

УДК 657.471

## **СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ**

**Сметанко А.В.**

*д.э.н., доцент кафедры учета, анализа и аудита  
Институт экономики и управления ФГАОУ ВО  
«КФУ им. В.И. Вернадского»,  
Симферополь, Россия*

**Майданик Ю.В.**

*студент кафедры учета, анализа и аудита  
Институт экономики и управления ФГАОУ ВО  
«КФУ им. В.И. Вернадского»,  
Симферополь, Россия*

**Аннотация.** В статье проведен сравнительный анализ бухгалтерского и налогового учета расходов на продажу. Рассмотрены основные нормативные документы, регламентирующие учет данных расходов, выявлены различия в признании, оценке и классификации расходов на продажу в бухгалтерском и налоговом учете. Проанализированы причины возникновения временных и постоянных разниц, а также предложены рекомендации по сближению бухгалтерского и налогового учета расходов на продажу.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, налоговый учет, расходы на продажу, сравнительный анализ, Налоговый кодекс.

## **COMPARATIVE ANALYSIS OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING OF SELLING EXPENSES**

**Smetanko A.V.**

*DhD., Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit  
Institute of Economics and Management of the Federal State Autonomous  
Educational Institution of Higher Education  
«KFU im. V.I. Vernadsky»,*

*Simferopol, Russia*

**Maydanik Y.V.**

*Student of the Department of Accounting, Analysis and Audit  
Institute of Economics and Management of the Federal State Autonomous  
Educational Institution of Higher Education  
'KFU named after V.I. Vernadsky',  
Simferopol, Russia*

**Abstract.** In the article the comparative analysis of accounting and tax accounting of expenses on sale is carried out. The main normative documents regulating the accounting of these expenses are considered, the differences in recognition, evaluation and classification of selling expenses in accounting and tax accounting are revealed. The reasons of occurrence of temporary and permanent differences are analysed, and also recommendations on convergence of accounting and tax accounting of expenses on sale are offered.

**Keywords:** accounting, tax accounting, selling expenses, comparative analysis, Tax Code.

Эффективное управление расходами на продажу является одним из ключевых факторов обеспечения прибыльности и конкурентоспособности предприятий. Расходы на продажу – это затраты, связанные с реализацией товаров, работ, услуг, включая затраты на транспортировку, хранение, рекламу, оплату труда персонала, занятого продажами, и другие аналогичные расходы [1].

Бухгалтерский и налоговый учет расходов на продажу имеют свои цели и задачи, что приводит к возникновению различий в методологии учета данных расходов. Бухгалтерский учет направлен на формирование достоверной и объективной информации о финансовом положении организации, а налоговый учет – на определение налоговой базы по налогу на прибыль.

В связи с этим, возникает необходимость проведения сравнительного анализа бухгалтерского и налогового учета расходов на продажу для выявления различий и определения их влияния на финансовые показатели организации.

Основным нормативным документом, регулирующим порядок учета расходов в бухгалтерском учете, является Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Согласно п. 2 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) [5].

Согласно п. 9 ПБУ 10/99, расходы на продажу признаются в себестоимости проданных продукции, товаров, услуг полностью в том отчетном году, в котором их признали в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Согласно Приказу Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» расходы на продажу отражаются на счете 44 «Расходы на продажу» [4]. Данный счет предназначен для систематизации информации о расходах, связанных с реализацией продукции, товаров, работ и услуг.

Аналитический учет по счету 44 ведется по статьям расходов, таким как:

- Транспортные расходы;
- Расходы на оплату труда;
- Расходы на аренду;
- Расходы на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
- Расходы по хранению товаров;
- Рекламные расходы;
- Представительские расходы;
- Командировочные расходы;
- Другие аналогичные по назначению расходы.

В конце каждого месяца расходы на продажу списываются с кредита счета 44 в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90.07 «Расходы на продажу»).

Налоговый учет расходов на продажу регулируется главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ). В соответствии со ст. 252 НК РФ, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком [2].

Расходы на продажу относятся к косвенным расходам, которые в полном объеме уменьшают доходы от реализации текущего отчетного (налогового) периода (ст. 318 НК РФ).

