

Касаева Тамара Васильевна,
кандидат технических наук, доцент,
заведующая кафедрой
Витебского государственного технологического университета.
Беларусь, г. Витебск
E-mail: kasaevatv@mail.ru

Васёха Ольга Владимировна,
экономист СООО «Белвест».
Беларусь, г. Витебск
E-mail: vasiokha@gmail.com

Коваленко Жанна Анатольевна,
старший преподаватель
Витебского государственного технологического университета.
Беларусь, г. Витебск
E-mail: napsikov@mail.ru

DOI 10.51832/2223-7984_2021_5_180

НОРМИРУЕМЫЕ ЗАТРАТЫ И ПРОБЛЕМЫ ИХ УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ

Налоговый Кодекс Республики Беларусь претерпевает ряд изменений, которые в значительной мере касаются налога на прибыль, регулирования величины затрат, учитываемых при исчислении налогооблагаемой базы для расчета величины налога на прибыль. Редакция Налогового Кодекса, введенная в действие с 1 января 2019 года, содержит новую статью «нормируемые затраты», а в дополнение к ней применено понятие «прочие нормируемые затраты». Это новшество вызвало много вопросов и разногласий среди теоретиков и практиков учета, выявило целый ряд несоответствий Налогового Кодекса и существующей практики нормирования затрат. Поэтому в 2021 году уже была представлена новая редакция, уточняющая перечень нормируемых затрат. В связи с этим особую актуальность приобрели вопросы учета, анализа и контроля нормируемых затрат. Авторами предлагается такой вариант отражения нормируемых затрат на счетах бухгалтерского учета, который позволит информационно обеспечить не только налоговый учет и контроль, но и проанализировать их величину, структуру, динамику. Предложена методика оценки величины нормируемых затрат на сумму налога на прибыль.

Ключевые слова: нормируемые затраты, прочие нормируемые затраты, учет, контроль, анализ.

Введение

В действующей до 2019 года редакции Налогового Кодекса Республики Беларусь (далее – НК РБ) [1, 2] для целей налогообложения нормировались только командировочные расходы, расходы на топливно-энергетические ресурсы, суммы недостач, потерь или порчи имущества, по которым имелись нормы естественной убыли, а также затраты по контролируемой задолженности. Введение с 2019 года в НК РБ 171

статьи «Нормируемые затраты», которая представляет собой строго ограниченный перечень учитываемых при налогообложении расходов, законодателем было представлено в качестве меры по снижению налоговой нагрузки коммерческих организаций.

В дополнение к нормируемым затратам появилось понятие прочих нормируемых затрат и было установлено, что при расчете налога на

прибыль совокупный размер прочих нормируемых затрат не может превышать 1 % выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и сумм доходов от операций по сдаче в аренду, иное возмездное или безвозмездное пользование имущества с учетом НДС.

Вместе с данным нововведением появилось множество вопросов и проблем, активно обсуждаемых в публикациях и на практике [3, 4, 5, 6, 10, 11, 12], к числу наиважнейших из которых относились:

- несовпадение терминологии и группировки доходов и расходов организации в налоговом и бухгалтерском учете;

- периоды признания некоторых доходов и расходов для целей бухгалтерского и налогового учета;

- вопрос о принятии для расчета размера прочих нормируемых затрат выручки (дохода) от реализации основных средств и ценных бумаг;

- включение в состав прочих нормируемых затрат на оплату дополнительных отпусков и др.

Для устранения возникших несоответствий редакция НК РФ 2019 года вновь требовала некоторых корректировок и разъяснений, которые и были представлены в январе 2021 года. Оптимизирована 171 статья НК РФ, уточнен и изменен перечень прочих нормируемых затрат, определены единые формулировки и подходы к нормированию. Однако, для оценки характера рассматриваемых нововведений, требуется комплексное изучение такого явления, как нормируемые затраты. Если изначально законодателем данная новация была представлена в качестве меры по снижению налоговой нагрузки для организаций путем предоставления им права на корректировку некоторых видов затрат для целей обложения налогом на прибыль, то исследование поведения нормируемых в рамках учетной системы организации затрат позволит дать ответ на вопрос, так ли это на самом деле.

В настоящее время законодательством установлен только порядок нормирования затрат для целей налогообложения. Порядок учета, анализа и контроля организации должны разрабатывать самостоятельно. На наш взгляд, в первую очередь необходимо разработать соответствующую систему учета нормируемых затрат, что позволит создать достаточное информационное обеспечение для дальнейшего анализа и контроля. Так как общепринятых методик, необходимых для реализации указанных задач не существует, исследование нормируемых затрат требует разработки соответствующего инструментария. Это определяет особую актуальность предлагаемого материала.

