

Налоговый учет: курс лекции Учебное пособие



Содержание

- 1. Понятие и принципы налогового учета (4 - 54)**
- 2. Налоговый учет доходов организации (55 - 70)**
- 3. Понятие и классификация расходов в налоговом учете (71 - 87)**
- 4. Налоговый учет материальных расходов (88 - 107)**
- 5. Налоговый учет расходов на оплату труда (108 - 116)**
- 6. Налоговый учет амортизируемого имущества. Порядок начисления амортизации (117 - 145)**
- 7. Налоговый учет прочих расходов, связанных с производством и реализацией и внереализационных расходов. Расходы не учитываемые для целей налогообложения прибыли. Расходы, учитываемые в особом порядке (146 - 173)**
- 8. Резервы в налоговом учете (174 - 187)**
- 9. Оценка остатков незавершенного производства, готовой продукции и товаров отгруженных (188 - 202)**





Понятие и принципы налогового учета

Вопросы:

- 1.1. Понятие налогового учета**
- 1.2. Принципы налогового учета**
- 1.3. Система налогового учета**
- 1.4. Регистры налогового учета**
- 1.5. Учетная политика для целей налогообложения**
- 1.6. Налоговая тайна**





1.1. Понятие налогового учета

Понятие «налоговый учет» появилось с вступлением в силу 2 части Налогового кодекса РФ, 25 главы «Налог на прибыль организаций».

В соответствии с положениями ст. 313 Налогового кодекса РФ:

налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ.

Обозначенная в ст. 313 НК РФ цель ведения налогового учета свидетельствует о его конкретной цели – **информационном обеспечении формирования налоговой базы по налогу на прибыль организации.**

Преследуя цели, отличные от целей иных видов учета, налоговый учет ориентирован на определение налоговой базы по налогу на прибыль организаций за каждый отчетный (налоговый) период, которая формируется не только и не столько под действием сугубо экономических законов, сколько под влиянием фискальной функции налоговой системы.





1.1. Понятие налогового учета

Сравнение различных видов учета

Объект сравнения	Управленческий учет	Финансовый (бухгалтерский) учет	Налоговый учет
1. Определение понятия	Система учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимых для управления объектов оперативного принятия управленческих решений	Упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении	Система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ
2. Обязательность ведения учета	Не является обязательным по решению администрации.	Требуется по законодательству о бухгалтерском учете	Обязателен для определения налоговой базы по налогу на прибыль, УСН



1.1. Понятие налогового учета

Объект сравнения	Управленческий учет	Финансовый (бухгалтерский) учет	Налоговый учет
3. Цель учета	Помощь менеджеру компании в планировании, управлении и контроле результатов финансово-хозяйственной деятельности	Формирование полной и достоверной информации о результатах финансово-хозяйственной деятельности для внешних пользователей, публичной отчетности	Формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, обеспечение информацией внешних и внутренних пользователей
4. Основные потребители информации	Различные уровни внутрифирменного управления, состав которых заранее известен	Большие группы (инвесторы, кредиторы, конкуренты и т.д.), состав которых в основном неизвестен	Фискальные органы государства (в меньшей степени для внутреннего управления)
5. Базисная структура	Различна в зависимости от цели использования информации (используются различные подсистемы и методы управления, любая система, которая дает результат)	Основное бухгалтерское управление Активы = обязательства + капитал (собственный). Система двойной записи	Определяется налогоплательщиком самостоятельно на базе регистров бухгалтерского учета или разрабатываются самостоятельные регистры налогового учета



1.1. Понятие налогового учета

Объект сравнения	Управленческий учет	Финансовый (бухгалтерский) учет	Налоговый учет
6. Свобода выбора	Нет норм и ограничений. Единый критерий – пригодность для принятия управленческого решения	Обязательное соблюдение принципов бухгалтерского учета	Регламентирован расчет НнаП, НДС, и НДСПИ на основании учетной политики для целей налогообложения
7. Измерители выдаваемой и принимаемой информации	Любая информация как в денежном, так и в натурально-вещественном выражении	В денежном выражении	Денежное выражение объекта налогообложения (налоговой базы)
8. Степень точности информации	Зависит от поставленных целей. При управлении производственными процессами используются точные данные	Минимальное число приблизительных оценок (способы списания материалов в производство)	Максимально возможная точность в расчетах налоговой базы
9. Частота отчетности	Зависит от решаемых задач, обычно отчетность понедельная или месячная	Квартальная и годовая. Регламентирована стандартами бухгалтерской отчетности	По налоговым (отчетным) периодам согласно налоговому законодательству
10. Основной объект отчетности	Центры ответственности, места возникновения затрат	Организация в целом	Конкретный налог




1.1. Понятие налогового учета

Основные сходства в правилах ведения бухгалтерского и налогового учета

1. Основные правила их ведения закреплены на уровне федерального законодательства

2. Порядок ведения и бухгалтерского, и налогового учета организации должен быть закреплен в документах по учетной политике (принимаемых соответственно в целях бухгалтерского учета или налогообложения прибыли), утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

В отношении внесения изменений в учетную политику в целях налогообложения прибыли закреплен порядок, аналогичный принятому для бухгалтерского учета: решения о любых изменениях учетной политики должны быть закреплены приказом (распоряжением) руководителя организации и применяться с нового налогового периода.





1.1. Понятие налогового учета

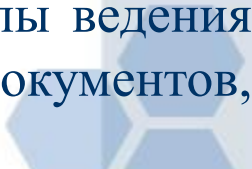
Основные различия бухгалтерского и налогового учета

1. Цели ведения учета.

2. Правила и методология ведения учета.

Порядок ведения бухгалтерского учета конкретизирован и детализирован различными актами органов исполнительной власти: постановления Правительства Российской Федерации и нормативно-правовые акты Министерства финансов Российской Федерации, в частности это ПБУ.

Основным отличием налогового учета является то, что система его ведения в организации организуется налогоплательщиком самостоятельно. Налоговый кодекс закрепляет только основные принципы ведения налогового учета, определяет его цели и устанавливает перечень документов, являющихся подтверждением данных налогового учета.





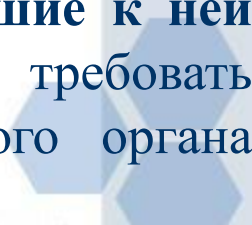
1.1. Понятие налогового учета

Основные различия бухгалтерского и налогового учета

3. Налоговая тайна и принцип открытости бухгалтерской отчетности

Законодательство по-разному регулирует возможность доступа к информации, содержащейся в данных бухгалтерского и налогового учета. В частности Закон о бухгалтерском учете устанавливает обязанность некоторых организаций по опубликованию данных бухгалтерского учета в журналах и газетах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская отчетность является открытой для пользователей - учредителей (участников), инвесторов, кредитных организаций, кредиторов, покупателей, поставщиков и др.

Согласно НК РФ содержание данных налогового учета является налоговой тайной, которую обязаны хранить лица, получившие к ней доступ. В НК РФ предусмотрено право налогоплательщика требовать соблюдения налоговой тайны, а также обязанность налогового органа соблюдать это требование.



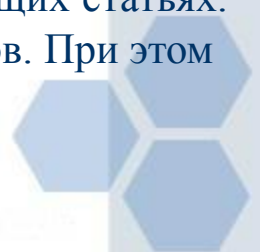


1.1. Понятие налогового учета

Налоговый учет служит для:

- **формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения налогом на прибыль хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода,**
- **обеспечения внутренних и внешних пользователей информацией, необходимой для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налога в бюджет.**

На данный момент времени существуют два понимания "налогового учета" - в широком и в узком смысле. Налоговый учет в узком смысле - это учет для исчисления налогооблагаемой прибыли в целях [главы 25](#) НК РФ (а также налоговой базы для субъектов, применяющих упрощенную систему налогообложения в соответствии с [главой 26.2](#) НК РФ). При этом нормативное понятие налогового учета определено в [статье 313](#) НК РФ и последующих статьях. Налоговый учет в широком смысле - это учет в целях исчисления всех видов налогов. При этом нормативного определения он не имеет, но требования его ведения содержатся в законодательстве в косвенных нормах.





1.1. Понятие налогового учета

Объектами налогового учета являются имущество, обязательства и хозяйственные операции организации, стоимостная оценка которых определяет размер налоговой базы текущего отчетного налогового периода или налоговой базы последующих периодов.

Единицами налогового учета следует считать объекты налогового учета, информация о которых используется более одного отчетного (налогового) периода.

Показатели налогового учета - перечень характеристик, существенных для объекта учета.

Данные налогового учета - информация о величине или иной характеристике показателей (значение показателя), определяющих объект учета, отражаемая в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения.



1.2. Принципы налогового учета

Принципы налогового учета несколько отличаются от принципов бухгалтерского учета.

Так, фундаментальным в бухгалтерском учете является принцип двойной записи, который обосновывает бухгалтерское уравнение, увязывающее активы организации с источниками их образования. В налоговом учете такое правило не применяется.

Организации должны четко представлять, что финансовый результат (прибыль, убытки) по данным бухгалтерского учета редко совпадает с налоговым учетом. Данные расхождения имеют место по причине различных правил признания доходов и расходов и их формирования в бухгалтерском учете (бухгалтерские проводки, формирующие в результате балансовую прибыль или убыток) не совпадают с правилами формирования налоговой базы (прибыли или убытка) по налогу на прибыль, а в частности потому, что система двойной записи и иные инструменты фиксации хозяйственных операций бухгалтерского учета в налоговом учете не применяются.





1.2. Принципы налогового учета





1.2. Принципы налогового учета

Принцип денежного измерения базируется на положениях ст. 249 и 252 НК РФ.

Согласно ст. 249 НК РФ выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. Доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях. Для этого доходы, выраженные в иностранной валюте, должны быть пересчитаны в рубли по официальному курсу Центрального банка РФ, установленному на дату признания этих доходов.

Как следует из ст. 252 НК РФ, под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Таким образом, в налоговом учете отражается информация о доходах и расходах, представленная, прежде всего в денежном выражении.





1.2. Принципы налогового учета

В соответствии с принципом **имущественной обособленности** имущество, являющееся **собственностью** организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

В налоговом законодательстве этот принцип декларируется, прежде всего, в отношении амортизируемого имущества. Так, согласно ст. 256 НК РФ амортизируемым признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности. Одним из основных условий включения имущества в состав амортизируемого для целей налогообложения является наличие у налогоплательщика прав собственности на это имущество.





1.2. Принципы налогового учета

Согласно **принципу непрерывности деятельности организации** учет должен вестись непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации.

Этот принцип в налоговом учете используется, в частности, при определении порядка начисления амортизации имущества. Так, ст. 259 НК РФ устанавливает, что если организация в течение какого-либо календарного месяца ликвидирована или реорганизована, то ликвидируемой либо реорганизуемой организацией амортизация имущества не начисляется с 1-го числа того месяца, в котором завершена ликвидация или реорганизация. Таким образом, амортизация имущества начисляется только в период функционирования организации и прекращается при ее ликвидации или реорганизации.





1.2. Принципы налогового учета

Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления) в налоговом учете является доминирующим.

Согласно ст. 271 НК РФ доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. Соответственно ст. 272 НК РФ определено, что расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

При этом, в виде исключения Налоговым кодексом РФ предусмотрена возможность применения кассового метода.





1.2. Принципы налогового учета

Статьей 313 НК РФ установлен **принцип последовательности применения норм и правил налогового учета**, согласно которому нормы и правила налогового учета должны применяться последовательно от одного налогового периода к другому.

Этот принцип распространяется на все объекты налогового учета. Например, выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации применяется в отношении объекта амортизируемого имущества и не может быть изменен не только в течение налогового периода, но и в течение всего периода начисления амортизации по этому имуществу.

Принцип равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов нашел отражение в ст. 271 и 272 НК РФ.

Так, в ст. 271 НК РФ установлено, что по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Согласно ст. 272 НК РФ, в случае если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.



1.3. Система налогового учета

автономности -
независимости
от других видов
учета в
организации

**Налоговый учет
формируется в виде
самостоятельной
подсистемы исходя
из принципов**

контролируемости
- осуществления
учетного процесса
исключительно на
базе первичных
документов

комплексности-
описания
хозяйственной
деятельности с
одновременной
корректировкой
противоречивых
экономических и
фискальных
требований

универсальности -
достоверного
отражения всех хоз.
операций и их
финансового
результата,
подтверждаемого
сведениями из других
видов учета, в
частности -
бухгалтерского

глобальности -
полного охвата
всех хоз. операций,
действий и
ситуаций с
последующим
оформлением
налоговой
отчетности



1.3. Система налогового учета

**Организация
системы
налогового учета
включает в себя
компоненты**

**Определение
совокупности
показателей, прямо
или косвенно
влияющих на размер
налоговой базы**

**Определение
критериев
их систематизации
в регистрах
налогового учета**

**Определение порядка
ведения учета,
формирования и
отражения в регистрах
информации об
объектах учета**



1.3. Система налогового учета

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в **учетной политике** для **целей налогообложения**, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

Данные налогового учета должны отражать:

1. порядок формирования суммы доходов и расходов;
2. порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;
3. сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;
4. порядок формирования сумм создаваемых резервов;
5. сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль.

Эти требования содержатся в ст. 313 НК РФ.





1.3. Система налогового учета


Подтверждением
данных налогового
учета являются:

1. Первичные
учетные
документы

2. Аналитические
регистры
налогового учета

3. Расчет
налоговой базы

Согласно положениям п.1 ст.11 НК РФ понятие "первичные учетные документы" следует определять в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете.





1.3. Система налогового учета

Элементы системы налогового учета в организации - это: источники данных, формы аналитических регистров налогового учета, форму расчета налоговой базы, механизмы, сроки и последовательность внесения информации в систему налогового учета, приемы ее систематизации и обобщения, порядок документооборота и последовательность выполнения операций по формированию показателей налогового учета, а также формы представления данных на бумажных носителях.

Налоговый учет должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить непрерывное отражение в хронологическом порядке фактов хозяйственной деятельности организации, которые в соответствии с установленным НК РФ порядком влекут или могут повлечь изменение размера налоговой базы.

Предписания Налогового кодекса РФ предоставляют организациям право **самостоятельно разрабатывать систему налогового учета** в соответствии с его целью, которая заключается в формировании полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций и обеспечении информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью перечисления в бюджет налога.

