояния, в котором оно пригодно к использованию, учитываются в стоимости этого имущества
Определение стоимости основных средств	Типичной ошибкой налогоплательщиков является то, что они учитывают в стоимости основных средств расходы по обучению сотрудника работе с приобретаемым оборудованием	Данные расходы не могут быть включены в первоначальную стоимость, поскольку они не связаны с приобретением основных средств или доведением их до соответствующего состояния. Такие затраты целесообразно оформлять как консультационные услуги и включать их в прочие расходы
Расходы, связанные с ТМЦ	Многие предприятия промышленной отрасли не различают расходы, связанные с подготовкой ТМЦ к использованию и продаже, и расходы, связанные с использованием ТМЦ при производстве продукции	При учете расходов, связанных с использованием ТМЦ при производстве продукции не все расходы будут являться расходами отчетного периода. Необходимо будет рассчитать величину прямых и косвенных расходов
Момент признания затрат на сертификацию продукции	Налоговые инспекторы настаивают на равномерном учете расходов на проведение сертификации продукции. То есть данные расходы, по их мнению, должны равномерно включаться в расходы предприятия в течение срока действия сертификата	Расходы на сертификацию продукции относятся к косвенным расходам, поэтому производственное предприятие вправе включить расходы на сертификацию в состав косвенных расходов, подлежащих учету в том отчетном периоде, в котором они были произведены на основании п. 2 ст. 318 НК РФ
Расходы на НИОКР	Налогоплательщикам порой трудно определить, в состав каких затрат следует отнести расходы на НИОКР: в состав расходов на НИОКР или в состав прочих	Учет затрат на НИОКР зависит от полученного результата. Если они не дали положительного результата, то такие расходы включаются в состав прочих расходов в том отчетном периоде, в котором были осуществлены. Если получен положительный результат - относятся к расходам на НИОКР при условии, что результаты НИОКР внедрены в производство

Результаты проведенного исследования позволили разработать рекомендации для налогоплательщиков налога на прибыль организаций:

1. В учетной политике организации должно быть закреплено четкое разграничение прямых и косвенных расходов, а также порядок их определения.

2. Надлежащее оформление документов, подтверждающих факт осуществления расходов и их экономическую обоснованность, должны производить компетентные работники в области бухгалтерского и налогового учета.

3. При выборе контрагентов необходимо определять их надежность, гарантии качества продукции, соблюдение сроков поставки, отсутствие прогнозов банкротства и т.д. Все сделки должны быть совершены в надлежащей письменной форме.

4. Важно соблюдать принцип целевой направленности расходов. Любой вид расхода, должен быть направлен на получение дохода. Нецелевое использование расходов является причиной возникновения споров с налоговыми органами.

5. Анализируя все плюсы и минусы методов учета сырья и материалов, организация должна выбирать наиболее подходящий из них, соответствующий специфике её отрасли.

6. При возникновении спорных вопросов в определении того или иного вида расхода необходимо обращаться к письменным разъяснениям Министерства финансов Российской Федерации. Также необходимо регулярно проводить анализ арбитражной практики решения вопросов, касающихся порядка признания расходов.

Подводя итог, можно сделать следующие выводы:

- существует несколько классификаций расходов, учитываемых при налогообложении прибыли организаций;

- для принятия к учету расходы должны быть экономически обоснованы, документально подтверждены и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода;

- исходя из специфики отрасли экономики, у различных организаций имеется свой состав расходов по элементам и статьям затрат;

- основными, общими для всех организаций проблемами правильного учета расходов являются проблемы обоснованности расходов, их документального подтверждения, фактического осуществления хозяйственных операций и должной осмотрительности;

- существуют отраслевые проблемы отражения расходов.

Решение проблем, связанных с принятием расходов к учету для целей налогообложения прибыли организаций, на наш взгляд, заключаются в следующем:

- а) положения, касающиеся порядка признания расходов, должны быть закреплены в локальных нормативных актах организаций;

- б) регулярные изменения законодательства о налогах и сборах вызывают необходимость постоянного повышения правовой грамотности налогоплательщиков;

- в) для уменьшения количества споров организаций с налоговыми органами необходимо соблюдение всех условий принятия расходов к учету;

- г) в целях упрощения порядка учета расходов для целей налогообложения прибыли требуется дальнейшее совершенствование действующего налогового законодательство РФ.

### **Библиографический список**

1. Семенихин В.В. Налог на прибыль организаций / В. В. Семенихин // Бухгалтер и закон. – 2010. – № 1, 2.

2. Бахолдина М.Е., Семенова О.Ю. Системный подход к формированию расходов в целях исчисления налога на прибыль / М.Е. Бахолдина

на, О.Ю. Семенова // Научные труды молодых ученых КГТУ. В 2 ч. Часть 2. Вып.9. - Кострома: КГТУ, 2008.

3. Федеральный закон РФ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ «Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая», в ред. от 29.12.2014 г., [электронный ресурс] // СПС Консультант Плюс: база данных.

4. Пермяков Ю.В. Классификация затрат / Ю.В. Пермяков // Главбух. – 2015. - № 5.

5. Вайтман Е.В. Как налоговики рекомендуют организациям делить расходы на прямые и косвенные / Е.В. Вайтман // Российский налоговый курьер. – 2013. – № 22.

6. Формирование затрат организации общественного питания. - Режим доступа - <http://www.audit-it.ru>.

7. Формирование затрат организации торговли. - Режим доступа - <http://www.audit-it.ru>.

8. Учет затрат организации промышленности на производство продукции. - Режим доступа - <http://www.audit-it.ru>.

9. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. - Режим доступа: <http://www.gks.ru>.

10. Образец статей доходов и расходов группы компаний общепита // Вестник индустрии питания России. – 2013.

11. Буреш В.В. Учет расходов торговой организации / В.В. Буреш // Инфо-бухгалтер. – 2014.

12. Соснаускене О. Управление затратами промышленного предприятия / О. Соснаускене // Справочник экономиста. – 2012. - № 2.

13. Расходы, признание которых может привести к доначислению налогов // Российский налоговый курьер. – 2014. - № 7.

14. Шестакова Е. Спорные вопросы налогообложения. Исчисление и уплата налога на прибыль организаций / Е. Шестакова // Финансовая газета. – 2013. - № 22.