Нормируемые затраты как самостоятельный объект учетной системы

Расширение перечня нормируемых затрат, установление единого норматива для прочих нормируемых затрат привело к необходимости выделения указанных затрат в отдельный объект бухгалтерского учета, так как только в бухгалтерском учете может быть сформирована информация, необходимая налоговому учету.

У любой промышленной организации часть нормируемых затрат «оседает» в составе готовой, но не реализованной продукции, поскольку они определяют сумму учитываемых при налогообложении нормируемых затрат не в момент их осуществления (отражения на счетах затрат 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные затраты»), а в тот момент, когда они списываются на финансовые результаты в дебет счета 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг».

Методика определения суммы прочих нормируемых затрат, приходящихся на реализованные товары, работы, услуги, законодательно не установлена, поэтому организациям необходимо разрабатывать и закреплять ее в учетной политике самостоятельно. В данном исследовании была предпринята попытка разработки такой методики учета, которая бы позволила распределять их между отчетными периодами, то есть между себестоимостью реализованной продукции и себестоимостью запасов готовой продукции.

На наш взгляд, для контроля за уровнем прочих нормируемых затрат, учитываемых как единый норматив, имеет смысл организовать их учет на отдельном забалансовом счете 020 «Прочие нормируемые затраты».

Кроме обеспечения отдельного учета прочих нормируемых затрат, организацией также должен быть установлен порядок их списания, так как это поможет избежать некоторых проблем, касающихся отражения затрат в себестоимости продукции или в составе внереализационных расходов. В качестве примера могут выступать взносы в Фонд социальной защиты населения и Белгосстрах, исчисленные из выплат работникам, относимых к прочим нормируемым затратам.

Поэтому целесообразно сделать запись в учетной политике организации об очередности включения прочих нормируемых затрат (прямым счетом, а не пропорционально), по нашему мнению, в следующем порядке:

- 1) затраты зарплатного характера:

- со счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные затраты»;

- со счета 26 «Общехозяйственные затраты»;

2) представительские расходы;

3) расходы, осуществляемые за счет прибыли.

Предлагаемый порядок учета прочих нормируемых затрат соответствует всем основным принципам бухгалтерского учета, сформированным в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и других нормативно-правовых актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета [7, 8, 9].

Апробация предлагаемой методики проводилась в условиях конкретных коммерческих организаций, названия которых изменены с целью сохранения конфиденциальности. В данной ста-

тье будут приведены отдельные материалы исследования по двум организациям: ООО «Ромашка» (представитель крупного бизнеса) и ООО «Незабудка» (сектор малого и среднего предпринимательства)

Так, в марте 2019 года в ООО «Незабудка» были произведены следующие прочие нормируемые затраты по следующим статьям:

1. Единовременные выплаты (материальная помощь, пособие на оздоровление).

2. Оплата дополнительных отпусков (за ненормированный рабочий день, за работу с вредными условиями труда).

3. Представительские расходы.

4. Членские взносы.

Данные выплаты были отражены в бухгалтерском учете в дебете следующих счетов (см. табл. 1).

Таблица 1. Списание прочих нормируемых затрат в ООО «Незабудка»

Счета учета затрат	Вид затрат	Сумма, руб.
20 «Основное производство»	отпуск за работу с вредными условиями труда	876,44
26 «Общехозяйственные затраты»	отпуск за ненормированный рабочий день	97,53
26 «Общехозяйственные затраты»	представительские расходы	601,01
90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»	отпуск за ненормированный рабочий день	73,54
90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»	членские взносы	102,97
90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»	материальная помощь на оздоровление	3 862,00
Итого:		5 613,49

Данные бухгалтерской отчетности исследуемой организации, необходимые для дальнейших

расчетов, представлены в таблице 2.

Таблица 2. Исходные данные

Наименование показателя	Сумма, руб.
1 Выручка (с учетом НДС), в том числе:	43 923,00
1.1 выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав	40 843,00
1.2 выручка от реализации основных средств, нематериальных активов, вложений в долгосрочные активы	0,00
1.3 доходы от операций по сдаче помещения в аренду	3 080,00
2 Фактическая себестоимость, в том числе:	360 524,00
2.1 произведенной продукции	329 041,00
2.2 реализованной продукции	31 483,00
3 Совокупный норматив для прочих нормируемых затрат	439, 23

Предлагается следующий порядок отражения хозяйственных операций по учету прочих

нормируемых затрат с использованием забалансового счета 020 (табл. 3).

