

УДК 657.631

## КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ – ПУТЬ К ИХ ЭКОНОМИЧЕСКОМУ ОБОСНОВАНИЮ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ

*канд. экон. наук, доц. В.С. АНИЩЕНКО*

*(Белорусский государственный экономический университет, Минск)*

*Анализируется роль управления затратами в современных условиях хозяйствования как фактора повышения результатов деятельности производства. Представлена научно обоснованная классификация затрат, подразумевающая создание информационной базы, которая обеспечивает не только принятие эффективных управленческих решений, но и реализацию требований по экономическому обоснованию затрат.*

**Ключевые слова:** управление затратами, классификация затрат, экономическое обоснование, прибыль, налогообложение прибыли.

**Введение.** Основопологающим условием учета затрат при налогообложении прибыли до 2017 года была связь их с производством и реализацией товаров (работ, услуг). С учетом внесенных с 1 января 2017 года в налоговое законодательство изменений появилось еще одно требование: затраты должны быть экономически обоснованы. Затраты – это стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности. С точки зрения бухгалтерского учета затраты могут быть: активами – организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах; расходами отчетного периода – организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах (пункт 1 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов) [1].

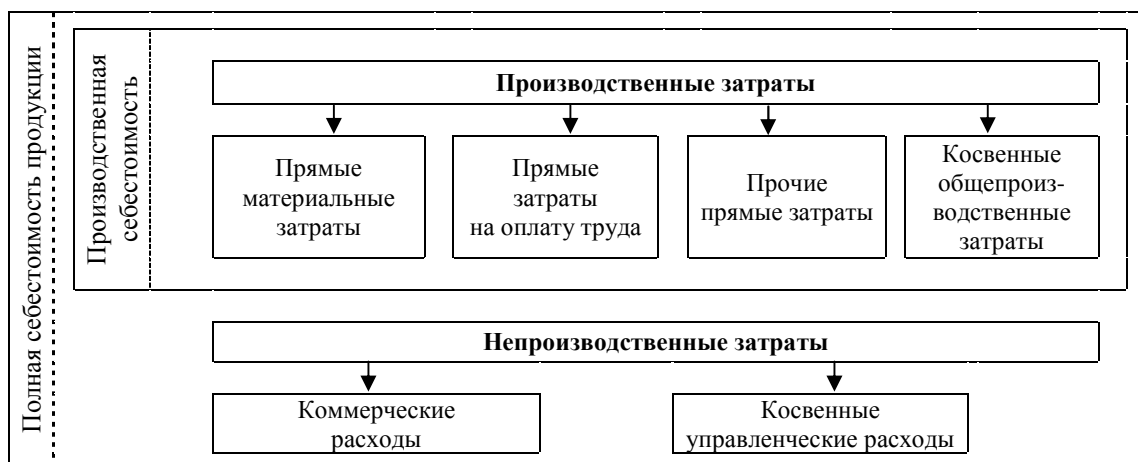
В свою очередь, активы – имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод. Расходы – уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации (ст. 1 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности») [2].

Как видим, понятие «затраты» и «расходы организации» не являются односмысловыми. Расходы представляют собой только часть затрат организации, которая соответствует полученным в отчетном периоде доходам, т.е. расходы соотносятся с доходами для оценки результатов деятельности организации.

Доходы и расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на следующие:

- доходы и расходы по текущей деятельности;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности [1].

Действующая практика учета затрат базируется на классификации их по функциям, выделяя при этом две ключевые группы: производственные и непроизводственные затраты, тем самым определяя наполняемость себестоимости с учетом норм действующего законодательства (рисунок 1).



**Рисунок 1. – Классификация затрат по функциям**

*Источник:* собственная разработка.

Наличие исключительных критериев в составе экономически обоснованных затрат требует пояснения данного термина. Так, в пункте 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации [3] указано, что под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Требования, выделяемые фискальными ведомствами Российской Федерации, соответствие которым позволяет говорить об обоснованности затрат:

- обусловленность целями получения дохода;
- удовлетворение принципу рациональности;
- обусловленность обычаям делового оборота.

По существу, адаптируя указанные требования к реалиям отечественной практики, допустимо считать, что для признания затрат экономически обоснованными необходимо соблюдение следующих условий:

- затраты осуществлены в рамках деятельности, направленной на получение дохода;
- произведены с целью получения дохода или уменьшения возможного убытка;
- их необходимость рациональна и может быть обусловлена обычаями делового оборота;
- они не должны быть завышены;
- их величина документально подтверждена.

В противном случае затраты могут быть признаны необоснованными, т.е. противоречащими действующему законодательству. Необоснованные затраты отличаются от нецелевых затрат. Что касается необоснованных затрат, то законодательство устанавливает ряд требований к ведению бухгалтерского учета, в частности, основанием для бухгалтерской записи является первичный учетный документ, прошедший внутренний контроль. Первичный документ нужно составлять при совершении каждого факта хозяйственной жизни, если это невозможно, то непосредственно после его окончания. Такие правила установлены статьей 10 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» [2]. Несоблюдение правил ведения бухгалтерского учета – прямой путь к необоснованности расходов организации. Нецелевым же использованием признается направление, в первую очередь бюджетных средств, на цели, которые не предусмотрены условиями их получения.