В налоговом учете расходы на продажу, как правило, подразделяются на:

- Материальные расходы (ст. 254 НК РФ);
- Расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ);
- Амортизационные отчисления (ст. 259 НК РФ);
- Прочие расходы (ст. 264 НК РФ).

В таблице 1 приведен сравнительный анализ бухгалтерского и налогового учета расходов на продажу.

Таблица 1 – Сравнительный анализ бухгалтерского и налогового учета расходов на продажу

| Критерий сравнения  | Бухгалтерский учет                                                     | Налоговый учет                                                                                                                     |
|---------------------|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Нормативная база    | ПБУ 10/99, План счетов                                                 | Глава 25 НК РФ                                                                                                                     |
| Цель учета          | Формирование достоверной информации о финансовом положении организации | Определение налоговой базы по налогу на прибыль                                                                                    |
| Критерии признания  | Уменьшение экономических выгод, документальная подтвержденность        | Обоснованность и документальная подтвержденность                                                                                   |
| Метод признания     | В периоде возникновения                                                | В периоде возникновения (как правило)                                                                                              |
| Состав расходов     | Перечень статей расходов, определенных организацией                    | Перечень расходов, определенных НК РФ (материальные, на оплату труда, амортизация, прочие)                                         |
| Нормируемые расходы | Отсутствуют                                                            | Представительские расходы: 4% от расходов на оплату труда;<br>Некоторые виды рекламных расходов: не более 1% выручки от реализации |

|                |                                                    |                                                             |
|----------------|----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| Метод списания | Списываются на расходы периода по окончании месяца | Списываются на расходы периода в составе косвенных расходов |
|----------------|----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|

В бухгалтерском учете расходы признаются при наличии уверенности в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации и сумма расхода может быть надежно оценена. В налоговом учете для признания расхода необходимо его обоснованность, документальная подтвержденность и связь с деятельностью, направленной на получение дохода.

Как в бухгалтерском, так и в налоговом учете расходы должны быть подтверждены первичными учетными документами, соответствующими требованиям законодательства [7]. Однако, в налоговом учете требования к оформлению документов могут быть более строгими.

Одним из основных различий между бухгалтерским и налоговым учетом расходов на продажу является состав расходов, признаваемых для целей учета.

Например, представительские расходы в бухгалтерском учете признаются в полном объеме, а в налоговом учете – в пределах норматива, установленного п. 2 ст. 264 НК РФ (не более 4% от Фонда оплаты труда). Рекламные расходы также могут иметь ограничения в налоговом учете. Согласно п. 4 ст. 264 НК РФ, ненормируемые рекламные расходы включаются в состав прочих расходов в полном объеме, а нормируемые – в пределах 1% выручки от реализации.

В бухгалтерском учете оценка расходов производится на основе фактических затрат, связанных с приобретением активов или оказанием услуг. В налоговом учете оценка расходов также производится на основе фактических затрат, но при этом могут применяться специальные правила оценки, установленные НК РФ.

Что касается амортизационных отчислений, то в бухгалтерском учете существует три метода начисления амортизации (линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод пропорционально объемам работ и продукции), а

в налоговом учете их всего два (линейный и нелинейный). Линейный — самый простой метод начисления амортизации, так как расчёты можно сделать по одной формуле для налогового и бухгалтерского учёта.

Различия в бухгалтерском и налоговом учете приводят к возникновению временных и постоянных разниц. Временные разницы — это разницы, которые возникают в результате различий в моментах признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Временные разницы приводят к образованию отложенных налоговых активов (ОНА) и отложенных налоговых обязательств (ОНО). Постоянные разницы — это разницы, которые возникают в результате того, что отдельные виды доходов и расходов признаются только в бухгалтерском учете или только в налоговом учете [6]. Постоянные разницы не приводят к образованию ОНА и ОНО.

Например, нормируемые рекламные расходы приводят к возникновению постоянной разницы, поскольку сумма расходов, превышающая установленный норматив, не признается для целей налогообложения. Амортизационная премия, применяемая в налоговом учете, приводит к возникновению временной разницы, поскольку она влияет на размер амортизационных отчислений в течение срока полезного использования объекта основных средств.