Таблица 3. хозяйственные операции по учету прочих нормируемых затрат

Содержание хозяйственной операции	Учетная запись	Сумма, руб
Отражены затраты (без ПМЗ) на изготовление продукции (из них прочие нормируемые затраты – 876,44 руб.) Отражены прочие нормируемые затраты в составе затрат основного производства (отпуск за работу с вредными условиями труда)	Д-т 20 К-т 02, 25, 60, 70, 69, 76 и др. Д-т 020	329 041,00 876,44
Оприходована готовая продукция по фактической себестоимости (сумма прочих нормируемых затрат не корректируется, так как незавершенное производство отсутствует)	Д-т 43 К-т 20	329 041,00
Списана себестоимость реализованной продукции Списаны прочие нормируемые затраты, отнесенные на себестоимость реализованной продукции (876,44 х (31483/329041) = 83,86)	Д-т 90.4 К-т 43 К-т 020	31 483 83,86
Остаток прочих нормируемых затрат в составе запасов готовой продукции на конец месяца (876,44 – 83,86)	<i>Сальдо по дебету счета 020 (аналитический счет в составе сч. 43 «Го- товая продукция»)</i>	792,58
Отражены общехозяйственные затраты Отражены на забалансовом счете прочие нормируемые за- траты в составе общехозяйственных (5613,49 – 876,44)	Д-т 26 – К-т 02, 70, 69, 76 и др. Д-т 020	191 342,93 4 737,05
Списаны управленческие расходы Списаны в пределах норматива прочие нормируемые за- траты (439,23 – 83,86)	Д-т 90.5 К-т 26 К-т 020	191 342,93 355,37
Остаток прочих нормируемых затрат в составе управленче- ских расходов на конец месяца (4737,05 – 355,37)	<i>Сальдо по дебету счета 020 (аналитический счет в составе 90.5 «Управленческие рас- ходы»)</i>	4 381,68
Общий остаток прочих нормируемых затрат на конец ме- сяца, не учитываемых при налогообложении в отчетном пе- риоде(792,58 + 4381,68)	<i>Сальдо по дебету счета 020</i>	5174,26

Из таблицы 3 следует, что прочие нормируемые затраты, относимые на реализованную продукцию, в марте 2019 года составили 83,86 руб. Их сумма в составе управленческих расходов составила 355,37 руб. Остаток затрат в размере 5174,26 в текущем отчетном периоде при налогообложении не учитывается. В их состав вошли представительские расходы и расходы, осуществляемые за счет прибыли.

В составе налогооблагаемых в полном размере были учтены зарплатные затраты. Это избавило от необходимости снимать с них взносы в Фонд социальной защиты населения и Белгосстрах и включать в состав внереализационных расходов в налоговом учете.

Таким образом, апробация предложенной методики позволяет сделать вывод о целесообразности введения забалансового счета и определения порядка списания прочих нормируемых затрат.

Направления анализа нормируемых затрат

В рамках данного исследования пришлось констатировать тот факт, что анализ нормируемых затрат коммерческой организации значительно затруднен не только ввиду отсутствия действующих методик, но и по причине недоступности необходимой исходной информации. Учитывая ограниченность информационного обеспечения, на данный момент представляется возможным разработать только отдельные направления исследования, которые с полным правом могут быть названными традиционными: анализ динамики затрат и анализ структуры затрат. При этом, на наш взгляд, объектами внимания должны быть:

- все затраты, учитываемые при налогообложении прибыли,
- нормируемые затраты,
- прочие нормируемые затраты,
- прочие нормируемые затраты, не включенные в декларацию по налогу на прибыль.

При этом для выявления основных тенденций и характера изменений динамика нормируемых затрат должна оцениваться в разрезе в разрезе налоговых периодов.

Для того чтобы определить наиболее существенные статьи, а также зафиксировать происходящие структурные сдвиги, анализируется состав и структура общей суммы затрат, учитываемых при налогообложении, и, обособленно, прочих нормируемых затрат.

Детализация того или иного направления анализа будет носить дифференцированный ха-

рактер в зависимости от особенностей функционирования и значимости уровня нормируемых затрат. Покажем на примере. СООО «Ромашка», имея значительные обороты по реализации продукции и незначительные по сравнению с ними остатки готовой продукции, в рассматриваемом периоде показывает величину прочих нормируемых затрат в сумме значительно меньшей, чем 1% от выручки. При этом их доля в общей величине затрат, учитываемых при налогообложении, незначительна (табл. 4).