Это обусловило широкий спектр предлагаемых вариантов организации системы налогового учета в учетной практике организаций.





1.3. Система налогового учета

Предлагаемые подходы к ведению налогового учета по своей сути различны, но по тем или иным характеристикам они сводятся к **двум основным моделям взаимодействия бухгалтерского и налогового учета**:

1. Автономное существование систем бухгалтерского и налогового учета как двух самостоятельных, независимых видов деятельности по учету.

2. Единую систему учета (бухгалтерского), в рамках которой собирается, группируется и обобщается информация, необходимая для корректного определения величины налоговых обязательств, в том числе по налогу на прибыль организаций.

При построении рациональной системы налогового учета, необходимо стремиться к максимальному согласованию принципов учетных процедур по регистрации и обработке фактов хозяйственной деятельности и построения форм регистров налогового и бухгалтерского учета.



1.3. Система налогового учета

Варианты организации системы налогового учета

Налоговый учет

```
graph TD; A[Налоговый учет] --> B[Специальная модель ведения налогового учета]; A --> C[Смешанная модель ведения налогового учета]; C --> D[1. Ведение текущего учета непосредственно по налоговым правилам]; C --> E[2. Метод резервирования. (стоимость объекта, определяемая в соответствии с правилами бухгалтерского учета, принимается за базовую величину и учитывается на счетах бухгалтерского учета, а на дополнительных забалансовых (так называемых "контрарных" счетах) учитывается разница между "бухгалтерской" и "налоговой" стоимостями объектов)];
```

Специальная модель ведения
налогового учета

Смешанная модель ведения
налогового учета

1. Ведение текущего учета непосредственно по
налоговым правилам

2. Метод резервирования. (стоимость объекта, определяемая в соответствии с правилами бухгалтерского учета, принимается за базовую величину и учитывается на счетах бухгалтерского учета, а на дополнительных забалансовых (так называемых "контрарных" счетах) учитывается разница между "бухгалтерской" и "налоговой" стоимостями объектов)



1.3. Система налогового учета

Варианты организации системы налогового учета (продолжение)

Налоговый учет

Смешанная модель ведения налогового учета

3. Ведение налогового учета в рамках бухгалтерского учета. Этот метод представляет собой адаптацию для целей налогового учета бухгалтерского плана счетов путем введения дополнительного аналитического учета доходов и расходов на счетах бухгалтерского учета и ведение в одном плане счетов и бухгалтерского, и налогового учета

4. Метод «управления по отклонениям». Этот метод заключается в ведении единой системы бухгалтерского учета, в рамках которой (а в тех случаях, когда необходимо, и на основе регистров налогового учета) собирается, группируется и обобщается информация, необходимая для корректного определения величины налоговых обязательств, в том числе по налогу на прибыль организаций



1.4. Регистры налогового учета

Главный принцип налогового учета заключается в группировке данных первичных документов в аналитические регистры в соответствии с требованиями налогового, а не бухгалтерского законодательства для формирования налоговой базы по налогу на прибыль и заполнения налоговой декларации.

Аналитические регистры налогового учета - сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями Налогового кодекса, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Это разработочные таблицы, ведомости, журналы, в которых группируются данные первичных учетных документов для формирования налоговой базы по налогу на прибыль без отражения на счетах бухгалтерского учета. Они могут вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде.

Согласно ст.314 НК РФ формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.





1.4. Регистры налогового учета

Формы аналитических регистров налогового учета обязательно должны содержать следующие реквизиты (*ст.313 НК РФ*)

1. наименование регистра

2. период (дату) составления

3. измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражениях

4. наименование хозяйственных операций

5. подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров



1.4. Регистры налогового учета

МНС (ФНС) России облегчило бухгалтерам задачу создания собственных налоговых регистров, разработав **систему налогового учета, рекомендуемую для исчисления прибыли**. С ней можно ознакомиться на сайте МНС (ФНС) России в интернете www.nalog.ru.

Следует отметить, что регистры налогового учета, разработанные МНС России, устанавливают методологические принципы ведения налогового учета и формирования показателей налоговых регистров.

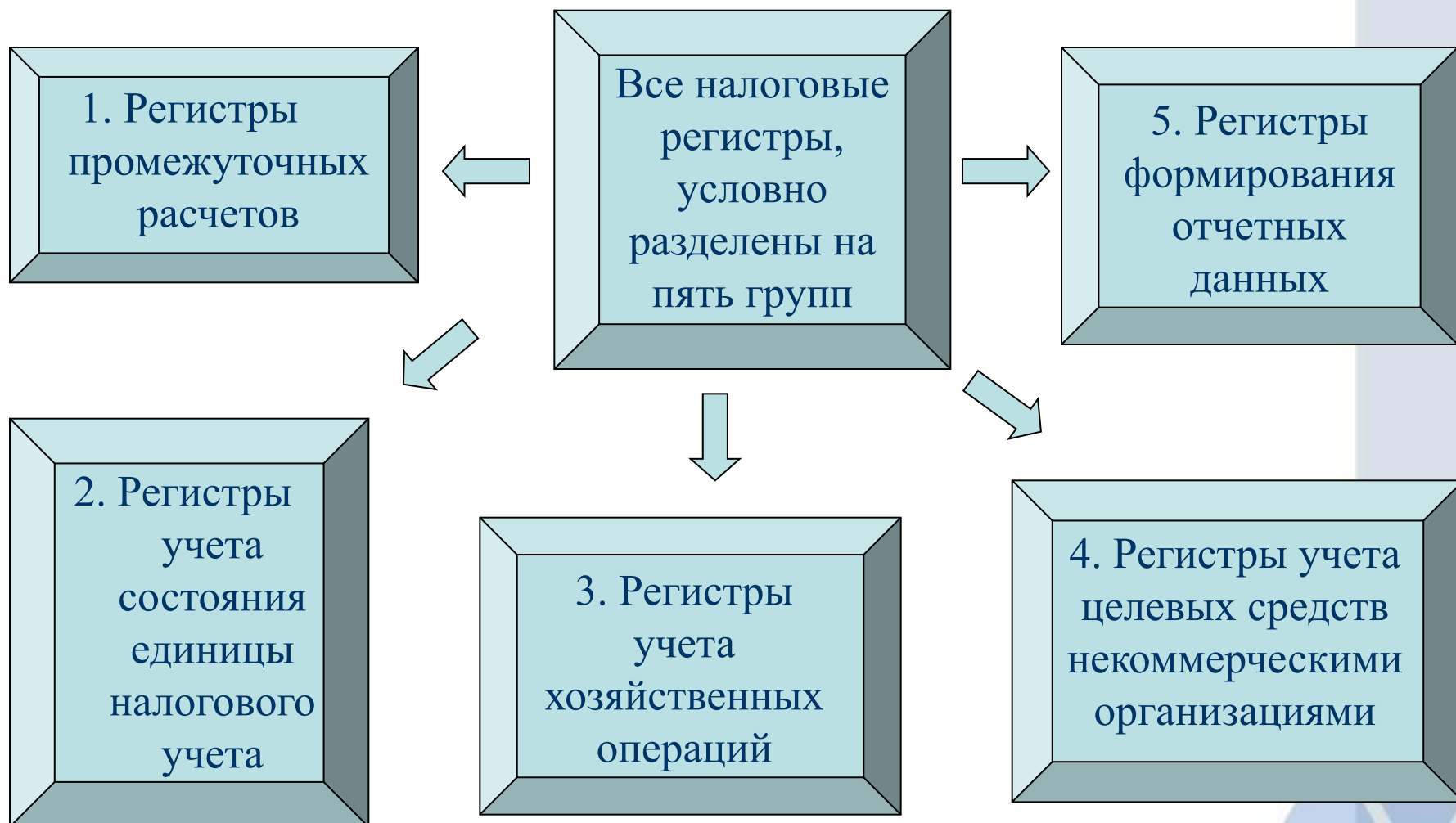
Разработанные регистры могут быть расширены, дополнены, разделены или преобразованы другим образом с учетом специфики деятельности конкретной организации.

Кроме того, организации имеют право разработать свои собственные налоговые регистры без использования регистров, рекомендуемых МНС России.





1.4. Регистры налогового учета





1.4. Регистры налогового учета

Группа регистров промежуточных расчетов наиболее обширна по количеству регистров и регистров-расчетов. Регистры промежуточных расчетов предназначены для отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчетов промежуточных показателей, которые необходимы для формирования налогооблагаемой прибыли.

Для того чтобы объяснить функцию регистров промежуточных расчетов, разработчикам системы налогового учета потребовалось ввести еще одно понятие. Промежуточными показателями названы те, для которых не предусмотрено соответствующих отдельных строк в налоговой декларации, то есть их значения участвуют в формировании отчетных данных либо не в полном объеме (через специальные расчеты) либо в составе иного, обобщающего, показателя. То есть, промежуточные показатели являются рабочим материалом и используются в разработочных таблицах исключительно в качестве дополнительных данных, для удобства расчетов.





1.4. Регистры налогового учета

Регистры промежуточных расчетов (рекомендуемые)

1. Регистр-расчет Формирование стоимости объекта учета.
2. Регистр-расчет Учет амортизации нематериальных активов.
3. Регистр-расчет стоимости списанных сырья и (или) материалов по методу ФИФО (ЛИФО).
4. Регистр-расчет стоимости списанных товаров по методу ФИФО (ЛИФО).
5. Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде.
6. Регистр учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.
7. Регистр-расчет резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода.
8. Регистр учета кредиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.
9. Регистр учета договоров на добровольное страхование работников.
10. Регистр учета расходов по добровольному страхованию работников.
11. Регистр-расчет расходов по добровольному страхованию работников текущего периода.
12. Регистр-расчет расходов на ремонт текущего отчетного периода.
13. Регистр-расчет расходов на ремонт, учитываемых в текущем и будущих периодах.
14. Регистр учета внереализационных расходов по операциям уступки прав требования, относящихся к будущим периодам.
15. Регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт.
16. Регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт.





1.4. Регистры налогового учета

В регистрах учета состояния единицы налогового учета систематизируется информация о состоянии показателей объектов учета, которые используются более одного отчетного (налогового) периода.

Регистры должны вестись таким образом, чтобы можно было обеспечить отражение данных о состоянии объектов учета на каждую текущую дату и их изменении во времени.

Содержащаяся в регистрах информация используется для формирования суммы расходов, подлежащих учету в составе того или иного элемента затрат в текущем отчетном периоде.





1.4. Регистры налогового учета

Регистры учета состояния единицы налогового учета (рекомендуемые)

1. Регистр информации об объекте основных средств.
2. Регистр информации об объекте нематериальных активов.
3. Регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО).
4. Регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО).
5. Регистр информации о движении товаров, учитываемых по методу средней себестоимости.
6. Регистр информации о движении приобретенных сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости.
7. Регистр учета расходов будущих периодов.
8. Регистр аналитического учета операций по движению дебиторской задолженности.
9. Регистр учета операций по движению кредиторской задолженности.
10. Регистр учета расчетов с бюджетом.
11. Регистр движения резерва по сомнительным долгам.
12. Регистр учета расходов на гарантийный ремонт.
13. Регистр учета расчетов по штрафным санкциям.





1.4. Регистры налогового учета

Регистры учета хозяйственных операций являются источником систематизированной информации о проводимых организацией операциях, которые влияют на величину налоговой базы в конкретных периодах.

В отношении этих объектов разработчики предложили налогоплательщикам самостоятельно сформировать дополнительные налоговые регистры. В то же время, хозяйственные операции в предлагаемой системе налогового учета непосредственно связаны только с фактом изменения права собственности (его утратой или получением) на объекты гражданских прав.

Регистры учета хозяйственных операций (рекомендуемые)

1. Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав.
2. Регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав).
3. Регистр учета поступлений денежных средств.
4. Регистр учета расхода денежных средств.
5. Регистр учета сумм начисленных штрафных санкций.
6. Регистр учета расходов на оплату труда.
7. Регистр учета начисления налогов, включаемых в состав расходов.





1.4. Регистры налогового учета

Группа регистров учета целевых средств некоммерческими организациями содержит регистры:

- регистр поступлений;
- регистр учета их использования;
- регистр нецелевого использования.

Регистры формирования отчетных данных, как следует из названия группы, содержат информацию и служат инструментом получения значений, непосредственно заносимых в конкретные строки налоговой декларации.





1.4. Регистры налогового учета

Регистры формирования отчетных данных (рекомендуемые)

1. Регистр-расчет учет амортизации основных средств.
2. Регистр-расчет стоимости товаров, списанных (реализованных) в отчетном периоде.
3. Регистр учета прочих расходов текущего периода.
4. Регистр-расчет финансовый результат от реализации амортизируемого имущества.
5. Регистр учета стоимости реализованного прочего имущества.
6. Регистр - расчет учета остатка транспортных расходов.
7. Регистр учета внереализационных расходов.
8. Регистр-расчет финансового результата от реализации прав, которые были приобретены ранее в рамках операции по оказанию финансовых услуг (п.3 ст.279 НК РФ).
9. Регистр-расчет финансового результата от уступки прав требования (расходы по реализации прав, кроме ситуаций продажи ранее приобретенных прав).
10. Регистр учета доходов текущего периода.
11. Регистр учета убытков обслуживающих производств и хозяйств.
12. Регистр-расчет Финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств.





1.5. Учетная политика для целей налогообложения

Учетная политика для целей налогообложения - выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (ст. 11 НК РФ).

В отношении учетной политики из положений НК РФ следует:

- 1) организация осуществляет выбор только одного способа или метода** из нескольких, допускаемых законодательными актами, регулирующими порядок определения налоговой базы и исчисления тех или иных налогов и сборов в Российской Федерации;

Например, выбор одного из методов признания доходов и расходов для целей исчисления налога на прибыль (метод начисления или кассовый метод).





1.5. Учетная политика для целей налогообложения

- 2) выбранные способы устанавливаются в организации, т.е. **во всех структурных подразделениях** (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места расположения;

Таким образом, отдельные подразделения и филиалы должны придерживаться, установленной организацией учетной политики.

- 3) выбранные способы устанавливаются **на длительный срок** (как минимум на год);

В пределах налогового периода учетная политика организации не может изменяться, кроме случаев прямо предусмотренных законодательством о налогах и сборах (например, при внесении изменений в законодательство, затрагивающее принятую учетную политику).