Рассмотрим предприятие, которое занимается производством и продажей молочной продукции. В текущем месяце у предприятия возникли следующие расходы на продажу:

1. Транспортные расходы на доставку продукции покупателям: 100 000 руб. (включая НДС).
2. Расходы на оплату труда продавцов: 500 000 руб. (включая страховые взносы).
3. Расходы на аренду торговых помещений: 200 000 руб. (включая НДС).
4. Рекламные расходы: 150 000 руб. (включая НДС), в том числе:
  - Расходы на рекламу в СМИ (ненормируемые): 100 000 руб.
  - Расходы на проведение розыгрыша (нормируемые): 50 000 руб.

5. Представительские расходы: 50 000 руб. (включая НДС)

Выручка от реализации продукции за месяц составила 5 000 000 руб. (без НДС), а расходы на оплату труда составляют 800 000 руб.

Бухгалтерский учет:

- Транспортные расходы:

Сумма НДС: 100 000 руб. / 120% × 20% = 16 666,67 руб.

Сумма расходов без НДС: 100 000 руб. - 16 666,67 руб. = 83 333,33 руб.

Дт 44 Кт 60 – 83 333,33 руб.

Дт 19 Кт 60 – 16 666,67 руб.

- Расходы на оплату труда продавцов:

Дт 44 Кт 70, 69 – 500 000 руб.

- Расходы на аренду торговых помещений:

Сумма НДС: 200 000 руб. / 120% × 20% = 33 333,33 руб.

Сумма расходов без НДС: 200 000 руб. - 33 333,33 руб. = 166 666,67 руб.

Дт 44 Кт 60 – 166 666,67 руб.

Дт 19 Кт 60 – 33 333,33 руб.

- Рекламные расходы:

Сумма НДС: 150 000 руб. / 120% × 20% = 25 000 руб.

Сумма расходов без НДС: 150 000 руб. - 25 000 руб. = 125 000 руб.

Дт 44 Кт 60 – 125 000 руб.

Дт 19 Кт 60 – 25 000 руб.

- Представительские расходы:

Сумма НДС: 50 000 руб. / 120% × 20% = 8 333,33 руб.

Сумма расходов без НДС: 50 000 руб. - 8 333,33 руб. = 41 666,67 руб.

Дт 44 Кт 71 – 41 666,67 руб.

Дт 19 Кт 71 – 8 333,33 руб.

Списание расходов на продажу:

Дт 90.07 Кт 44 (83 333,33 + 500 000 + 166 666,67 + 125 000 + 41 666,67) =

916 666,67 руб.

## Налоговый учет:

- Транспортные расходы: включаются в состав расходов на продажу в размере 83 333,33 руб. (без НДС), НДС принимается к вычету в общем порядке.
- Расходы на оплату труда продавцов: включаются в состав расходов на продажу в размере 500 000 руб. (включая страховые взносы).
- Расходы на аренду торговых помещений: включаются в состав расходов на продажу в размере 166 666,67 руб. (без НДС), НДС принимается к вычету в общем порядке.
- Рекламные расходы: расходы на рекламу в СМИ (ненормируемые) включаются в состав расходов в полном объеме: 100 000 руб.; расходы на распространение рекламных листовок (нормируемые) включаются в пределах норматива:  $5\,000\,000\text{ руб.} \times 1\% = 50\,000\text{ руб.}$  (вся сумма принимается).
- Представительские расходы: включаются в состав расходов в пределах норматива:  $800\,000\text{ руб.} \times 4\% = 32\,000\text{ руб.}$  (таблица 2).