Таблица 4. Анализ состава и структуры затрат СООО «Ромашка», учитываемых при налогообложении

Наименование показателей	Год				Изменение уд. веса, п.п.
	2019		2020		
	Сумма, руб.	Уд. вес, %	Сумма, руб.	Уд. вес, %	
Затраты, учитываемые при налогообложении, руб.	161 240 507	100	98 441 040	100	-
<i>В том числе:</i>					
Затраты по производству и реализации продукции, руб.	160 342 402	99,44	97 679 632	99,22	- 0,22
Нормируемые затраты, руб.	677 761	0,42	463 700	0,47	0,05
Прочие нормируемые затраты, руб.	220 344	0,14	297 708	0,31	0,17

Иная ситуация складывается в ООО «Незабудка». Наличие значительных остатков готовой продукции не позволяет учесть все прочие нормируемые затраты при исчислении налога на прибыль. Поэтому в составе затрат, учитываемых при налогообложении, указывается только

соответствующая установленному законодательству их величина. Как видим из таблицы 5, их весомость по сравнению с СООО «Ромашка» возрастает в несколько раз.

Таблица 5. Анализ состава и структуры затрат ООО «Незабудка», учитываемых при налогообложении

Наименование показателей	Квартал				Изменение уд. веса, п.п.
	I		II		
	Сумма, руб.	Уд. вес, %	Сумма, руб.	Уд. вес, %	
Затраты, учитываемые при налогообложении	1 219 319,68	100	1 274 866,91	100	-
<i>В том числе:</i>					
Затраты по производству и реализации	1 174 615,94	96,33	1 227 213,42	96,26	- 0,07
Нормируемые затраты	29 984,62	2,46	32 609,78	2,56	0,10
Прочие нормируемые затраты	14 719,12	1,21	15 043,91	1,18	- 0,03

В данном случае не вызывает сомнения целесообразность обособленного направления анализа, касающегося состава и структуры прочих нормируемых затрат, прежде всего для сравне-

ния их по составляющим: включенные в декларацию по налогу на прибыль и не включенные (табл. 6).

Таблица 6. Анализ состава и структуры прочих нормируемых затрат ООО «Незабудка»

Наименование показателей	Квартал				Изменение уд. веса, п.п.
	I		II		
	Сумма, руб.	Уд. вес, %	Сумма, руб.	Уд. вес, %	
Совокупная сумма прочих нормируемых затрат	65 077,91	100	88 611,93	100	-
Предельная сумма прочих нормируемых затрат для включения в декларацию	14 719,12	22,62	15 043,91	16,98	- 5,64
Сумма прочих нормируемых затрат, не включенных в декларацию	50 358,79	77,38	73 568,02	83,02	5,64

Разумеется, что следующим этапом анализа нормируемых затрат для ООО «Незабудка» должно стать детальное изучение состава и структуры прочих нормируемых затрат по видам, поиск резервов их снижения.

Особое внимание в данном исследовании уделено количественной оценке влияния рассматриваемого нововведения на размер налога на прибыль.

Чтобы оценить влияние нормируемых затрат на размер налога на прибыль, сначала необходимо произвести расчет налоговой базы, так как нормируемые затраты являются лишь одним из компонентов, составляющих ее, а затем определить размер налога на прибыль. Поэтому можно говорить о целесообразности детализации процесса формирования налоговой базы, так как именно на этапе ее определения возникает необходимость расчета затрат, учитываемых при налогообложении.

На наш взгляд, целесообразно использовать для этих целей факторную модель, позволяющую акцентировать внимание на основных показателях, формирующих величину налога на прибыль:

$$N_{\text{ПР}} = (D - Z_{\text{Н}} - N + C_{\text{В}}) * C_{\text{Н}}, \quad (1)$$

где D – доходы (выручка) от реализации товаров (работ, услуг), руб.;

$Z_{\text{Н}}$ – затраты, учитываемые при налогообложении, руб.;

N – налоги и сборы, уплачиваемые из выручки, руб.;

$C_{\text{В}}$ – сальдо внереализационных доходов и расходов, руб.;

$C_{\text{Н}}$ – ставка налога на прибыль, %.

Основным преимуществом предлагаемой модели является универсальность, так как с ее помощью можно разрабатывать различные направления анализа. Так, для оценки обособленного включения в налоговую базу таких факторов, как нормируемые и прочие нормируемые затраты, факторная модель может быть преобразована следующим образом:

$$N_{\text{ПР}} = (D - Z - \text{НЗ} - \text{ПНЗ} - N + C_{\text{В}}) * C_{\text{Н}}, \quad (2)$$

где Z – затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), руб.;

НЗ – нормируемые затраты, руб.;

ПНЗ – прочие нормируемые затраты, руб.;

Так как применяемая для факторного анализа модель является мультипликативно – аддитивной, для расчетов предлагается использовать способ абсолютных разниц.

Следует также принять во внимание, что при апробации данной методики влияние налогов и затрат необходимо оценивать с противоположным знаком, так как при их увеличении сумма налога на прибыль снижается.

