

УДК 336.225.621.12

ФОРМИРОВАНИЕ РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

О. Курманбеков, М.О. Курманбекова

Обоснована необходимость формирования расходов в организации по операционной и неоперационной деятельности для целей налогообложения, а также уточнен состав расходов, не подлежащих вычету при определении налогооблагаемой прибыли.

Ключевые слова: расходы; затраты; производственные затраты; операционные расходы; неоперационные расходы; общие и административные расходы; подлежащие вычету; расходы; не подлежащие вычету.

FORMATION OF EXPENSES FOR THE TAXATION

О. Kurmanbekov, M.O. Kurmanbekova

The paper provides justification for necessity of determination of the organizations expenses for operational and non-operational activity for the taxation purposes, and also identifies structure of expenses non-deductible for calculation of taxable profit.

Keywords: expenses; expenditures; production expenditures; operating expenses; non-operating expenses; general and administrative expenses; deductible expenses; non-deductible expenses.

Широкий перечень расходов организации, подлежащих вычету из ее совокупного годового дохода, требует их классификации. На наш взгляд, за основу классификации вычитаемых расходов должна приниматься вторая форма финансовой отчетности о прибылях и убытках. В основу данной формы отчетности положена необходимость раздельной классификации расходов, связанных и не связанных с реализацией, а также обусловленных операционной и неоперационной деятельностью. Вместе с тем действующий в республике Налоговый кодекс (закон Кыргызской Республики от 17 сентября 2008 г. № 231) указывает, что «налогоплательщик имеет право отнести на вычеты только документально подтвержденные расходы, связанные с получением дохода, а также превышение отрицательной суммы курсовой разницы над суммой положительной курсовой разницы и суммы безнадежных долгов [1, ст. 193].

Расходы организации подразделяются на следующие группы:

- связанные с извлечением прибыли;
- не связанные с извлечением прибыли;
- принудительные.

Расходы, связанные с извлечением прибыли, представляют собой затраты на производство и реализацию продукции, а также общие и административные расходы.

Расходы, не связанные с извлечением прибыли, отражают их направление на потребление, социальную поддержку работников, благотворительность и другие гуманитарные цели. Эти расходы способствуют созданию благоприятной обстановки в организации и повышению производительности труда.

Уплаченные налоги, отчисления по обязательному и имущественному страхованию, созданию резервов, экономические санкции образуют принудительные расходы.

В составе расходов, подлежащих вычету, более 80 % занимают расходы на производство и реализацию товаров (работ, услуг) собственного производства, без учета сумм остатков незавершенного производства и нереализованной готовой и отгруженной (дебиторской задолженности) продукции на конец отчетного (налогового) периода. По нашему мнению, в Налоговом кодексе по элементам себестоимости реализованной продукции необходимо раскрыть принципы оценки материальных затрат, расходов на оплату труда и производственных накладных расходов. Тем более принципы оценки производственных запасов раскрыты в действующих Международных стандартах финансовой отчетности в виде Стандарта 2 «Запасы» [2, с. 34]. Раскрытие принципов формирования перечисленных элементов является

основополагающим при вычете из полученного дохода производственных затрат в виде себестоимости реализованных товаров. Поэтому сведение вопросов формирования вычитаемых производственных затрат общей фразой “документально подтвержденные расходы” ничем не оправдано. В то же время в главе, регламентирующей расходы, которые подлежат вычету, раскрываются вычеты сумм расходов на служебные командировки и на представительские расходы, на подготовку и переподготовку кадров, процентных расходов, на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и проектно-изыскательские работы, амортизационных отчислений по долгосрочным активам, на ремонт основных средств, на отчисления по государственному социальному страхованию, на благотворительность. Перечисленные расходы по сравнению с производственными затратами не являются более значимыми, поэтому акценты перемещены в сторону менее значимых расходов, которые не во всех организациях и не всегда возникают. Тем более не имеет основания включение в Налоговый кодекс ст. 198, раскрывающей стоимость основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных запасов, амортизируемых основных средств. Формирование стоимости активов изучается в бухгалтерском финансовом учете.

Если исходить из содержания “Отчета о прибылях и убытках”, то первая группа расходов для определения прибыли должна называться “Расходами основной операционной деятельности”. Вторая группа – это расходы от прочей операционной деятельности, не являющейся основной деятельностью. В отдельную группу должны быть отнесены операционные расходы периода, включающие в себя затраты на реализацию товара, общие и административные расходы.