Рассматривая обоснованность затрат как основное условие признания расходов в целях налогообложения прибыли, нельзя руководствоваться только основными критериями их обоснованности. Признание тех или иных затрат экономически оправданными и, следовательно, уменьшающими полученные доходы может быть обусловлено самыми разнообразными обстоятельствами, доказывать наличие или отсутствие которых в каждом конкретном случае обязаны как налогоплательщики, так и налоговые органы. Неоспоримый факт обоснованности затрат – взаимосвязь расходов и предпринимательской деятельности. Согласно статье 1 Гражданского кодекса Республики Беларусь [4] предпринимательская деятельность – самостоятельная, осуществляемая на свой риск и под свою имущественную ответственность и направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи вещей, от выполнения работ или оказания услуг. Поэтому налогоплательщику нужно сделать так, чтобы из договоров, оправдательных и других документов четко следовало, какие товары были приобретены (услуги оказаны, работы выполнены) и для каких целей они были использованы.

Справедливо отметить, что критерий направленности затрат на получение доходов расплывчат. Согласно определению предпринимательской деятельности она направлена на систематическое извлечение прибыли, но организация не всегда может получить прибыль. Направленность на получение прибыли не означает, что результатом деятельности должна быть прибыль. Все это свидетельствует не о результате деятельности организации, а только о ее намерении.

Термин «затраты» согласно пункту 2 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов [1] также предполагает получение экономических выгод от произведенных затрат, что свидетельствует о их направленности, а не о том, что затраты признаются обоснованными только в случае получения прибыли. Ошибочно связывать обоснованность затрат и результаты деятельности организации, так как последние зависят не только от размера и вида расходов, но и ряда других факторов, например, конкуренции. Затраты могут быть направлены не на получение доходов, а на снижение предполагаемых убытков.

Рациональность расходов предполагает, что затраты необходимы для осуществления деятельности, они выгодны на основании нескольких возможных вариантов расходования средств и не завышены. Безусловно, рациональность – это один из самых сложных элементов обоснованности затрат, так как под него можно подвести всевозможные причины. В отношении нестандартных затрат, возникающих в организации, бухгалтеру необходимо иметь доказательства своей правоты.

Необходимость несения затрат может быть обусловлена традиционными отношениями, сложившимися в бизнесе. То есть при осуществлении хозяйственных операций необходимо нести дополнительные расходы, которые законодательством не предусмотрены, но без которых организация теряет какие-либо преимущества, не может заключить сделки.

Затраты, удовлетворяющие принципу рациональности, не должны быть завышены. Для этого в статье 131 Налогового кодекса Республики Беларусь [5] в отношении некоторых затрат предусмотрены

нормы, например, суточные для командировок и др. В большинстве своем затраты не нормируются, но это не означает, что в случае проверок не возникнет вопрос на предмет завышения затрат.

Пункт 2 статьи 130 Налогового кодекса [5] требует, чтобы затраты удовлетворяли означенным критериям, один из которых – документальное подтверждение. В Налоговом кодексе для целей документального подтверждения понесенных расходов присутствует отсылка к документам бухгалтерского учета. Какие документы должны подтверждать понесенные расходы и как они должны быть оформлены в ряде случаев в бухгалтерском и, соответственно, в налоговом учете четко не определено. Следовательно, ими могут служить любые документы (с учетом соблюдения обязательных реквизитов в соответствии со статьей 10 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» [2]), на основании которых можно определить, что расходы имели место, и тем самым подтвердить обоснованность затрат.

**Заключение.** Анализ сущности затрат на основе их классификации по функциональной роли (производственные и непроизводственные затраты) показал, что категория «экономически обоснованные затраты» характерна и востребована не только в целях налогообложения, но и бухгалтерского учета. Вместе с тем процедура обоснованности затрат требует дальнейшей проработки, уточнения.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 30.09.2011, № 102 (в ред. от 31.12.2013 № 96).
2. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь от 12.07.2013, № 57-3.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. 2) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.
4. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998, № 218-3.
5. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29.12.2009, № 71-3.
6. Конституция Республики Беларусь 1994 года.

*Поступила 10.04.2017*

#### CLASSIFICATION OF COSTS – THE WAY TO THEIR ECONOMIC JUSTIFICATION FORTAXATION OF PROFITS

**V. ANISCHENKO**

*In modern conditions of management, the role of cost management increases. A scientifically based classification of costs implies the creation of an information base that ensures not only the adoption of effective management decisions, but also the implementation of requirements for the economic justification of costs.*

**Keywords:** *cost management, classification of costs and economic justification, profit, taxable profit.*