Исходная информация, необходимая для выполнения расчетов, может быть получена только из налоговой декларации по налогу на прибыль и специальным формам – расшифровкам к отчету о прибылях и убытках за анализируемые налоговые периоды.

Предлагаемый алгоритм количественной оценки (расчета) влияния факторов на динамику налога на прибыль представлен в таблице 7.

Таблица 7. Алгоритм количественной оценки влияния факторов на динамику налога на прибыль

Факторы	Формулы
Факторная модель $H_{\text{ПР}} = (Д - З - НЗ - ПНЗ - Н + C_{\text{В}}) * C_{\text{Н}}$	
Влияние изменения выручки от реализации товаров (работ, услуг)	$\Delta H_{\text{ПР,ВР}} = \frac{\Delta Д \times 18}{100}$
Влияние изменения налогов и сборов	$\Delta H_{\text{ПР,Н}} = \frac{\Delta Н \times 18}{100}$
Влияние изменения затрат по производству и реализации продукции	$\Delta H_{\text{ПР,З}} = \frac{\Delta З \times 18}{100}$
Влияние изменения нормируемых затрат	$\Delta H_{\text{ПР,НЗ}} = \frac{\Delta НЗ \times 18}{100}$
Влияние изменения прочих нормируемых затрат	$\Delta H_{\text{ПР,ПНЗ}} = \frac{\Delta ПНЗ \times 18}{100}$
Влияние изменения сальдо внереализационных доходов и расходов	$\Delta H_{\text{ПР,C}_{\text{В}}} = \frac{\Delta C_{\text{В}} \times 18}{100}$
Влияние изменения ставки налога на прибыль	$\Delta H_{\text{ПР,C}_{\text{Н}}} = \frac{\Delta C_{\text{Н}} \times 18}{100}$
Совокупное влияние факторов	$\Delta H_{\text{ПР}} = \Delta H_{\text{ПР,ВР}} + (-\Delta H_{\text{ПР,Н}}) + (-\Delta H_{\text{ПР,З}}) + (-\Delta H_{\text{ПР,НЗ}}) + (-\Delta H_{\text{ПР,ПНЗ}}) + \Delta H_{\text{ПР,C}_{\text{В}}} + \Delta H_{\text{ПР,C}_{\text{Н}}}$

Апробация предложенной модели проводилась по данным налоговых деклараций и формам расшифровок ООО «Незабудка». Для этого данные декларации по налогу на прибыль коммерческой организации за второй квартал

2018 года уточнялись, производилась выборка прочих нормируемых затрат (которые в 2018 году еще не нормировались) и сравнивались с данными второго квартала 2019 года (табл. 8).

Таблица 8. Исходные данные для факторного анализа динамики налога на прибыль ООО «Незабудка»

Наименование показателей	Период		Отклонение, руб.
	2018 год	2019 год	
Выручка (доходы) от реализации товаров (работ, услуг), руб.	2 950 731,18	2 976 303,23	25 572,05
Затраты по производству и реализации, руб.	2 533 818,12	2 491 458,68	- 42 359,44
Нормируемые затраты, руб.	47043,11	62 594,40	15 551,29
Прочие нормируемые затраты, руб.	113 689,84	29 763,03	- 83 926,81
Налоги и сборы, руб.	3 202,88	7 869,22	4 666,34
Сальдо внереализационных доходов и расходов, руб.	- 59 913,62	- 62 291,81	- 2 378,19
Валовая прибыль, руб.	193 063,61	322 326,09	129 262,48
Ставка налога на прибыль, %	18,00	18,00	-
Сумма налога на прибыль, руб.	34 751,45	57 018,69	22 267,24

Как видим, при незначительном увеличении выручки от реализации сумма налога на прибыль возросла почти на величину роста выручки. Для количественной оценки влияния отдельных составляющих на динамику налога на прибыль использована формула факторной модели анализа (2) и алгоритм расчета из таблицы 7.

Расчет влияния факторов на изменение суммы налога на прибыль произведен в таблице

9 с использованием метода абсолютных разниц. При этом, как уже и отмечалось, оценка влияния налогов, затрат, а также сальдо внереализационных доходов и расходов берется с противоположным знаком, так как при их увеличении сумма налога на прибыль снижается.