В отношении НДС и акцизов (налоговый период по акцизам – календарный месяц, по НДС – квартал) учетную политику для целей налогообложения также рекомендуется сохранять в течение как минимум года.





1.5. Учетная политика для целей налогообложения

- 4) в учетной политике фиксируются **особенности определения налоговой базы и ведения раздельного учета объектов налогообложения** по тем видам деятельности, которые осуществляются конкретной организацией.

В случае, когда по определенным вопросам нормативно не установлены способы ведения налогового учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа или формы (регистра) налогового учета в отношении исчисления конкретного налога, исходя из действующих положений налогового законодательства, методическим рекомендациям Минфина РФ и налоговых органов РФ по его применению, в части не противоречащей Налоговому кодексу РФ.

Если Налоговый кодекс не предусматривает выбор налогоплательщиком того или иного варианта формирования налоговой базы, такие вопросы в учетной политике не отражаются.



1.5. Учетная политика для целей налогообложения

В таблице приведены возможные методы и способы, применяемые в учетной политике для целей налогообложения (примеры).

Положение учетной политики	Варианты применения положения	Статья НК РФ, регулирующая данное положение
Вопросы, для которых способы учета предусмотрены Налоговым кодексом РФ		
Общие положения		
Подразделение, осуществляющее исчисление налогов	<ul style="list-style-type: none">- бухгалтерской службой как структурным подразделением организации, возглавляемым главным бухгалтером;- бухгалтерской службой организации и бухгалтерскими службами обособленных подразделений как уполномоченных представителей организации;- отделом по налогам или иной аналогичной службой как структурным подразделением организации;- на договорных началах специализированной сторонней организацией или специалистом;- штатным должностным бухгалтером или специалистом (применительно к субъектам малого предпринимательства);	



1.5. Учетная политика для целей налогообложения

Положение учетной политики	Варианты применения положения	Статья НК РФ, регулирующая данное положение
	- лично руководителем организации (применительно к субъектам малого предпринимательства).	
Налог на добавленную стоимость		
Порядок ведения раздельного учета облагаемых и не облагаемых НДС операций	<p>1. Если доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство, организация весь "входной" НДС ставит к вычету.</p> <p>2. Организация ведет раздельный учет НДС независимо от доли расходов на не облагаемые НДС операции в общей сумме расходов</p>	п.4 ст.170 НК РФ
Учет «входного» НДС банками, страховыми организациями и НПФ	<p>1. Суммы "входного" НДС, уплаченные поставщикам, включаются в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль. При этом вся сумма налога, полученная по операциям, подлежащим налогообложению, подлежит уплате в бюджет.</p> <p>2. "Входной" НДС учитывается в общем порядке с соблюдением правил раздельного учета</p>	п. 5 ст.170 НК РФ



1.5. Учетная политика для целей налогообложения

Положение учетной политики	Варианты применения положения	Статья НК РФ, регулирующая данное положение
Налог на прибыль организации		
Порядок отражения информации о формировании налоговой базы	<ul style="list-style-type: none">- только в бухгалтерском учете организации,- одновременно и в бухгалтерском и в налоговом учете организации,- только в налоговом учете организации.	Ст. 313 НК РФ
Метод определения доходов и расходов	<ul style="list-style-type: none">- метод начисления;- кассовый метод	Ст. 271-273 НК РФ
Порядок распределения доходов и расходов, относящихся к нескольким отчетным (налоговым периодам)	<ul style="list-style-type: none">- ежемесячно- ежеквартально.	Ст. 271 НК РФ





1.5. Учетная политика для целей налогообложения

Положение учетной политики	Варианты применения положения	Статья НК РФ, регулирующая данное положение
Метод амортизации по объектам амортизируемого имущества	<ul style="list-style-type: none">- линейный- нелинейный	Ст. 259 НК РФ
Применение амортизационной премии	<ul style="list-style-type: none">- применять- не применять	Ст. 259 НК РФ
Применение к норме амортизации специальных повышающих или понижающих коэффициентов	<ul style="list-style-type: none">- применять- не применять	Ст. 259 НК РФ



1.5. Учетная политика для целей налогообложения

Положение учетной политики	Варианты применения положения	Статья НК РФ, регулирующая данное положение
Определение нормы амортизации в отношении приобретаемых объектов основных средств, бывших в употреблении	<ul style="list-style-type: none">- исходя из общего срока полезного использования объекта в общеустановленном порядке,- исходя из срока полезного использования, уменьшенного на количество месяцев эксплуатации этого объекта предыдущими собственниками	Ст. 259 НК РФ
Метод оценки размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых в производстве товаров	<ul style="list-style-type: none">- по стоимости единицы запасов,- по средней стоимости,- ФИФО,- ЛИФО	Ст. 254 НК РФ





1.5. Учетная политика для целей налогообложения

Положение учетной политики	Варианты применения положения	Статья НК РФ, регулирующая данное положение
Порядок учета расходов на ремонт основных средств	<ul style="list-style-type: none">- в фактических размерах без формирования резерва предстоящих расходов на ремонт,- путем создания резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств	Ст. 260, 324 НК РФ
Показатель, используемый для расчета суммы налога на прибыль, подлежащей уплате по месту нахождения каждого обособленного подразделения	<ul style="list-style-type: none">- среднесписочная численность работников,- расходы на оплату труда	Ст. 288 НК РФ





1.5. Учетная политика для целей налогообложения

Положение учетной политики	Варианты применения положения	Статья НК РФ, регулирующая данное положение
Вопросы, для которых способы учета нормативно не предусмотрены		
Налог на добавленную стоимость		
Порядок ведения раздельного учета при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 0%	Налогоплательщик самостоятельно устанавливает в учетной политике порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по ставке 0%	п.10 ст.165 НК РФ
Порядок ведения раздельного учета облагаемых и не облагаемых НДС операций	Если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), он обязан вести раздельный учет таких операций. Порядок раздельного учета определяется в учетной политике	п.4 ст.149 НК РФ





1.5. Учетная политика для целей налогообложения

Положение учетной политики	Варианты применения положения	Статья НК РФ, регулирующая данное положение
Налог на прибыль организации		
Система налоговых регистров	Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике	ст.314 НК РФ
Принципы и методы распределения доходов по производствам с длительным циклом	В учетной политике закрепляются принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации по производствам с длительным технологическим циклом	ст.316 НК РФ
Определение перечня прямых расходов	В учетной политике определяется перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг)	п.1 ст.318 НК РФ



1.5. Учетная политика для целей налогообложения

Положение учетной политики	Варианты применения положения	Статья НК РФ, регулирующая данное положение
Порядок распределения прямых расходов На НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги)	В учетной политике определяется порядок распределения прямых расходов. Разработанный порядок подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов	п. 1 ст.319 НК РФ
Порядок Распределения прямых расходов между видами продукции (работ, услуг)	Механизм распределения определяется организацией самостоятельно с применением экономически обоснованных показателей	п. 1 ст.319 НК РФ



1.6. Налоговая тайна

Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, **за исключением** сведений:

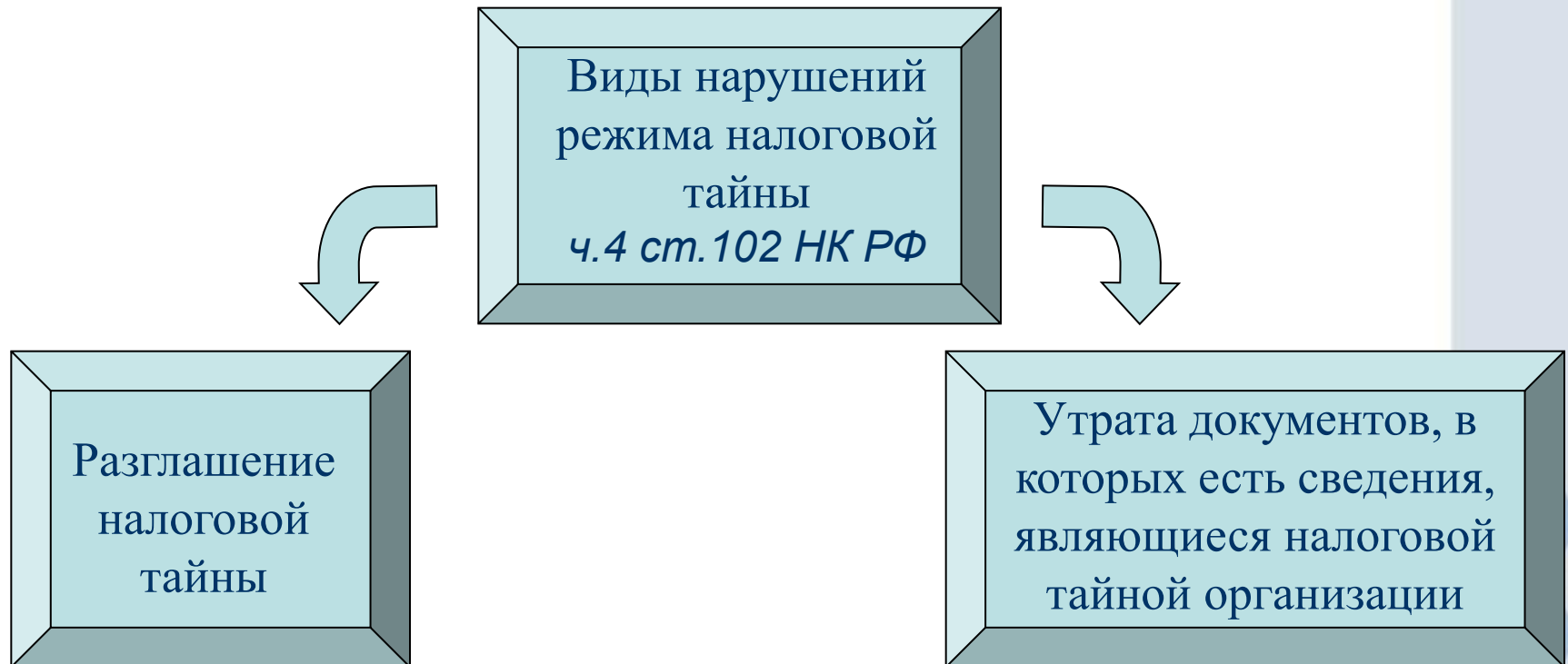
- 1) разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
- 2) об идентификационном номере налогоплательщика;
- 3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
- 4) предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам).





1.6. Налоговая тайна

К разглашению налоговой тайны относится использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа налоговой полиции, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.





1.6. Налоговая тайна

За причинение убытков налогоплательщику, налоговому агенту или их представителям в результате совершения неправомерных действий, а также утрату документов, содержащих налоговую тайну, налоговые органы и их должностные лица несут ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Статья 183 УК РФ предусматривает ответственность за незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну. В соответствии с ч. 2 данной статьи незаконное разглашение или использование сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну, без согласия их владельца лицом, которому она была доверена или стала известна по службе или работе, **наказывается**:

- штрафом в размере до 120 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до одного года с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет;
- лишением свободы на срок до трех лет.





Налоговый учет доходов организации

Вопросы:

- 2.1. Понятие доходов организации
- 2.2. Классификация доходов
- 2.3. Внереализационные доходы организации
- 2.4. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы





2.1. Понятие доходов организации

Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Налоговая база по налогу на прибыль – денежное выражение прибыли.

Прибыль – доходы, уменьшенные на величину расходов.

Таким образом, основными категориями рассматриваемыми более подробно в налоговом учете должны стать доходы и расходы организаций





2.1. Понятие доходов организации

Принципы определения доходов сформулированы в ст. 41 Налогового кодекса Российской Федерации. В соответствии с ней **"доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить"**, определяемая в соответствии с главами 23 "Налог на доходы физических лиц" и 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ.

Согласно положениям глав 23 и 25 Кодекса при определении объекта налогообложения **доходом является общая сумма поступлений из всех источников и от ведения какой-либо деятельности**. Таким образом, законодатель определяет доход как экономическую выгоду в денежной или натуральной форме.

Следует помнить, что ст. 41 НК РФ не отождествляет понятия **"доход (экономическая выгода)"** и **"прибыль"**





2.1. Понятие доходов организации

В бухгалтерском учете понятие дохода трактуется иначе.

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

В налоговом учете в соответствии с п. 1 ст. 248 НК РФ при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные плательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав). Таким образом, при формировании налогооблагаемой прибыли доходы учитываются без сумм налога на добавленную стоимость.





2.1. Понятие доходов организации

Однако данное положение не распространяется на налоги, уплачиваемые российской организацией на территории иностранных государств (письма ФНС России от 16 февраля 2006 г. N ММ-6-03/171@ и от 18 октября 2005 г. N 03-4-03/1800/31).

Следовательно, в налоговом учете подлежат отражению в составе доходов суммы НДС, удержанного налоговым резидентом иностранного государства. Одновременно при документальном подтверждении факта удержания иностранным агентом суммы налога она учитывается в составе расходов на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ как экономически оправданные расходы, обусловленные ведением деятельности, которая направлена на получение дохода.

Доходы определяются на основании подтверждающих их получение первичных и других документов и документов налогового учета.

Имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).



2.1. Понятие доходов организации

Полученные налогоплательщиком доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте или условных единицах, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях. Пересчет указанных доходов производится налогоплательщиком в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания доходов в соответствии со статьями 271 и 273 НК РФ.