Последнюю группу составляют расходы неоперационной деятельности, объединяющие расходы по процентам, убытки от курсовых разниц по операциям с иностранной валютой, расходы по безнадежным долгам, убыток от переуступки права требования долга, убытки от обесценения и выбытия инвестиций, убыток от выбытия основных средств и нематериальных активов, а также от изменения справедливой стоимости инвестиций в недвижимость.

Такая группировка расходов позволяет вести отдельный учет расходов, связанных и не связанных с реализацией, а также для обособления учета расходов по операционной и неоперационной деятельности.

При всей логичности данная классификация не дает представления об учитываемых и не

учитываемых при исчислении налога на прибыль расходах и тем самым не способствует решению проблем налогообложения. Расходы, связанные с получением дохода, указанные в ст. 193 Налогового кодекса, не предполагают классификацию расходов организации. По этой причине в Кодексе сделан акцент на раскрытие второстепенных расходов, противоречащих структурной логике “Отчета о прибылях и убытках”.

Вместе с тем содержание данного отчета также требует структурных изменений. В частности, вызывает возражение отражение результатов основной операционной и прочей операционной деятельности. Поскольку отчет отдельно отражает результаты операционной и неоперационной деятельности, то выделение доходов и расходов от прочей операционной деятельности является необоснованным. Исходя из логики выделения операционной и неоперационной деятельности, в действующем Плате счетов [3, с. 5–10] предусмотрены счета, отражающие доходы и расходы от операционной и неоперационной деятельности. По этой причине в Плате счетов отсутствуют счета, учитывающие доходы и расходы от прочей деятельности. К тому же в традиционной дорыночной практике выделяли основную и прочую деятельность, но к последней относили вспомогательные и обслуживающие подразделения организации. Их продукция (работы, услуги) потреблялась основным производством и представляла внутренний оборот. В условиях рыночной экономики может иметь место реализация продукции прочей деятельности за пределы организации. Но эта реализация мало чем отличается от продажи продукции основной деятельности, поэтому расходы прочей операционной деятельности должны быть показаны в составе себестоимости реализации товаров, а доходы – в составе выручки от операционной деятельности.

Необходимость определения себестоимости реализованной продукции по операционной деятельности также обосновывается с позиции методологии бухгалтерского учета производственных накладных расходов. Последние, как косвенные производственные расходы, распределяются не только на основные подразделения, но и на вспомогательные и обслуживающие производства. Аккумуляированные затраты этих производств распределяются в основные подразделения, а если их продукция была продана за пределы организации, то затраты должны быть включены в себестоимость реализованных товаров организации. В результате доходы и расходы по основной операционной и прочей операционной деятельности

отражаются идентично на одних и тех же синтетических счетах, а по видам реализованной продукции и оказываемых услуг должны быть открыты аналитические счета.

Операционные расходы периода формируются с дифференциацией на расходы по реализации и общие и административные затраты. В отчете по определению финансового результата от операционной деятельности из состава расходов по реализации выделяется амортизация. По нашему мнению, такое выделение имеет сугубо аналитическое значение и для выработки амортизационной политики организации. Оно обусловлено тем, что в составе расходов, связанных с реализацией, значительную долю занимает амортизация в виде части стоимости складских помещений и торгового оборудования. То же самое можно сказать и в отношении амортизации в структуре общих и административных расходов. Из их общей суммы выделены расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов.

Из достаточно обширного вида доходов и расходов от неоперационной деятельности показаны лишь процентные доходы и расходы, доходы и убытки от курсовых разниц по операциям с иностранной валютой и прочие неоперационные доходы и расходы. В то же время вне поля зрения остались доходы от ассоциированных дочерних филиалов, от дивидендов, расходы по безнадежным долгам. По нашему мнению, неоперационные доходы и расходы следовало бы раскрыть с разбивкой на инвестиционную и финансовую деятельность по следующим позициям. По инвестиционной деятельности, помимо процентных доходов и расходов, следует показать денежные поступления и их отток по операциям с ценными бумагами, нематериальными активами и от прочей инвестиционной деятельности. По финансовой деятельности необходимо отражать доходы и расходы от полученных и погашенных кредитов и займов, прочие поступления и выплаты по финансовой деятельности. Более развернутое отражение неоперационных расходов, дополненное финансовыми результатами от ликвидации основных средств, кроме обеспечения надежности их формирования, имело бы значительное аналитическое значение.