Таблица 9. Оценка влияния факторов на динамику налога на прибыль ООО «Незабудка»

Факторы	Расчет	Влияние факторов, руб.
<i>Факторная модель</i> $H_{\text{ПР}} = (Д - З - НЗ - ПНЗ - Н + C_{\text{В}}) * C_{\text{Н}}$		
Изменение суммы валовой прибыли	$(322\,326,09 - 193\,063,61) \times 18 / 100$	22 267,24
Изменение выручки от реализации товаров (работ, услуг)	$(2\,976\,303,23 - 2\,950\,731,18) \times 18 / 100$	4 602,97
Изменение затрат по производству и реализации	$-(2\,491\,458,68 - 2\,533\,818,12) \times 18 / 100$	7 624,69
Изменение нормируемых затрат	$-(62\,594,40 - 47043,11) \times 18 / 100$	- 2 799,23
Изменение прочих нормируемых затрат	$-(29\,763,03 - 113\,689,84) \times 18 / 100$	15 106,83
Изменение налогов и сборов	$-(7\,869,22 - 3\,202,88) \times 18 / 100$	- 839,95
Изменение сальдо внереализационных доходов и расходов	$-(62\,291,81 - 59\,913,62) \times 18 / 100$	- 1 428,08
Изменение ставки налога на прибыль	-	-
Итого	57 018,69 - 34 751,45	22 267,24

Анализ динамики налога на прибыль показал, что сумма налога на прибыль во 2 квартале 2019 года по сравнению со 2 кварталом 2018 года возросла на 22267,24 руб. Так как ставка налога в течение анализируемого периода не изменялась, следовательно, сумма налога увеличилась только за счет налоговой базы.

При формировании налоговой базы наибольшее влияние на изменение налога на прибыль оказало уменьшение размера прочих нормируемых затрат на 83926,81 руб., что привело к увеличению налога на 15106,83 руб. Во многом такое значительное изменение объясняется изменениями в НК РФ 2019 года.

Кроме того, налог на прибыль увеличился на 7624,69 руб. за счет уменьшения затрат по производству и реализации на 42359,44 руб., и на 4602,97 руб. за счет увеличения выручки от реализации товаров (работ, услуг) на 25572,05 руб. Влияние других факторов оценивается следующим образом:

- уменьшение налоговой базы в отчетном периоде на 2799,23 руб. обусловлено снижением нормируемых затрат на 15551,29 руб.;

- увеличение налогов и сборов на 4666,24 руб. также снизило налог на прибыль на 839,95 руб.;

- уменьшение сальдо внереализационных доходов и расходов на 2378,19 руб. привело к снижению налога на прибыль на 1428,08 руб.

Таким образом, результаты проведенного исследования показали, что размер налога на прибыль в значительной степени зависит от величины прочих нормируемых затрат, учитываемых при расчете налоговой базы.

Таким образом, факторный анализ позволяет сделать следующий вывод.

Изменения в НК РФ 2019 года законодателем были представлены в качестве меры по снижению налоговой нагрузки для организаций. Однако, данные проведенного исследования показали, что увеличение налога на прибыль в 2019 году в основном связано с изменением порядка расчета прочих нормируемых затрат. Это позволяет сделать вывод о том, что на практике указанное нововведение негативно сказывается на финансовых результатах деятельности коммерческих организаций.

Контроль соблюдения норматива прочих нормируемых затрат

Затраты организации являются объектом постоянного пристального внимания, как со стороны самого экономического субъекта, так и со стороны контролирующих его деятельность органов. Особое место в их составе занимают затраты, учитываемые при налогообложении. Изменения НК РФ приводят к необходимости выделения в отдельный объект не только внешнего, но и внутреннего контроля, прочих нормируемых затрат. Как показало исследование данного вопроса на практике, в настоящее время коммерческие организации не всегда осуществляют должный контроль за нормируемыми затратами. Например, в практике работы ООО «Ромашка» такие контрольные процедуры не предусмотрены. Объяснение этому факту было приведено ранее и связано со значительно меньшими суммами прочих нормируемых затрат, отражаемых организацией, по сравнению с допустимыми по установленному 1% от выручки. Однако, на наш взгляд, ситуация может меняться не только в отношении распределения этих затрат между незавершенным производством, готовой продукцией и реализованной, но

и в отношении установленных норм и нормативов.

В связи с этим, особую актуальность приобретают вопросы организации их контроля.

По нашему мнению, в первую очередь необходимо обеспечить контроль за совокупным

нормативом прочих нормируемых затрат. Проверку соблюдения норматива предлагается осуществлять с помощью рабочей таблицы 10, которая заполняется на основании данных декларации по налогу на прибыль и отчета о прибылях и убытках за проверяемый период.

Таблица 10. Контроль соблюдения норматива прочих нормируемых затрат

Квартал	Сумма выручки, согласно отчету о прибылях и убытках	Предельный норматив	Сумма прочих нормируемых затрат в декларации по налогу на прибыль	Отклонение
	(стр.1 отчета)	(стр.1 отчета x 0,01)	(стр. 2.4.1 декларации)	(гр.3 – гр.4)
2	2 974 715,24 руб.	29 747,15 руб.	29 747,15 руб.	-

Данная таблица позволит определить наличие и размер отклонения фактической суммы прочих нормируемых затрат, принятых к вычету, от значения, принятого за нормативное. Его превышение будет свидетельствовать о наличии манипуляций с целью увеличения суммы налогового вычета по налогу на прибыль.