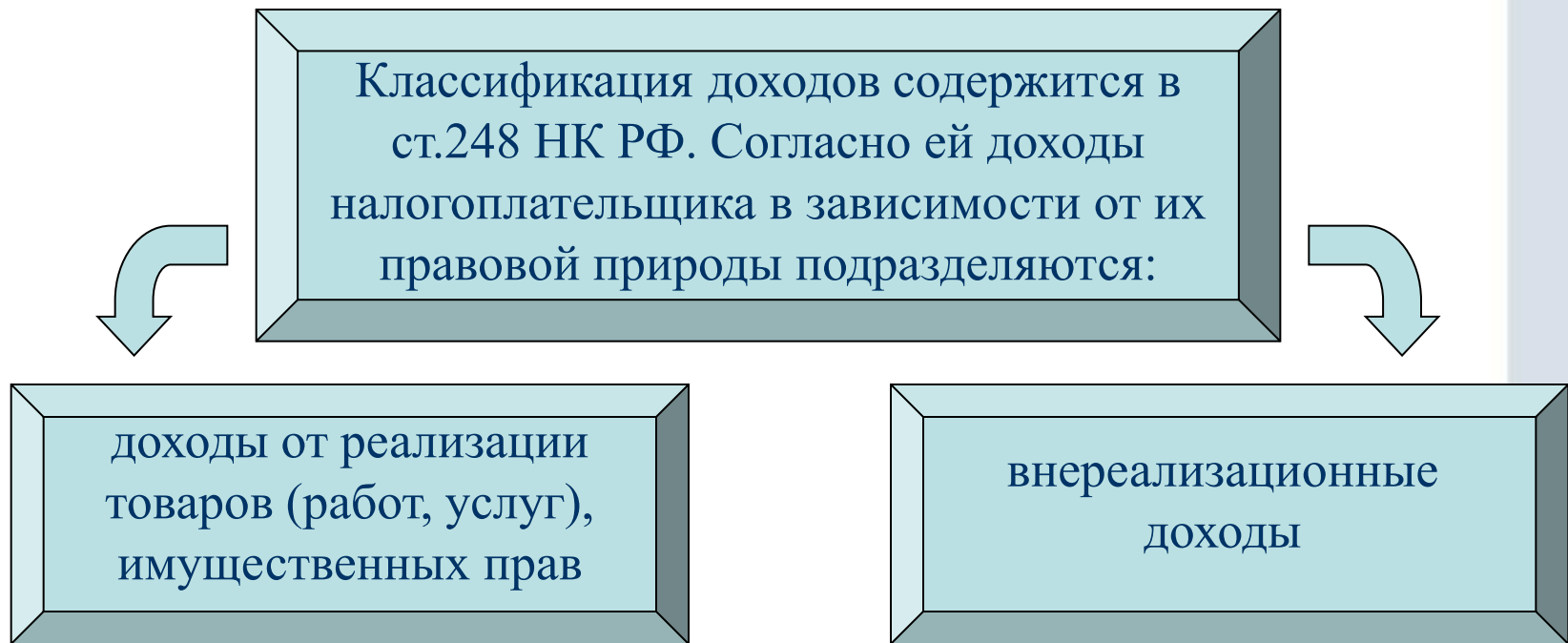
Суммы, отраженные в составе доходов налогоплательщика, **не подлежат повторному включению** в состав его доходов.

Доходы от реализации определяются **по видам деятельности** в случае, если для данного вида деятельности предусмотрен иной порядок налогообложения применяется иная ставка налога либо предусмотрен иной отличный от общего порядок учета прибыли и убытка, полученного от данного вида деятельности.





2.2. Классификация доходов



Доходы от реализации исчисляются в порядке, установленном ст. 249 НК РФ, с учетом положений главы 25 НК РФ, внереализационные - ст.250 НК РФ также с учетом положений указанной главы.





2.2. Классификация доходов

Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. В зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются для целей настоящей главы в соответствии со ст. 271 или ст. 273 НК РФ.

Внереализационные доходы – любые доходы, прямо не отнесенные к доходам от реализации нормами ст. 249 НК, их открытый перечень приведен в ст. 250 НК РФ.

Кроме того, Налоговый кодекс содержит закрытый перечень доходов, не учитываемых для целей налогообложения – ст. 251 НК РФ.





2.2. Классификация доходов





2.2. Классификация доходов





2.3. Внереализационные доходы

Статья 250 НК РФ содержит открытый перечень внереализационных доходов.

Внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы:

- 1) от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации;
- 2) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту;
- 3) в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
- 4) от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном статьей 249 НК РФ (то есть не признаются доходами связанными с производством и реализацией);



2.3. Внереализационные доходы

- б) в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
- 7) в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены статьями 266, 267, 292, 294, 294.1, 300, 324 и 324.1 НК РФ;
- 8) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в статье 251 настоящего Кодекса.
- 10) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;
- 13) в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 18 пункта 1 статьи 251 НК РФ);
- 14) в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств.



2.3. Внереализационные доходы

- 18) в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 21 пункта 1 статьи 251 НК РФ. Положения данного пункта не распространяются на списание ипотечным агентом кредиторской задолженности в виде обязательств перед владельцами облигаций с ипотечным покрытием;
- 19) в виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок с учетом положений статей 301 - 305 НК РФ;
- 20) в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации.

И др.





2.4. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

Статья 251 НК РФ содержит закрытый перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются следующие доходы:

- 1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- 2) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
- 3) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером);
- 3.1) в виде сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации в соответствии с главой 21 настоящего Кодекса при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов;



2.4. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

- б) в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном ФЗ "О безвозмездной помощи (содействии) РФ и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты РФ о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) РФ";
- 9) в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение;
- 10) в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;



2.4. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

- 14) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования
- 21) в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства Российской Федерации;
- 22) в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности;
- 24) в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;
- 32) в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем.

И др.



Понятие и классификация расходов организации в налоговом учете

Вопросы:

- 3.1. Понятие расходов организации. Основные требования НК РФ, при формировании расходов**
- 3.2. Классификация расходов организации**
- 3.3. Убытки организации**





3.1. Понятие расходов организации. Основные требования НК РФ, при формировании расходов

Объектом налогообложения по налогу на прибыль выступает прибыль, определяемая как доход организации за вычетом произведенных расходов.

Таким образом, расходы являются важнейшей составляющей при формировании объекта налогообложения. При этом, следует отметить, что сам термин расходы имеет широкое содержание и используется для общего обозначения показателя, который уменьшает облагаемый доход.

В соответствии с НК РФ расходами признаются

обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 настоящего Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Особенности определения расходов, признаваемых для целей налогообложения, для отдельных категорий налогоплательщиков либо расходов, произведенных в связи с особыми обстоятельствами, устанавливаются положениями НК РФ.



3.1. Понятие расходов организации. Основные требования НК РФ, при формировании расходов

Если некоторые затраты с равными основаниями могут быть **отнесены одновременно к нескольким группам расходов**, налогоплательщик вправе **самостоятельно определить**, к какой именно группе он отнесет такие затраты.

Наряду с принципом включения в состав расходов затрат любого вида в гл. 25 Налогового кодекса РФ предусмотрены **и определенные ограничительные механизмы.**

В частности, по целому ряду расходов налогоплательщика введен определенный предельный уровень. Иными словами, **перечень расходов не ограничен по видовому составу, но в части конкретных видов расходов предусмотрен предельный уровень их величины.**





3.1. Понятие расходов организации. Основные требования НК РФ, при формировании расходов

Основные требования НК РФ, при формировании расходов


Анализ положений гл. 25 Налогового кодекса РФ позволяет выделить ряд основных требований (правил), которыми следует руководствоваться при формировании расходов, уменьшающих доход налогоплательщика:

1) Доход уменьшается только на сумму произведенных расходов.

2) Доход уменьшается только на сумму обоснованных расходов.

3) Доход уменьшается только на сумму документально подтвержденных расходов.

4) Доход уменьшается на сумму любых расходов, которые произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, за исключением перечня затрат, которые в силу прямого указания НК РФ (ст. 270), не уменьшают доход.



3.1. Понятие расходов организации. Основные требования НК РФ, при формировании расходов


Эти правила являются **обязательными** для отнесения затрат к **налоговым расходам**.


Они закреплены в п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ. При отсутствии хотя бы одного из указанных правил затраты для целей налогообложения не учитываются.

Так, согласно подп. 49 ст. 270 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы не учитываются любые расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ.

1. Доход уменьшается на сумму произведенных расходов.

Это означает, что **расходы должны выступать результатом конкретной операции** (совокупности операций) налогоплательщика. Не допускается уменьшение дохода на сумму планируемых или прогнозируемых расходов, которые не нашли своего фактического или формального воплощения в деятельности организации. Как указано в абз. 2 п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются только те **затраты и убытки, которые реально осуществлены** налогоплательщиком.





3.1. Понятие расходов организации. Основные требования НК РФ, при формировании расходов

2. Доход уменьшается на сумму обоснованных расходов.

Согласно абз. 3 п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ: **"Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме"**.

Раньше расшифровку данного понятия давал пункт 5 Методических рекомендаций по применению главы 25 Налогового кодекса, утвержденных приказом МНС России от 20 декабря 2002 г N БГ-3-02/729. В нем было указано, что под "экономически оправданными расходами следует понимать затраты, обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота".

Экономическая оправданность затрат является оценочной категорией, а это означает, что само установление оправданности или неоправданности может приводить к налоговым спорам между налогоплательщиками и налоговыми органами.





3.1. Понятие расходов организации. Основные требования НК РФ, при формировании расходов

3. Доход уменьшается на сумму документально подтвержденных расходов.

Отнесение затрат, не подтвержденных документально, к расходам, учитываемым в целях налогообложения, не производится. Наряду с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ данный принцип следует из нескольких подпунктов п. 1 ст. 23 Налогового кодекса РФ, согласно которым **налогоплательщики обязаны:**



-вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах (подп. 3)



- представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов (подп. 5)



- в течение 3 лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций - также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги (подп. 8).



3.1. Понятие расходов организации. Основные требования НК РФ, при формировании расходов

4. Уменьшение дохода на сумму любых расходов, направленных на получение доходов

Данный принцип позволяет налогоплательщику **уменьшить доход на любые расходы, если они произведены в связи с получением дохода.**

Указанный принцип **проявляется в двух направлениях.**

Во-первых, он означает, что **перечень расходов, установленный в гл. 25 Налогового кодекса РФ, нельзя рассматривать как неизменный и не подлежащий расширению** за счет появления расходов нового типа. Примерами тому могут служить некоторые статьи главы 25 Налогового кодекса РФ, закрепляющие отдельные перечни затрат.

Так, согласно подп. 25 ст. 255 Налогового кодекса РФ к расходам на оплату труда, помимо перечисленных, также относятся другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором. Согласно подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, помимо перечисленных, относятся другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией. При применении рассматриваемого правила необходимо помнить, что оно **ограничивается перечнем затрат, которые ни при каких обстоятельствах не уменьшают доход (ст.270 НК РФ).**

Во-вторых, для целей налогообложения **учитываются только те расходы, которые произведены в связи с получением дохода.**

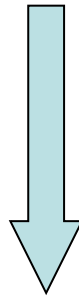


3.2. Классификация расходов организации

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на:



**расходы,
связанные с
производством
и реализацией**



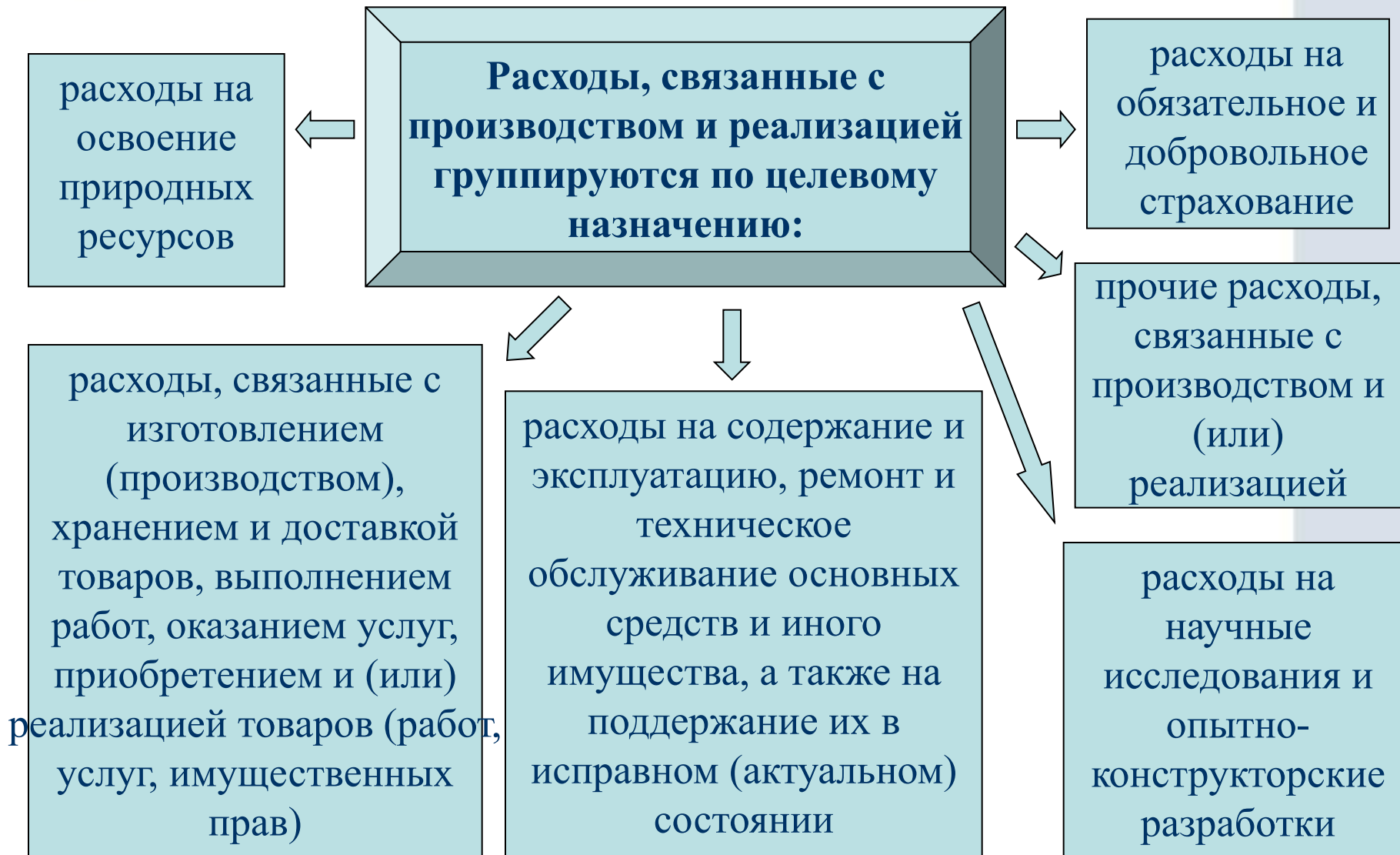
**внереализационные
расходы**



**расходы, не учитываемые
для налогообложения
прибыли**

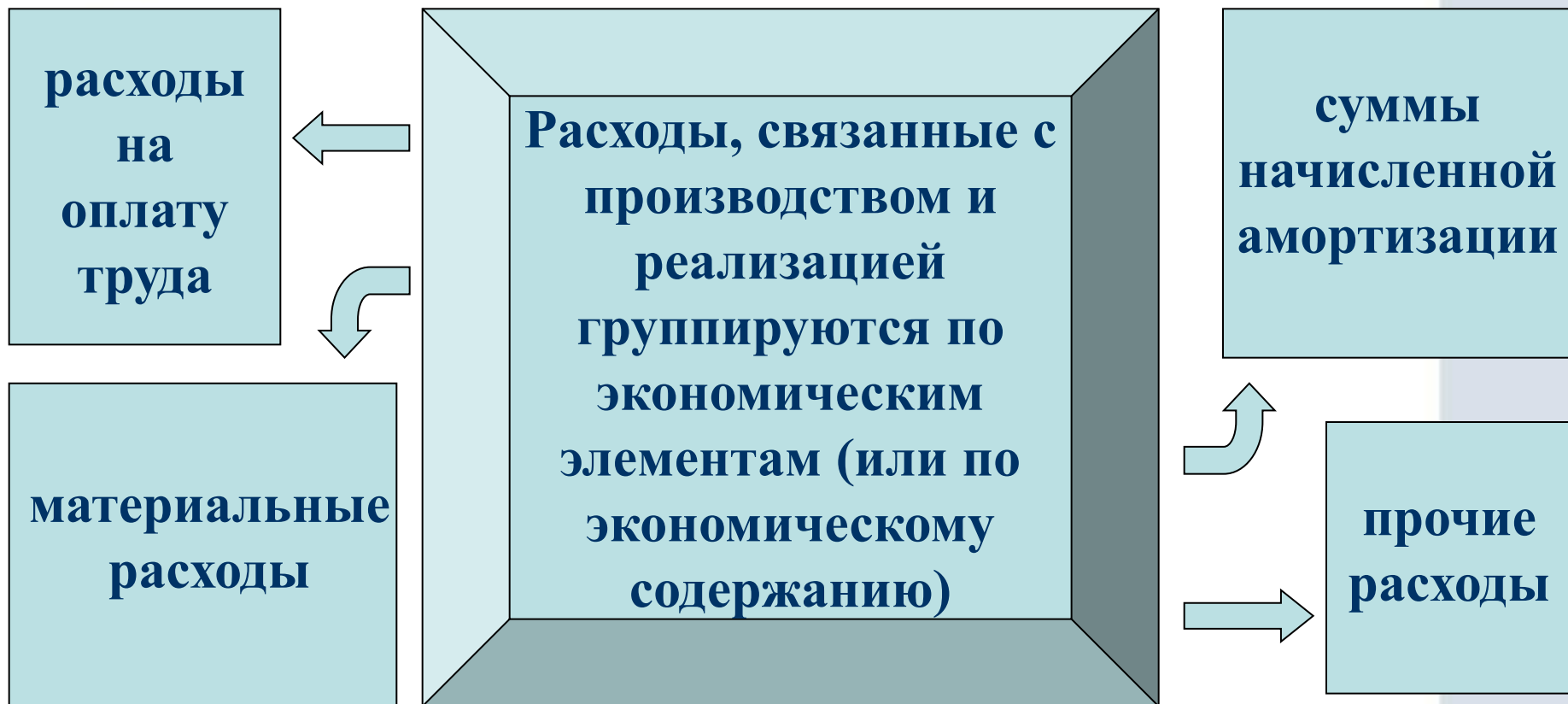


3.2. Классификация расходов организации





3.2. Классификация расходов организации



Каждая из этих групп объединяет однородные по экономическому содержанию затраты независимо от того, где они произведены и с какой целью. Они не могут быть разложены на составные части и рассчитываются независимо от того, где они произведены, - в основном цехе или на складе, и каково их производственное назначение.



3.2. Классификация расходов организации

Согласно п. 1 ст. 318 Налогового кодекса РФ для целей исчисления налога на прибыль **расходы на производство и реализацию**, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, **подразделяются на прямые и косвенные.**

Ранее НК РФ содержал положения, совершенно определенно относящие к прямым расходам определенные их виды, а к косвенным все остальные.

В настоящее время отнесение тех или иных материальных ресурсов, используемых в производственном процессе предприятий, в состав прямых или косвенных расходов в налоговом учете производится налогоплательщиком **самостоятельно**, с обязательным закреплением в учетной политике для целей налогообложения.





3.3. Убытки организации

Убыток как объективный экономический результат деятельности налогоплательщика рассматривается в ст. 252 Налогового кодекса РФ в качестве **разновидности расходов, которые следует учитывать при налогообложении прибыли.** При этом для учета убытка имеются специальные правила.





3.3. Убытки организации

Обычные убытки учитываются в порядке, предусмотренном ст. 283 Налогового кодекса РФ.

Данной статьей Налогового кодекса РФ предусмотрено, что:

"Налогоплательщики, понесшие убыток, исчисленный в соответствии с настоящей главой, в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее)".

Ранее действовало другое правило:

- до 01.01.2006 – разрешалось переносить непокрытых убытков не более 30 % от налоговой базы
- до 01.01.2007 – разрешалось переносить непокрытых убытков не более 50 % от налоговой базы.





3.3. Убытки организации

Кроме того, НК РФ содержит закрытый перечень убытков, приравненных к внереализационным расходам, в частности это убытки:

1) в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде;

2) суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва;

3) потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

4) не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;



3.3. Убытки организации

Кроме того, НК РФ содержит закрытый перечень убытков, приравненных к внереализационным расходам, в частности это убытки:

5) расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти;

6) потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций;

7) убытки по сделке уступки права требования в порядке, установленном статьей 279 НК РФ.



3.3. Убытки организации

Особые убытки учитываются в индивидуальном порядке. Так, специальный порядок установлен для учета убытков, полученных в связи с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, убытков по операциям с ценными бумагами, убытков по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, убытков от реализации амортизируемого имущества и убытков в результате уступки права требования.

Например, порядок учета убытков при реализации амортизируемого имущества. Если остаточная стоимость амортизируемого имущества, с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения в следующем порядке. Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.





Налоговый учет материальных расходов

Вопросы:

- 4.1. Состав материальных расходов
- 4.2. Порядок формирования стоимости материалов при их приобретении
- 4.3. Порядок оценки стоимости сырья и материалов при их списании в производство
- 4.4. Возвратные отходы: состав и порядок оценки





4.1. Состав материальных расходов

В соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ в состав материальных расходов включаются следующие затраты :

- 1) на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве продукции и образующих ее основу либо являющихся ее необходимым компонентом. В бухгалтерском учете данный вид материалов учитывается, как правило, по статье "Сырье и основные материалы" на счете 10;
- 2) на приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и реализуемых товаров, а также на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроль, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);





4.1. Состав материальных расходов

В соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ в состав материальных расходов включаются следующие затраты :

3) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющихся амортизируемым. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

4) на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке;

5) на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;



4.1. Состав материальных расходов

В соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ в состав материальных расходов включаются следующие затраты :

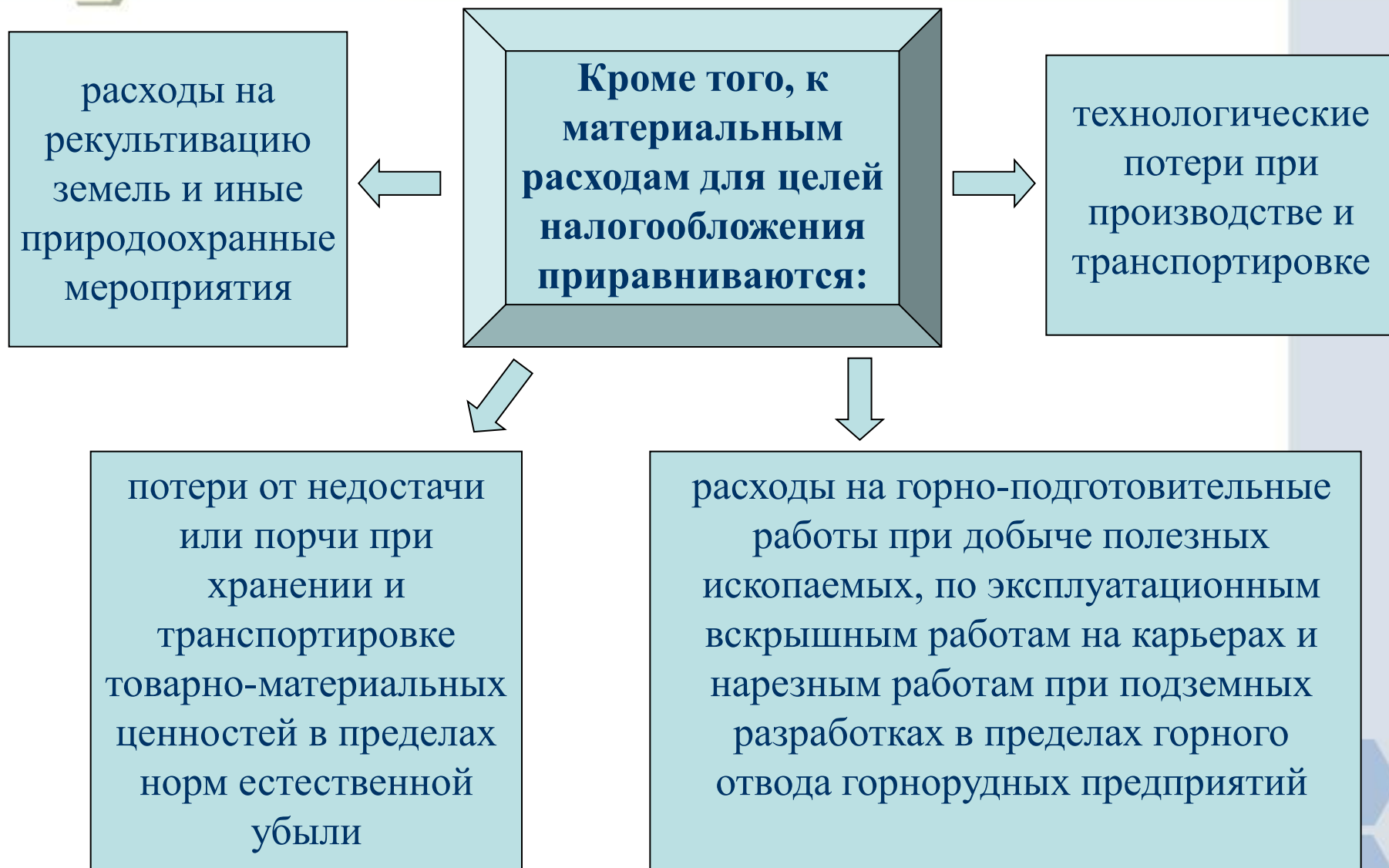
б) на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ структурными подразделениями предприятия. Эта категория материальных расходов едва ли не самая широкая и включает, в частности, расходы на оплату услуг третьих лиц по выполнению (осуществлению):

- отдельных производственных операций;
- обработки сырья (материалов);
- контроля за соблюдением установленных технологических процессов;
- технического обслуживания основных средств;
- транспортировки любых грузов внутри организации (как сырья и инструментов, так и готовой продукции, включая ее доставку покупателю);

7) связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения.



4.1. Состав материальных расходов





4.1. Состав материальных расходов

Перечень материальных расходов, который содержится в статье 254 Налогового кодекса, не является исчерпывающим. **В состав материальных расходов также могут быть включены другие документально подтвержденные затраты, которые непосредственно связаны с процессом производства и реализации.**

Если организация рассчитывает выручку по **кассовому методу**, материальные расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль организации после их оплаты. Стоимость материально-производственных запасов уменьшает налогооблагаемую прибыль после их оплаты и отпуска в производство.

Если организация рассчитывает выручку по **методу начисления**, материальные расходы уменьшают облагаемую прибыль в том периоде, когда они возникли.

Исключение из этого правила предусмотрено для расходов, связанных с покупкой сырья, материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов. Такие расходы уменьшают прибыль, если они относятся к реализованной готовой продукции (выполненным работам, оказанным услугам). В противном случае их учитывают в составе незавершенного производства.



4.2. Порядок формирования стоимости материалов в налоговом учете

Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без НДС), включая комиссионные вознаграждения посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей.

Если стоимость возвратной тары, принятой от поставщика с товарно-материальными ценностями, включена в цену этих ценностей, из общей суммы расходов на их приобретение исключается стоимость возвратной тары по цене ее возможного использования или реализации. Стоимость невозвратной тары и упаковки, принятых от поставщика с товарно-материальными ценностями, включается в сумму расходов на их приобретение. Отнесение тары к возвратной или невозвратной определяется условиями договора (контракта) на приобретение товарно-материальных ценностей.





4.2. Порядок формирования стоимости материалов в налоговом учете

<i>Вид расходов</i>	<i>Фактическая себестоимость (стоимость) материалов</i>	
	<i>бухучет</i>	<i>налоговый учет</i>
Сумма, уплачиваемая поставщику материалов	Включают (п. 6 ПБУ 5/01)	Включают (п. 2 ст. 254 НК РФ)
Расходы на информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материалов	Включают (п.6 ПБУ 5/01)	Включают (п. 2 ст. 254 НК РФ)*
Таможенные пошлины и сборы	Включают (п. 6 ПБУ 5/01)	Включают (п. 2 ст. 254 НК РФ)*
Затраты по заготовке и доставке материалов до места их использования включая расходы по страхованию	Включают (п. 6 ПБУ 5/01)	Включают (п. 2 ст. 254 НК РФ)
Затраты по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию	Включают (п. 6 ПБУ 5/01)	Включают (п. 2 ст. 254 НК РФ)*
(*) Если фирма самостоятельно изготавливает материалы, то эти затраты относятся на фактическую себестоимость, только если учетной политикой предусмотрено их включение в состав прямых расходов (п. 4 ст. 254, п. 2 ст. 319 НК РФ).		