При организации бухгалтерского финансового учета организации ориентируются на требования Налогового кодекса [3, с. 95–102], а при формировании финансовой отчетности – на общепринятые принципы его организации, поэтому разрабатываемый новый, третий по счету, Налоговый кодекс республики должен максимально учесть общепринятые принципы формирования расходов,

принимаемых к вычету при налогообложении организации, а также допущенные недоработки.

При формировании расходов для определения налогооблагаемой прибыли необходимо исследовать состав расходов, не подлежащих вычету. В их состав включены разноплановые расходы:

- покрываемые за счет нераспределенной прибыли;
- налоги;
- сверхнормативные затраты;
- затраты, возникающие по операциям, не связанным с получением дохода.

В состав расходов, не подлежащих вычету, не должны быть включены затраты организации, покрываемые за счет нераспределенной прибыли. К ним относятся расходы, связанные с возведением и приобретением амортизируемого имущества и другие капитальные затраты (вложения в долгосрочные активы); налоговые санкции, пени и проценты, вносимые в государственный бюджет и Социальный фонд республики; отчисления в создаваемые резервы. На наш взгляд, перечисленные направления использования нераспределенной прибыли не сопровождаются уменьшением экономических выгод организации и не отвечают критериям определения ее прибыли.

Налоги с точки зрения оттока денежных средств являются расходами организации. Организация по уплате таких видов косвенных налогов, как налог на добавленную стоимость, налог с продаж и акцизный налог, не несет расходов, они перекладываются на потребителя, а по налогу на прибыль имеет снижение источника его уплаты. Таким образом, их включение в состав расходов, не подлежащих вычету, необоснованно.

Сверхнормативные расходы в виде превышения суммы естественных потерь и убылей сверх нормы, а также выплаченных суточных по командировочным сверх установленных пределов, за исключением затрат по эксплуатации социальных объектов над полученными доходами включаются в себестоимость продукции. Но эти расходы при определении налогооблагаемой прибыли не берутся во внимание. В этом смысле сверхнормативные расходы являются не подлежащими к вычету.

В состав расходов, возникающих по операциям, не связанным с получением дохода, включают любые затраты, не вызванные производственной необходимостью, а также затраты на приобретение, содержание и управление собственностью, доход, который не подлежит налогообложению; убытки от продажи или обмена собственности аффилированным лицам; затраты аффилированных лиц, не связанных с осуществлением экономической

деятельности; оплата ценовых разниц товаров и услуг работникам организации при реализации по льготным ценам и тарифам ниже рыночных.

В состав расходов, не подлежащих вычету, включены затраты, характер и размер которых не может быть определен подтверждающими документами, а также затраты, не связанные с получением дохода. Первые из них не соответствуют определению расходов, а вторые не берутся во внимание по причине того, что они не отвечают требованиям признания дохода. Эти уточнения обеспечат “тесную связь между финансовой и налоговой отчетностью субъектов и приведут к изменению величины налогооблагаемой прибыли” [2, с. 28].

Анализируя состав расходов для расчета налогооблагаемой прибыли, можно сделать следующие выводы.

Во-первых, необходимо формировать расходы организации по операционной и неоперационной деятельности.

Во-вторых, расходы по основной операционной и прочей операционной деятельности должны быть отражены идентично, что снимает необходимость отдельного синтетического счета по последнему виду деятельности.

В-третьих, неоперационные расходы по инвестиционной и финансовой деятельности должны

быть отражены по значимым видам расходов более развернуто.

В-четвертых, в состав расходов, не подлежащих вычету, должны быть включены только те затраты, которые связаны с получением дохода. Из этих соображений следует сохранить необходимость корректировки сверхнормативных расходов, включаемых в себестоимость продукции.

Идентичное формирование расходов для составления финансовой отчетности и для целей налогообложения повысит надежность определения показателей финансовых результатов и значительно упростит ведение налогового учета.

Литература

1. Налоговый кодекс Кыргызской Республики. Бишкек: Академия, 2013. 272 с.
2. Курманбеков О. Оценка – основа представления финансового положения и финансового результата компании / О. Курманбеков // Вестн. КРСУ. 2017. Т. 17. № 2.
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов и методические рекомендации по его применению. Бишкек, 2002. (Постановление Государственной комиссии при Правительстве Кыргызской Республики по стандартам финансовой отчетности и аудиту от 18.11.2002 г. № 28).