Для целей управленческого контроля интерес представляет анализ состава и структуры нормируемых затрат. Для его осуществления предлагается использовать таблицу 11, которая заполняется на основании данных бухгалтерского учета.

Таблица 11. Анализ динамики прочих нормируемых затрат

Наименование показателя	Квартал			
	1	2	3	4
Прочие нормируемые затраты начисленные, руб.:	5 613,49	4 983,01	6 732,21	5 189,37
- в составе затрат основного производства	876,44	701,91	1 003,07	836,32
- в составе общехозяйственных расходов	4 737,05	4 281,1	5 729,14	4 353,05
Прочие нормируемые затраты, списанные в пределах норматива, руб.:	439,23	399,07	504,22	415,17
- на себестоимость реализованной продукции	83,86	61,23	95,02	80,95
- на управленческие расходы	355,37	337,84	409,20	334,22
Остаток прочих нормируемых затрат, не учтенных при налогообложении, руб.:	5 174,26	4 583,94	6 227,99	4 774,20
- в составе готовой продукции	792,58	612,44	850,24	771,47
- в составе управленческих расходов	4 381,68	3 971,50	5 377,75	4 002,73

Данная таблица позволяет наглядно наблюдать динамику статей нормируемых затрат в разрезе налоговых периодов. Характер ее изменения имеет существенное значение для руководства, так как позволяет оценить эффективность процесса регулирования нормируемых затрат организации.

Так, например, увеличение остатка прочих нормируемых затрат, не учтенных при налогообложении, может свидетельствовать о неэффективности выбранного способа списания затрат.

Необходимо отметить, что предлагаемая таблица может быть изменена или дополнена в соответствии с требованиями конкретной организации и целью осуществления контроля.

Кроме того, для осуществления внутреннего контроля за нормируемыми затратами, предлагается использовать специальную анкету, представленную в таблице 12. Анкета заполнена по результатам проведенного исследования в СООО «Ромашка».

Таблица 12. Анкета внутреннего контроля нормируемых затрат СООО «Ромашка»

Вопрос	Ответ
Перечислить виды нормируемых (прочих нормируемых) затрат организации	Все виды согласно законодательству
Как организован аналитический учет нормируемых (прочих нормируемых) затрат	Посредством открытия субсчетов
Соответствует ли применяемый организацией порядок учета требованиям законодательства	Да
Разработаны ли локальные нормы, регламентирующие порядок учета нормируемых затрат и утверждены ли руководителем	Да
Организован ли контроль за соблюдением норм	Да
Организован ли контроль за соблюдением совокупного норматива прочих нормируемых затрат	Да
Осуществляется ли анализ состава и структуры нормируемых затрат	Нет
Организован ли контроль за суммой прочих нормируемых затрат, учтенных и не учтенных при налогообложении	Да
Существует ли распределение нормируемых (прочих нормируемых) затрат по периодам	Нет
Правильно ли осуществляется списание нормируемых (прочих нормируемых) затрат	Да

Вопросы, представленные в данной анкете, позволят не только получить подробную информацию о нормируемых затратах организации, но и оценить уровень организации контрольных процессов в их отношении.

Таким образом, внедрение предложенных рекомендаций коммерческими организациями позволит устранить существующие «пробелы» в контрольных системах, что, в свою очередь, позволит предупредить ошибки в части учета и анализа нормируемых затрат.

Заключение

Бесспорным является тот факт, что основной целью функционирования коммерческой организации является зарабатывание прибыли. Заработать же прибыль без жесткого нормирования затрат невозможно. Поэтому именно организация, а не налоговая инспекция, является самым эффективным контролером затрат. Введение дополнительных нормирований и ограничений порой увеличивает необязательные затраты организаций, ухудшая условия ведения бизнеса, так как экономические субъекты должны в краткосрочном периоде адаптироваться к изменениям налогового законодательства.

Проведенное исследование доказывает, что современное функционирование коммерческой организации, основанное на соблюдении нормативно-правовых актов Республики Беларусь, требует выделения в отдельный объект учетно-аналитической системы нормируемых затрат (прочих нормируемых затрат). Вместе с тем, законодательно установлен только порядок нормирования и регистрации этих затрат, в то время

как порядок их учета, анализа и контроля организации должны разработать самостоятельно.