4.2. Порядок формирования стоимости материалов в налоговом учете

<i>Вид расходов</i>	<i>Фактическая себестоимость (стоимость) материалов</i>	
	<i>бухучет</i>	<i>налоговый учет</i>
Посреднические вознаграждения и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением материалов	Включают (п. 6 ПБУ 5/01)	Включают (п. 2 ст. 254 НК РФ)*
Потери и недостачи в пределах норм естественной убыли	Включают (п. 6 ПБУ 5/01)	Не включают (подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ)
Суммы НДС и акцизов в тех случаях, когда материалы используются для операций, облагаемых этими налогами	Не включают (п. 6 ПБУ 5/01)	Не включают (п. 2 ст. 254 НК РФ)
Суммы НДС и акцизов в тех случаях, когда материалы используются для операций, не облагаемых этими налогами	Включают (п. 6 ПБУ 5/01)	Включают (п. 2 ст. 170, п. 2 ст. 99)
Суммы других налогов и сборов (например, взносы на обязательное пенсионное страхование)	Включают (п. 6 ПБУ 5/01)	Включают (п. 2 ст. 254 НК РФ)*



4.2. Порядок формирования стоимости материалов в налоговом учете

<i>Вид расходов</i>	<i>Фактическая себестоимость (стоимость) материалов</i>	
	<i>бухучет</i>	<i>налоговый учет</i>
Проценты по кредитам (займам), начисленные до принятия материалов к учету	Включают (п. 6 ПБУ 5/01)	Не включают (пп.2 п.1 ст.265)
Проценты по кредитам (займам), начисленные после принятия материалов к учету	Не включают (п. 6 ПБУ 5/01)	Не включают (пп.2 п.1 ст.265)
Разницы, связанные с покупкой материалов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, но оплата производится в рублях	Не включают (абз.4 п.3, п.5 и п.13 ПБУ 3/2006)	Не включают (пп.5 п.1 ст.265, п.11 ст. 250 НК РФ)
Разницы, связанные с покупкой материалов за иностранную валюту	Не включают (абз.4 п.3, п.13 ПБУ 3/2006)	Не включают (пп.5.1 п.1 ст.265, п.11.1 ст. 250 НК РФ)



4.3. Порядок оценки стоимости сырья и материалов при их списании в производство

Для определения размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых в производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой предприятием учетной политикой для целей налогообложения **применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:**

1) метод оценки по стоимости единицы запасов

Данный метод применяется в отношении материальных запасов, используемых в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.) или в отношении материалов, которые не могут обычным образом заменять друг друга. Представляется, что применение данного метода возможно в уникальных, специальных производствах;





4.3. Порядок оценки стоимости сырья и материалов при их списании в производство

2) метод оценки по средней стоимости

Оценка материально-производственных запасов по средней стоимости производится путем деления общей стоимости группы (вида) запасов на их количество.

$$C_{\text{средняя}} = \frac{C_{\text{на начало месяца}} + C_{\text{в течении месяца}}}{K_{\text{на начало месяца}} + K_{\text{в течении месяца}}}$$

где **С на начало месяца** - стоимость остатка запасов на начало месяца;

С в течение месяца - стоимость запасов, поступивших в течение месяца;

К на начало месяца - количество остатка запасов на начало месяца;

К в течение месяца - количество запасов, поступивших в течение месяца.



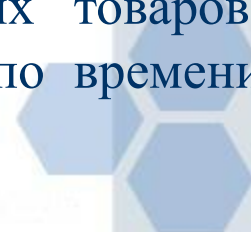


4.3. Порядок оценки стоимости сырья и материалов при их списании в производство

3) метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО)

ФИФО - это метод, когда материальные ценности подлежат оценке по ценам первых закупок. Расходуемые материальные ценности оцениваются по цене первой по времени закупки, затем второй, третьей по очередности до полного списания их в расход.

Оценка по стоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что материально-производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления). Иными словами, запасы, первыми поступающие в производство, должны быть **оценены по стоимости первых по времени приобретений** с учетом стоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической стоимости более поздних по времени приобретений, а в стоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается стоимость более ранних по времени приобретений.





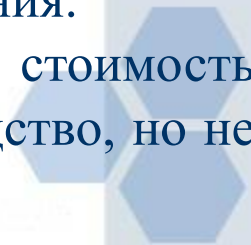
4.3. Порядок оценки стоимости сырья и материалов при их списании в производство

4) метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)

ЛИФО (отменен в бухгалтерском учете) - это метод, позволяющий оценивать материальные ценности по ценам последних закупок, списание в расход производится по стоимости последнего приобретения материальных ценностей, затем предыдущего и т.д.

Оценка стоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО) основана на допущении, что **материально-производственные запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по стоимости последних в последовательности приобретения.** При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической стоимости более ранних по времени приобретения, а в стоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается стоимость более поздних по времени приобретения.

Сумма материальных расходов текущего месяца уменьшается на стоимость остатков товарно-материальных ценностей, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца.





4.3. Порядок оценки стоимости сырья и материалов при их списании в производство

Согласно п. 1 ст. 318 Налогового кодекса РФ для целей исчисления налога на прибыль расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, **подразделяются на прямые и косвенные.**

Ранее НК РФ содержал положения, совершенно определенно относящие к прямым материальным расходам п.1 и п.4, а к косвенным все остальные.

В настоящее время отнесение тех или иных материальных ресурсов, используемых в производственном процессе предприятий, в состав прямых или косвенных расходов в налоговом учете производится налогоплательщиком **самостоятельно**, с обязательным закреплением в учетной политике для целей налогообложения.





4.3. Порядок оценки стоимости сырья и материалов при их списании в производство

При возникновении спорных моментов отнесения тех или иных материалов в состав прямых или косвенных расходов в налоговом учете необходимо учитывать, что гл. 25 Налогового кодекса РФ определяет порядок формирования налоговой базы по налогу на прибыль, в том числе в части определения состава прямых расходов, в отношении организаций и предприятий всех сфер экономической деятельности без выделения особенностей производства в отдельных сферах. Поэтому при решении конкретных вопросов в отношении применения тех или иных норм гл. 25 Налогового кодекса РФ **необходимо учитывать отраслевые особенности производства**, которые могут быть зафиксированы либо в учетной политике организации, либо в общих отраслевых методических инструкциях или положениях по формированию затрат на производство. Что касается прямых расходов, то в абз. 2 п. 2 ст. 318 установлено, что **прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода**, по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены.





4.3. Порядок оценки стоимости сырья и материалов при их списании в производство

Федеральным законом N 58-ФЗ от 06.06.2005 г. в п. 2 добавлен абз. 3, в котором установлено, что налогоплательщики, оказывающие услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства. Иными словами, **все прямые затраты по услугам не распределяются, а сразу относятся в уменьшение прибыли.** Данное изменение экономически абсолютно оправдано, поскольку до этого приходилось искусственно формировать незавершенку по услугам, которые потребляются полностью в момент оказания.

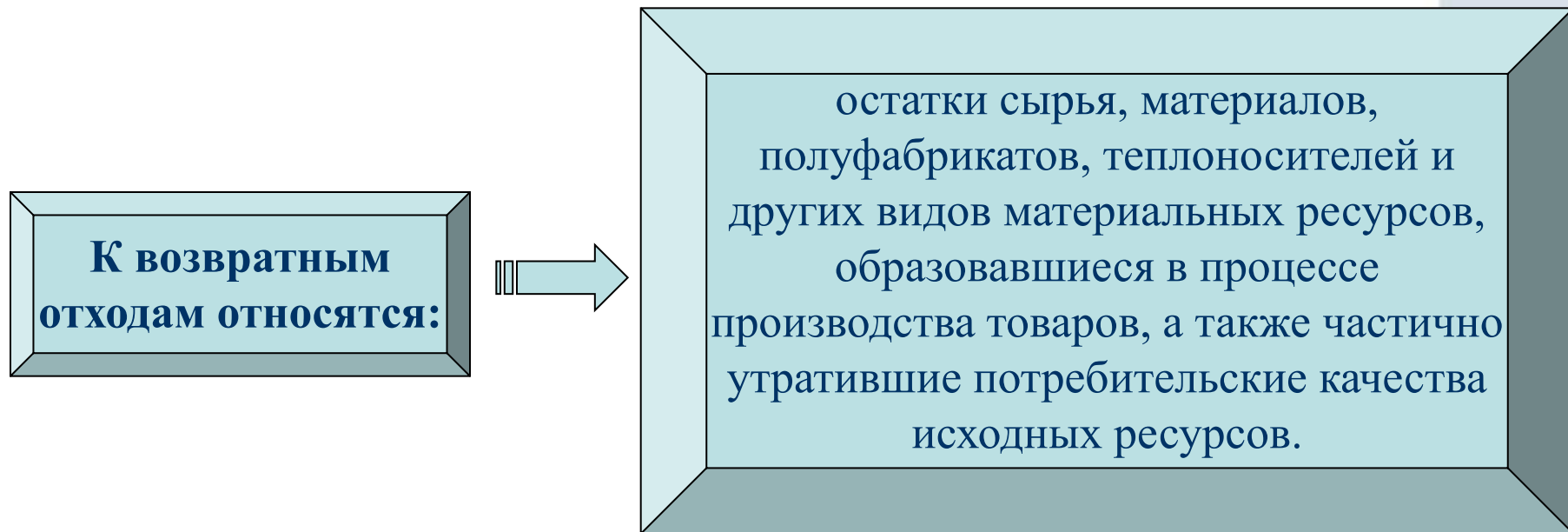
Материалы, предназначенные для основного производства, могут быть использованы на собственные нужды фирмы (например, на ремонт производственного оборудования, инвентаря и т.д.). Себестоимость таких материалов в состав прямых расходов не включают. Ее учитывают в составе тех расходов, на которые списаны материалы (затрат на ремонт основных средств, затрат на ремонт инвентаря и т.д.).





4.4. Возвратные отходы: состав и порядок оценки

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов.



Не относятся к возвратным отходам остатки товарно-материальных ценностей, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья для производства других видов товаров, а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

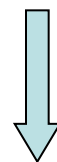


4.4. Возвратные отходы: состав и порядок оценки

**Возвратные отходы
оцениваются в
следующем порядке:**



1) по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции);



2) по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону.





4.4. Возвратные отходы: состав и порядок оценки

Если **стоимость возвратной тары включена в цену**, то из общей суммы расходов на приобретение материалов исключается стоимость возвратной тары по цене ее возможного использования или реализации. Стоимость невозвратной тары и упаковки, принятых от поставщика с товарно-материальными ценностями, включается в сумму расходов на их приобретение. Отнесение тары к возвратной или невозвратной определяется условиями договора (контракта) на приобретение товарно-материальных ценностей. Статьей 517 Гражданского кодекса РФ определено, что, если иное не установлено договором поставки, покупатель обязан вернуть поставщику многооборотную тару, в которой поступил товар, в порядке и в сроки, установленные законом, иными правовыми актами, принятыми в соответствии с ними обязательными правилами или договором.

Следовательно, порядок расчетов и уровень цен на возвратную тару оговариваются при заключении договоров на поставку продукции в такой таре между предприятиями-изготовителями продукции и покупателями.



Расходы на оплату труда

Вопросы:

5.1. Понятие расходов на оплату труда

5.2. Классификация расходов на оплату труда





5.1. Понятие расходов на оплату труда

В расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах; стимулирующие начисления и надбавки; компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда; премии и единовременные поощрительные начисления; расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Три правила учета расходов на оплату труда для целей налогообложения прибыли:

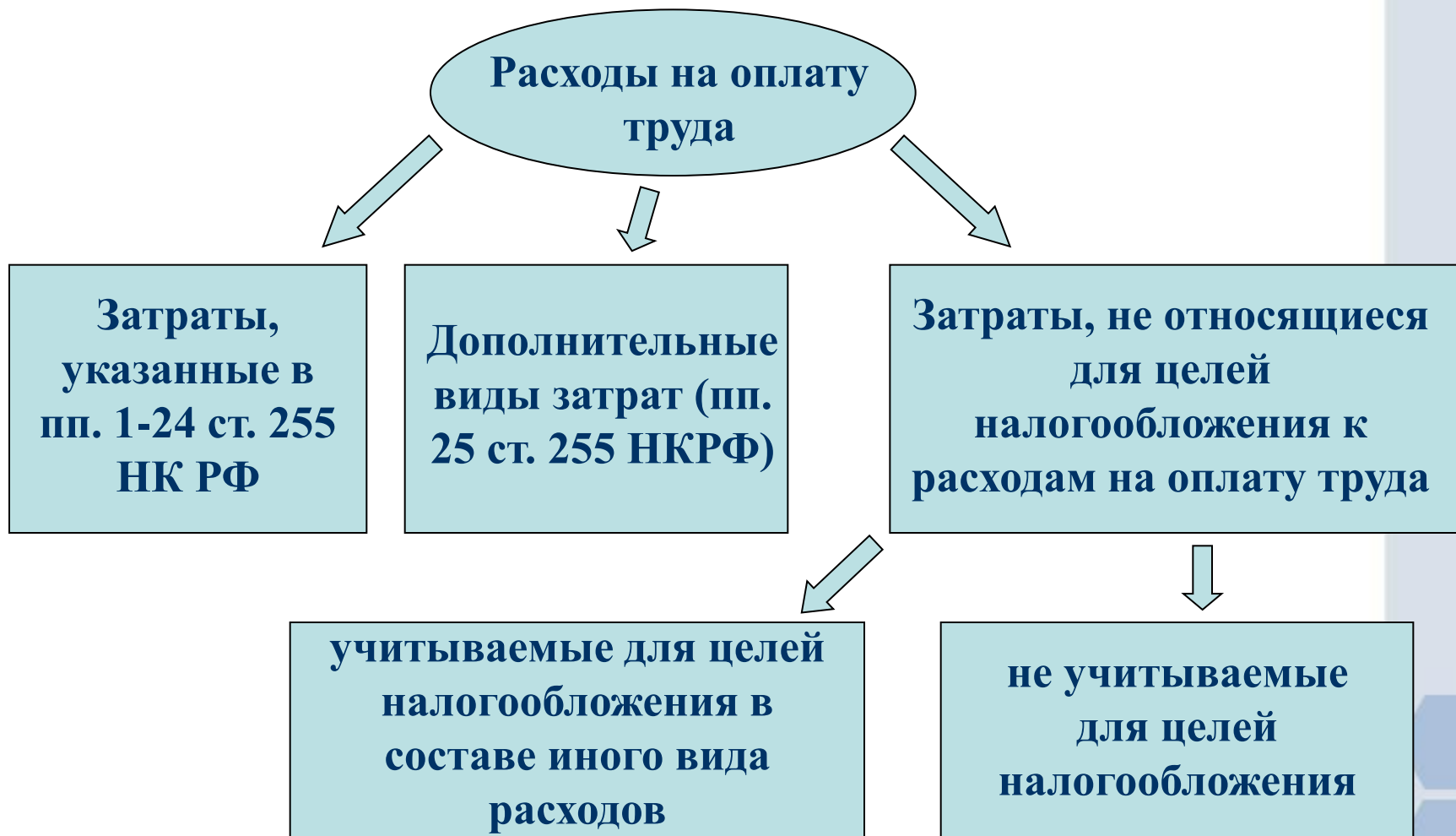
1. Выполнение условий (критериев) признания расходов для целей налогообложения.
2. Соблюдение порядка отнесения расходов к расходам текущего периода, а также соблюдение обособленного порядка учета расходов.
3. Соблюдение даты признания расходов для целей налогообложения.