Таблица 2 – Анализ различий и учет постоянных и временных разниц

| Статья расходов           | Бухгалтерский учет | Налоговый учет  | Разница       | Тип разницы |
|---------------------------|--------------------|-----------------|---------------|-------------|
| Транспортные расходы      | 83 333,33 руб.     | 83 333,33 руб.  | 0             | -           |
| Расходы на оплату труда   | 500 000 руб.       | 500 000 руб.    | 0             | -           |
| Расходы на аренду         | 166 667,67 руб.    | 166 667,67 руб. | 0             | -           |
| Рекламные расходы         | 125 000 руб.       | 125 000 руб.    | 0             | -           |
| Представительские расходы | 41 666,67 руб.     | 32 000 руб.     | 9 666,67 руб. | Постоянная  |
| Итого                     | 916 666,67 руб.    | 907 000 руб.    | 9 666,67 руб. |             |

В данном примере единственное расхождение возникает по представительским расходам. В бухгалтерском учете вся сумма (41 666,67 руб.) признается в расходах на продажу, а в налоговом учете – только 32 000 руб. Это приводит к возникновению постоянной разницы в размере 9 666,67 руб., которая не влияет на формирование отложенных налоговых активов и обязательств.

Расходы на продажу составили 907 000 руб. (83 333,33+500 000+166 666,67+125 000+32 000).

Тогда, прибыль до налогообложения составляет 4 093 000 руб. (5 000 000 – 907 000).

Данный пример наглядно демонстрирует различия в бухгалтерском и налоговом учете расходов на продажу. Важно отметить, что, хотя в данном примере постоянная разница возникла только по представительским расходам, в реальной практике могут возникать и другие расхождения, обусловленные различными требованиями законодательства и учетной политики организации.

Полная унификация бухгалтерского и налогового учета расходов на продажу представляется маловероятной в связи с различием целей и принципов данных видов учета. Однако, возможно частичное сближение, направленное на упрощение учетных процессов и расходов на продажу. Это можно сделать путем отражения в учетной политике выбора методов учета, совпадающих в бухгалтерском и налоговом учете (например, метода оценки запасов) [3]; установления лимитов и нормативов расходов, аналогичных тем, которые установлены НК РФ; использования специализированного программного обеспечения, позволяющего вести параллельный учет расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Сравнительный анализ бухгалтерского и налогового учета расходов на продажу показал, что существуют существенные различия в признании, оценке и классификации данных расходов. Эти различия приводят к возникновению временных и постоянных разниц, что усложняет учетные процессы и требует дополнительных усилий по ведению параллельного учета. Сближение бухгалтерского и налогового учета расходов на продажу позволит упростить учетные процессы, снизить трудоемкость учета и повысить достоверность финансовой отчетности организации.

### Библиографический список:

1. Дорман, В. Н. Коммерческая организация: доходы и расходы, финансовый результат: учебное пособие / В. Н. Дорман. — Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2020. — 108 с.
2. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 28.12.2024, с изм. от 21.01.2025) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.04.2025) / [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : [сайт]. — URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/3fdee9a04c76f1af1e084502759523cd77da7d16/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/3fdee9a04c76f1af1e084502759523cd77da7d16/) (дата обращения: 07.04.2025).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) : [утверждено Минфином России 6 октября 2008 г.] // КонсультантПлюс : [сайт]. — URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/) (дата обращения: 07.04.2025).
4. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» [Электронный ресурс]. // КонсультантПлюс : [сайт]. - URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_29165/?ysclid=lph0og8axz454452218](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/?ysclid=lph0og8axz454452218) (Дата обращения: 08.04.2025).
5. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790) / [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : [сайт]. — URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12508/39d409dea3bbd43f2961eb58c578f70c38ccedbc/?ysclid=m9a1kd0xfx242733918](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/39d409dea3bbd43f2961eb58c578f70c38ccedbc/?ysclid=m9a1kd0xfx242733918) (дата обращения: 09.04.2025).

6. Приказ Минфина России от 19.11.2002 N 114н (ред. от 20.11.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.12.2002 N 4090) Как применять ПБУ 18/02 при возникновении постоянных разниц / [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : [сайт]. — URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_40313/13fc1eb802096238c4a76e19c4dbab96c99a25d2/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/13fc1eb802096238c4a76e19c4dbab96c99a25d2/) (дата обращения: 08.04.2025).

7. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ (последняя редакция) / [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : [сайт]. — URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/?ysclid=m9b8zuejy657105200](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/?ysclid=m9b8zuejy657105200) (дата обращения: 07.04.2025).

*Оригинальность 79%*