Основными результатами проведенного исследования являются:

- разработанная авторами методика бухгалтерского учета нормируемых затрат для коммерческой организации, которая позволяет распределять прочие нормируемые затраты между себестоимостью реализованной продукции и себестоимостью запасов готовой продукции, оперативно и достоверно отражать затраты не только в текущем учете, но и распределять их между отчетными периодами;

- предложенная очередность списания прочих нормируемых затрат, которая помогает избежать некоторых проблем, касающихся отражения затрат в себестоимости продукции или в составе внереализационных расходов;

- основные направления анализа нормируемых затрат и обоснование необходимости их дифференциации в условиях реального бизнеса;

- разработанная и апробированная мультипликативно-аддитивная факторная модель для количественной оценки влияния рассматриваемого в статье нововведения в НК РБ на размер налога на прибыль, которая показала, что последний в значительной степени зависит от величины прочих нормируемых затрат, учитываемых при расчете налоговой базы;

- формы аналитических таблиц, предложенные для контроля за совокупным нормативом прочих нормируемых затрат и оценки динамики нормируемых затрат в разрезе налоговых периодов;

- специальная анкета для осуществления внутреннего контроля за нормируемыми затратами, с помощью которой можно не только получить подробную информацию о нормируемых затратах организации, но и оценить уровень организации контрольных процессов в их отношении.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) [Электронный ресурс]: от 19 декабря 2002 г., № 166-З: принят Палатой представителей 15 ноября 2002 года; одобрен Советом Республики 2 декабря 2002 года // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь – Режим доступа: <http://etalonline.by/document/?regnum=Нк0200166>. – Дата доступа 28.09.2021.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (особенная часть) [Электронный ресурс]: от 29 декабря 2009 г., № 71-З: принят Палатой представителей 11 декабря 2009 года; одобрен Советом Республики 18 декабря 2009 года // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь – Режим доступа: <https://etalonline.by/document/?regnum=Нк0900071>. – Дата доступа 28.09.2021.
3. Жук, А. Налоговый кодекс 2019 года: работа для консультантов [Электронный ресурс] / А. Жук // Белрынок: сайт. – 2019. – Режим доступа: <https://www.belrynok.by/2018/09/13/nalogovyyj-kodeks-2019-goda-rabota-dlya-konsultantov>. – Дата доступа: 28.09.2021.
4. Все по одной теме. Налог на прибыль 2020 [Электронный ресурс]: // Бизнес – инфо : сайт. – Режим доступа: <https://findirector.by/articles/element/prochie-normiruemye-zatraty-razyasnenie-novatsiy-nalogovogo-kodeksa>. – Дата доступа: 28.09.2021.
5. О нормируемых затратах [Электронный ресурс]: письмо Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, 22 февраля 2019 г., № 2-2-10/00460 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – Режим доступа: http://etalonline.by/document/?regnum=u81900646&q_id=774205. – Дата доступа: 28.09.2021.
6. Особенности включения расходов в состав затрат при исчислении налога на прибыль [Электронный ресурс] // Наш край: сайт. – Режим доступа: <http://nashkraj.by/news/ofitsialnaya-informatsiya/osobennosti-vklyucheniraskhodov-v-sostav-zatrat-pri-ischislenii-naloga-na-pribyl>. – Дата доступа: 28.09.2021.
7. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс]: Закон Республики Беларусь от 12 июня 2013 г., № 57-З : принят Палатой представителей 26 июня 2013 года; одобрен Советом Республики 28 июня 2013 года // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа: <http://pravo.by/document/?guid=3871&p0=Н11300057>. – Дата доступа 28.09.2021.
8. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» [Электронный ресурс]: утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10 декабря 2013 г., № 80 // Министерство финансов Республики Беларусь. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf_101213_80.pdf – Дата доступа 28.09.2021.
9. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс]: утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г., № 50 // Министерство финансов Республики Беларусь. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf_290611_50.pdf – Дата доступа 28.09.2021.
10. Прочие нормируемые затраты: как проще наладить их бухгалтерский и налоговый учет [Электронный ресурс] // Главный бухгалтер. – 2019. – № 12. – Режим доступа: <https://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/prochie-normiruemye-zatraty-kak-proshche>. – Дата доступа: 28.09.2021.
11. Разъяснение новаций Налогового кодекса [Электронный ресурс] // Финансовый директор. – 2019. – №4. – Режим доступа: <https://findirector.by/articles/element/prochie-normiruemye-zatraty-razyasnenie-novatsiy-nalogovogo-kodeksa>. – Дата доступа: 28.09.2021.
12. Федорова, А. Налог на прибыль: что нового в 2019 году [Электронный ресурс] / А. Федорова // Экономическая газета. – 2019. – № 1. – Режим доступа: <https://neg.by/novosti/otkrytj/nalog-na-pribyl-chto-novogo-v-2019-g> – Дата доступа: 28.09.2021.