5.2. Классификация расходов на оплату труда

Классификация расходов на оплату труда





5.2. Классификация расходов на оплату труда

Исходя из анализа ст. 255 Налогового кодекса РФ, а также предусмотренного данной статьей перечня затрат расходы на оплату труда можно сгруппировать по следующим основаниям:

- по форме выплаты;
- по целевому назначению.

По форме выплаты расходы на оплату труда подразделяются на:

- 1) выплаты, осуществляемые в денежной форме;
- 2) выплаты, осуществляемые в натуральной форме;
- 3) выплаты третьим лицам в пользу работника.

По целевому назначению расходы на оплату труда можно сгруппировать следующим образом:

- 1) любые начисления работникам, осуществляемые за выполнение труда по разным основаниям – тарифным ставкам, окладам, сдельным расценкам;
- 2) стимулирующие начисления и надбавки, премии и единовременные поощрительные начисления;
- 3) компенсационные начисления, связанные с режимом работы и условиями труда;
- 4) расходы, связанные с содержанием работников.





5.2. Классификация расходов на оплату труда

Конкретные виды расходов на оплату труда, перечисленные в ст. 255 Налогового кодекса РФ, распределяются в соответствии с классификацией по целевому назначению. Данное распределение можно представить в виде самостоятельной таблицы.

Расходы по целевому назначению	Виды расходов по <u>ст. 255</u> НК РФ
Любые начисления работникам	<u>П. 1, 6, 7, 8, 9, 17, 19, 20, 21, 22, 23, 25</u>
Стимулирующие начисления и надбавки	<u>П. 2, 3, 11, 12, 25</u>
Премии и единовременные поощрительные начисления	<u>П. 2, 10, 25</u>
Компенсационные начисления, связанные с режимом работы	<u>П. 3, 17, 25</u>
Компенсационные начисления, связанные с условиями труда	<u>П. 3, 17, 25</u>
Расходы, связанные с содержанием работников	<u>П. 3, 4, 25</u>





5.2. Классификация расходов на оплату труда

1. Начисления по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам

Согласно п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства. Следовательно, для целей налогообложения применяются те формы и системы оплаты труда, которые предусмотрены в соответствии со ст. 135 Трудового кодекса РФ.

Так, согласно ст. 129 Трудового кодекса РФ заработная плата (оплата труда работника) - вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

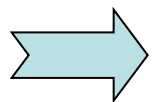




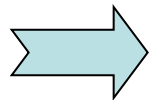
5.2. Классификация расходов на оплату труда

2. Стимулирующие и поощрительные начисления и надбавки.

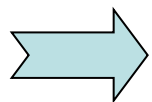
Для правомерного и обоснованного включения в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, сумм таких выплат необходимо одновременное выполнение следующих условий:



1. Выплата должна рассматриваться как выплата поощрительного характера, то есть как премия, а не как единовременное пособие.



2. Возможность выплаты обязательно должна быть предусмотрена либо трудовым договором, либо коллективным договором. Если порядок расчета и выплаты данного вознаграждения предусмотрен отдельным локальным нормативным актом - Положением, то либо в трудовом, либо в коллективном договоре должна быть ссылка на такое Положение.



3. Вознаграждение должно поощрять какие-либо производственные показатели (определенные производственные результаты, достижения в труде и т.п.).



5.2. Классификация расходов на оплату труда

Как и начисления по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам, суммы начисленных премий не всегда относятся в налоговом учете по элементу "Расходы на оплату труда" (данное обстоятельство имеет значение при делении расходов на прямые и косвенные).

Это относится, например, к премиям за создание и внедрение новой техники, содействие изобретательству и рационализации, активное участие в работе по патентованию и подготовке лицензий на изобретения и научно-технические достижения. Организациям необходимо учитывать, что для данных премий может быть иной источник отнесения: не расходы на оплату труда, а формирование стоимости НИОКР (ст. 262 НК РФ), основного средства (п. 1 ст. 257 НК РФ) или нематериального актива (п. 3 ст. 257 НК РФ).





5.2. Классификация расходов на оплату труда

3. Компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда

Затраты по данному основанию многоэлементны и разнообразны. Основным критерием включения в состав расходов является то, что они должны производиться в соответствии с законодательством.

4. Расходы, связанные с содержанием работников

Если какая-то выплата прямо не предусмотрена Налоговым кодексом РФ, но положениями трудового законодательства работодателю предоставлено право устанавливать иные выплаты или повышать их размер по сравнению установленным законом, путем закрепления в трудовом или коллективном договоре, то все такие выплаты являются "оценочными", то есть учитываются или не учитываются при налогообложении исходя из конкретных обстоятельств.





тема 6

Налоговый учет амортизируемого имущества, порядок начисления амортизации

Вопросы:

- 6.1. Амортизируемое имущество**
- 6.2. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества. Амортизационные группы**
- 6.3. Методы и порядок расчета сумм амортизации**
- 6.4. Амортизационная премия**





6.1. Амортизируемое имущество

Общие принципы учета основных средств и нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете во многом схожи. Однако существуют особенности учета данных объектов в налоговом учете.

Так, основным понятием, используемым в НК РФ, является амортизируемое имущество, а не основные средства и НМА как в БУ, хотя эти понятия также используются. При этом их определения отличаются от определений бухгалтерского учета.

Согласно ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

В состав амортизируемого имущества включаются и капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя.



6.1. Амортизируемое имущество

Под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.

НМА признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Для признания НМА необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого НМА и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).





6.1. Амортизируемое имущество





6.1. Амортизируемое имущество

**К нематериальным
активам не относятся:**



**не давшие
положительного
результата научно-
исследовательские,
опытно-
конструкторские и
технологические
работы**

**интеллектуальные и
деловые качества
работников
организации, их
квалификация и
способность к труду**




6.2. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества. Амортизационные группы

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п.8 ст.250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с настоящим Кодексом.

Восстановительная стоимость амортизируемых основных средств, приобретенных (созданных) до вступления в силу главы 25 НК РФ, определяется как их первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок до даты вступления настоящей главы в силу.





6.2. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества. Амортизационные группы

Остаточная стоимость основных средств, введенных до вступления в силу главы 25 НК РФ, определяется как разница между восстановительной стоимостью таких основных средств и суммой начисленной амортизации.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию после вступления в силу главы 25 НК РФ, определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации. Остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, определяется по формуле:

$$S_n = S \times (1 - 0,01 \times k)^n$$

где S_n - остаточная стоимость указанных объектов по истечении n месяцев после их включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);

S - первоначальная (восстановительная) стоимость указанных объектов;

n - число полных месяцев, прошедших со дня включения указанных объектов в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня их исключения из состава этой группы (подгруппы), не считая периода, исчисленного в полных месяцах, в течение которого такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества в соответствии с пунктом 3 статьи 256 НК РФ;


k - норма амортизации (в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы (подгруппы).



6.2. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества. Амортизационные группы

Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.


Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом. Стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.





6.2. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества. Амортизационные группы

<i>Вид расходов</i>	<i>учет расходов</i>	
	<i>бухгалтерский</i>	<i>налоговый</i>
Суммы, уплаченные продавцу основного средства (за исключением НДС, который принимается к вычету)	Включаются в первоначальную стоимость ОС (п. 8 ПБУ 6/01)	То же (п. 1 ст.257 НК РФ)
Невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением основного средства		
Расходы на транспортировку основного средства до фирмы		
Расходы на доведение основного средства до состояния, пригодного к использованию (например, монтаж)		





6.2. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества. Амортизационные группы

<i>Вид расходов</i>	<i>учет расходов</i>	
	<i>бухгалтерский</i>	<i>налоговый</i>
Таможенные пошлины, уплаченные при ввозе основного средства на территорию России	Включаются в первоначальную стоимость ОС (п. 8 ПБУ 6/01)	Учитываются в составе прочих расходов (пп. 1 п.1 ст.264 НКРФ)*
Суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с покупкой основного средства		Учитываются в составе прочих расходов (пп.14,15 п.1ст.264 НК РФ)*
Услуги нотариуса, связанные с регистрацией договора, по которому фирма получает право собственности на основное средство		Учитываются в составе прочих расходов (пп.16 п.1 ст.264 НКРФ)*



6.2. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества. Амортизационные группы

<i>Вид расходов</i>	<i>учет расходов</i>	
	<i>бухгалтерский</i>	<i>налоговый</i>
Проценты по кредитам, полученным для покупки основного средства, начисленные до его оприходования на балансе фирмы	Включаются в первоначальную стоимость ОС, если ОС – инвестиционный актив (п. 30 ПБУ 15/01)	Учитываются в составе внереализационных расходов (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ) *
Сборы, связанные с регистрацией прав на основные средства	Включаются в первоначальную стоимость ОС (п. 8 ПБУ 6/01)	Учитываются в составе прочих расходов (пп.1 п. 1 ст.264 НКРФ)*
Отрицательные разницы, связанные с покупкой основного средства, стоимость которого в договоре указана в валюте, оплата же производится в рублях	Учитываются в составе прочих расходов как курсовые разницы (п.9,10,11 ПБУ 3/2006)	Учитываются в составе внереализационных расходов как суммовые разницы (пп.5.1 п.1 ст.265)*



6.2. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества. Амортизационные группы

<i>Вид расходов</i>	<i>учет расходов</i>	
	<i>бухгалтерский</i>	<i>налоговый</i>
Положительные разницы, связанные с покупкой основного средства стоимость которого в договоре указана в валюте, оплата же производится в рублях	Учитываются в составе прочих доходов как курсовые разницы (п. 11 ПБУ 3/2006)	Учитываются в составе вне-реализационных доходов как суммовые разницы (п.11.1ст.250НКРФ)
Другие затраты, непосредственно связанные с приобретением основного средства	Включаются в первоначальную стоимость ОС (п. 8 ПБУ 6/01)	Включаются в первоначальную стоимость ОС (ст. 257), если они не поименованы в качестве отдельного вида затрат в ст. 264, 265 НК РФ *

* Данное правило указано в соответствии с позицией Минфина России и ФНС России, однако поскольку это прямо не указано в НК РФ данное мнение можно оспорить в судебном порядке



6.2. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества. Амортизационные группы

Согласно ст. 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. При этом организация самостоятельно определяет срок полезного использования объектов амортизируемого имущества, руководствуясь Классификацией основных средств. Налогоплательщик вправе изменить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации или технического перевооружения, частичной ликвидации объекта. Изменения могут быть осуществлены только в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено основное средство. Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств не произошло увеличение срока его полезного использования, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.



6.2. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества. Амортизационные группы

Амортизируемое имущество объединяется в следующие амортизационные группы:

<i>группа</i>	<i>Срок полезного использования</i>
1	Все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно
2	Имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет вкл.
3	Имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет вкл.
4	Имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет вкл.
5	Имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет вкл.
6	Имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет вкл.
7	Имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет вкл.
8	Имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет вкл.
9	Имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет вкл.
10	Имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет



6.2. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества. Амортизационные группы

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей. Имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору лизинга, включается в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора.

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.






6.3. Методы и порядок расчета сумм амортизации

Как в бухгалтерском, так и в налоговом учете по основным средствам начисляют амортизацию. **Амортизация** - это постепенное перенесение их стоимости на себестоимость продукции (работ, услуг).

Согласно ст. 259 НК РФ для целей налогового учета налогоплательщики **начисляют амортизацию линейным или нелинейным методом.**

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками ежемесячно. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества. Выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества.

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода его в эксплуатацию. Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества.





6.3. Методы и порядок расчета сумм амортизации

По некоторым основным средствам амортизацию начислять не нужно

Вид имущества	Амортизация по правилам бухгалтерского учета	Амортизация по правилам налогового учета
Основные средства, которые не используются для извлечения дохода	Не начисляется (п. 17 ПБУ 6/01)	Не начисляется (п. 1 ст. 256 НК РФ)
Основные средства, переведенные на консервацию на срок, превышающий три месяца	Не начисляется (п. 17 и 23 ПБУ 6/01)	Не начисляется (п. 3 ст. 256 НК РФ)
Объекты основных средств некоммерческих организаций	Не начисляется (п. 17 ПБУ 6/01)*	Не начисляется, если имущество куплено за счет целевых поступлений и используется для некоммерческой деятельности (п. 2 ст. 256 НК РФ)
Объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.)	Начисляется при условии, что эти объекты учтены в составе доходных вложений в материальные ценности (п. 17 ПБУ 6/01)	Начисляется, если объекты используются для извлечения дохода



6.3. Методы и порядок расчета сумм амортизации

Вид имущества	Амортизация по правилам бухгалтерского учета	Амортизация по правилам налогового учета
Объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются. В их числе земельные участки, объекты природопользования, музейные предметы и др.	Не начисляется (п. 17 ПБУ 6/01)	Не начисляется (п. 2 ст. 256 НК РФ)
Основные средства находятся на реконструкции или модернизации больше года	Не начисляется (п. 23 ПБУ 6/01)	Не начисляется (п. 3 ст. 256 НК РФ)
Основные средства стоимостью до 40 000 руб.	Не начисляется (п. 5 ПБУ 6/01)	Не начисляется (п. 1 ст. 256 НК РФ)
Объекты незавершенного капитального строительства	Не начисляется (п. 3 ПБУ 6/01)	Не начисляется (п. 2 ст. 256 НК РФ)
Книги, брошюры и иные подобные объекты	Не начисляется (п. 4, 5 ПБУ 6/01).	Не начисляется (подп. 6 п. 2 ст. 256 НК РФ).
* В бухгалтерском учете по таким видам имущества в конце каждого года начисляют износ. Сумму износа учитывают на забалансовом счете 010 "Износ основных средств".		



6.3. Методы и порядок расчета сумм амортизации

1) Линейный метод начисления амортизации применяется к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в **восьмую - десятую амортизационные группы**, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов.

При применении линейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

При применении линейного метода норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по следующей формуле:

$$K = 1/n \times 100\%,$$

K - норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.





6.3. Методы и порядок расчета сумм амортизации

2) Нелинейный метод. На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе).

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации.

Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом.

По мере ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества первоначальная стоимость таких объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). При этом первоначальная стоимость таких объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.



6.3. Методы и порядок расчета сумм амортизации

При изменении первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость указанных объектов, учитываются в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы.

Суммарный баланс каждой амортизационной группы ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы на начало месяца и норм амортизации, определяемых по следующей формуле:

$$A=B \times k/100$$

A - сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы;

B - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы;

k - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы.





6.3. Методы и порядок расчета сумм амортизации

В целях применения нелинейного метода начисления амортизации применяются следующие **нормы амортизации**:

<i>Амортизационная группа</i>	<i>Норма амортизации (месячная)</i>
1	14,3
2	8,8
3	5,6
4	3,8
5	2,7
6	1,8
7	1,3
8	1,0
9	0,8
10	0,7






6.3. Методы и порядок расчета сумм амортизации

При выбытии объектов амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость таких объектов.

В случае, если в результате выбытия амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) был уменьшен до достижения суммарным балансом нуля, такая амортизационная группа (подгруппа) ликвидируется.

В случае, если **суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) становится менее 20 000 рублей**, в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества, налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу (подгруппу), при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.






6.3. Методы и порядок расчета сумм амортизации

По истечении срока полезного использования объекта амортизируемого имущества, налогоплательщик может исключить данный объект из состава амортизационной группы (подгруппы) **без изменения суммарного баланса** этой амортизационной группы (подгруппы) на дату вывода этого объекта амортизируемого имущества из ее состава. При этом начисление амортизации исходя из суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) продолжается.

Допускается начисление амортизации по нормам амортизации ниже установленных по решению руководителя организации-налогоплательщика, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения. **Использование пониженных норм амортизации допускается** только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода.

Организации достаточно часто приобретают объекты основных средств, бывшие в употреблении. В этом случае разрешается определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока его использования (лет, месяцев) предыдущими собственниками (п.12ст.259НК).



6.3. Методы и порядок расчета сумм амортизации

Специальные коэффициенты, применяемые к норме амортизации

<i>Значение коэффици- ента</i>	<i>Право или обязан- ность</i>	<i>Налогоплательщики и амортизируемое имущество к которому применяется данный коэффициент</i>	<i>Комментарий</i>
Не выше 3	Право	Амортизируемые основные средства, которые являются предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), которые по договору учитываются у налогоплательщика	Данные положения не распространяются на ОС, относящиеся к 1, 2, 3 амортизационным группам
		В отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности	
Не выше 2	Право	1. Амортизируемые основные средства, используемые для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности Под агрессивной средой понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации.	Данные положения не распространяются на основные средства, относящиеся к 1, 2 и 3 амортизационным группам, в случае, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом

6.3. Методы и порядок расчета сумм амортизации

<i>Значение коэффици- ента</i>	<i>Право или обязан- ность</i>	<i>Налогоплательщики и амортизируемое имущество к которому применяется данный коэффициент</i>	<i>Комментарий</i>
		2. Налогоплательщики – сельскохозяйственные организации промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты) в отношении собственных основных средств	-
		3. Налогоплательщики - организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны, в отношении собственных основных средств	-
		4. В отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством РФ, или к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством РФ предусмотрено определение классов их энергетической эффективности	-



6.4. Амортизационная премия

Согласно п. 1.1 ст. 259 НК РФ организация имеет право учесть при налогообложении прибыли **расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (30% по основным средствам из 3-7 групп) первоначальной стоимости основных средств** (за исключением имущества, полученного безвозмездно и полученного в счет вклада в уставный капитал). Это же относится и к затратам на модернизацию, дооборудование, достройку, техническое перевооружение, частичную ликвидацию основных средств, сформированным в соответствии со ст. 257 НК РФ.

Другими словами, организациям предоставлено право использовать **амортизационную премию**.





6.4. Амортизационная премия

Эта норма введена в действие с 1 января 2006 г. и позволяет **быстрее списывать основное средство и тем самым снижать налог на прибыль** в начале эксплуатации объекта. Вместе с тем амортизационная премия будет давать возможность аккумулировать средства для замены устаревшего оборудования. Следует отметить, что организация самостоятельно решает, воспользоваться этим правом или нет. Если принимается положительное решение, то необходимо определить величину процента списания - от 0 до 10% (или 30%) - и отразить в учетной политике для целей налогообложения.

В налоговом учете единовременно списанные 10% стоимости основных средств признаются в составе расходов, связанных с производством и реализацией (п. 2 ст. 253 НК РФ). Право на такое списание появляется у организации в том отчетном периоде, в котором основное средство начинает амортизироваться (абз. 2 п. 3 ст. 272 НК РФ).





6.4. Амортизационная премия

Списанные до 10% стоимости основного средства в дальнейшем при начислении амортизации не учитываются (п. 2 ст. 259 НК РФ).

Если организация приобретает не новый объект основных средств, то она также может воспользоваться правом на амортизационную премию. Пункт 1.1 ст. 259 НК РФ не содержит **никаких ограничений в отношении основных средств, бывших в эксплуатации.**

Что касается бухгалтерского учета, то в ПБУ 6/01 амортизационная премия не предусмотрена. В связи с этим **сумма амортизации, рассчитанная по правилам бухгалтерского учета, будет отличаться от суммы амортизации, рассчитанной по правилам налогового учета**



тема 7

**Налоговый учет прочих расходов,
связанных с производством и
реализацией и внереализационных
расходов. Расходы, не учитываемые
для целей налогообложения.**

Расходы, учитываемые в особом порядке
Вопросы:

7.1. Прочие расходы

7.2. Внереализационные расходы

7.3. Расходы, не учитываемые для целей налогообложения

**7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые
расходы).**



7.1. Прочие расходы

Открытый перечень прочих расходов налогоплательщика, связанных с производством и реализацией установлен ст. 264 НК РФ (49 пунктов).

В частности, к прочим расходам относятся (фрагменты ст. 264 НК РФ):

- 1) суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации на обязательное пенсионное страхование, в Фонд социального страхования Российской Федерации на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в статье 270 НК РФ;
- 2) расходы на сертификацию продукции и услуг, а также на декларирование соответствия с участием третьей стороны;
- 3) суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);





7.1. Прочие расходы

- 7) расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации, расходы на гражданскую оборону в соответствии с законодательством РФ;
- 8) расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;
- 9) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (с учетом положений статьи 267 НК РФ);
- 10) арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество (в том числе земельные участки),
- 12) расходы на командировки,
- 14) расходы на юридические и информационные услуги;
- 15) расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;
- 16) плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;
- 17) расходы на аудиторские услуги;





7.1. Прочие расходы

- 18) расходы на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями;
 - 19) расходы на услуги по предоставлению работников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и (или) реализацией;
 - 20) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством Российской Федерации на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);
 - 24) расходы на канцелярские товары;
 - 25) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, информационно-телекоммуникационная сеть "Интернет" и иные аналогичные системы);
- И др.



7.1. Прочие расходы

Кроме того, к прочим расходам относятся:

расходы на приобретение права на земельные участки - ст.264.1.

расходы на ремонт основных средств - ст. 260

расходы на освоение природных ресурсов (если их финансирование производится не за счет средств бюджета) - ст. 261

расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (при выполнении ряда условий) - ст. 262

расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование - ст. 263.

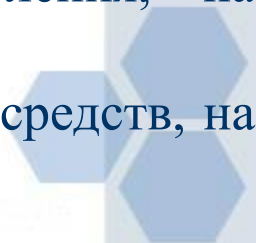


7.2. Внереализационные расходы

Открытый перечень внереализационных расходов налогоплательщика установлен ст. 265 НК РФ (20 пунктов).

В частности к внереализационным расходам относятся (фрагменты ст. 265 НК РФ):

- 1) расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу);
- 2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида;
- 3) расходы на организацию выпуска, содержание и обслуживание собственных ценных бумаг;
- 4) расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг;
- 5) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей;
- 7) расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам;
- 8) расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов;





7.2. Внереализационные расходы

- 9) расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;
- 10) судебные расходы и арбитражные сборы;
- 11) затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции (в размере прямых затрат, определяемых в соответствии со статьями 318 и 319 НК РФ);
- 12) расходы по операциям с тарой, если иное не предусмотрено положениями пункта 3 статьи 254 НК РФ;
- 13) расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;
- 14) расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным материально-производственным запасам, работам, услугам, если кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами) по такой поставке списана в отчетном периоде в соответствии с п.18 ст.250 НК РФ;





7.2. Внереализационные расходы

- 15) расходы на услуги банков;
- 16) расходы на проведение собраний акционеров;
- 18) расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок с учетом положений статей 301-305 НК РФ;
- 19.1) расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок;
- 19.2) расходы в виде целевых отчислений от лотерей, осуществляемые в размере и порядке, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации;
- 20) другие обоснованные расходы.





7.2. Внереализационные расходы

Кроме того, ст. 265 НК РФ устанавливает убытки, приравняемые к внереализационным расходам. К ним относятся:

- 1) убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде;
- 2) суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва;
- 3) потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- 4) не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;
- 5) расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены.
- 6) потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций;
- 7) убытки по сделке уступки права требования (в порядке предусмотренном ст. 279 НК РФ).





7.3. Расходы, не учитываемые для целей налогообложения

Открытый перечень расходов налогоплательщика, не учитываемых для целей налогообложения, установлен ст. 270 НК РФ (49 пунктов).

При определении налоговой базы не учитываются следующие расходы (фрагменты ст.270 НК РФ):

- 1) в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;
- 2) в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), процентов, подлежащих уплате в бюджет в соответствии со статьей 176.1 НК РФ, а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством Российской Федерации предоставлено право наложения указанных санкций;
- 3) в виде вноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество, в инвестиционное товарищество;
- 4) в виде суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;
- 6) в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в статьях 255, 263 и 291 НК РФ;





7.3. Расходы, не учитываемые для целей налогообложения

- 8) в виде процентов, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения в соответствии со статьей 269 НК РФ;
- 12) в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение таких заимствований;
- 13) в виде сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в части, превышающей предельный размер, определяемый в соответствии со статьей 275.1 НК РФ;
- 14) в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- И др.





7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)

Далеко не все расходы можно учесть в налоговой базе по налогу на прибыль организаций в полном объеме.

Есть затраты, которые уменьшают базу только частично, в пределах норм, которые могут быть установлены Налоговым кодексом РФ, Правительством и РФ и др.

К расходам, нормы по которым установлены Налоговым кодексом РФ, относятся:

- ❖ затраты на рекламу;
- ❖ затраты добровольное страхование работников;
- ❖ представительские расходы;
- ❖ проценты по заемным средствам;
- ❖ затраты, связанные с реализацией продукции СМИ и книг.





7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)

Расходы на рекламу

Согласно пп.28 п.1 ст.264 НК РФ организации в составе прочих расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль, учитывают затраты на рекламу производимых, приобретенных и реализуемых товаров, а также работ, услуг, деятельности, товарного знака и знака обслуживания.

В п. 4 той же статьи зафиксировано, что расходы на рекламу могут уменьшить налоговую базу только в пределах 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии с ст.249 НК РФ. Правда, относится это не ко всем видам рекламных затрат.





7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)



Все остальные расходы на рекламу учитываются в пределах установленной нормы.

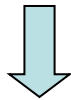


7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)

Расходы на добровольное страхование работников

Согласно пункту 16 статьи 255 НК РФ затраты на добровольное медицинское и пенсионное страхование, а также на личное страхование работников учитываются в налоговой базе в составе расходов на оплату труда.

Взносы по добровольному страхованию включаются в расходы по договорам:



1) долгосрочного страхования жизни, заключенным не менее чем на 5 лет (в течение 5 лет страховые выплаты не предусматриваются, за исключением случая смерти застрахованного лица)



2) негосударственного пенсионного обеспечения при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов, с выплатой пенсии до исчерпания средств на именном счете участника, но в течение не менее 5 лет



7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)


Взносы по добровольному страхованию включаются в расходы по договорам:


3) добровольного пенсионного страхования, предусматривающего выплату пенсий пожизненно;

4) добровольного личного страхования работников, заключенным на срок не менее одного года и предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов;

5) добровольного личного страхования на случай смерти или утраты трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

Однако для включения указанных взносов в расходы есть некоторые условия. Прежде всего, страховая организация должна иметь **лицензии на ведение соответствующих видов деятельности.**






7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)

Следующее условие - расходы на добровольное страхование по договорам долгосрочного страхования жизни, добровольного пенсионного страхования и негосударственного пенсионного обеспечения могут уменьшать налогооблагаемую базу в размере, не превышающем в совокупности 12% суммы расходов на оплату труда. Для взносов по договорам медицинского страхования, включаемых в расходы, лимит составляет 3% суммы расходов оплаты труда. И, наконец, взносы по договорам страхования, заключаемым на случай смерти или утраты трудоспособности в связи с исполнением трудовых обязанностей, в расходах не могут превышать 15 000 руб. на одного работника.

Для определения нормы берутся расходы на оплату труда нарастающим итогом с момента вступления договора в силу с учетом срока его действия в налоговом периоде (п. 3 ст. 318 НК РФ). Суммы взносов по таким договорам в расходы на оплату труда не включаются.





7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)

Представительские расходы.

Как сказано в подпункте 22 пункта 1 статьи 264 НК РФ, представительские расходы учитываются в составе прочих расходов. К ним относятся **затраты, связанные с проведением официального приема и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах с целью установления и поддержания сотрудничества.** Понятие "официальный прием" раскрыто в пункте 2 указанной статьи. Это завтрак, обед или иное аналогичное мероприятие.

В том же пункте представительские расходы детализированы. К ним, в частности, относятся не только затраты, связанные с официальным приемом и (или) обслуживанием представителей других организаций, но также участников, прибывших на заседания совета директоров (иного руководящего органа фирмы), и официальных лиц принимающей стороны. Расходы на транспортное обеспечение доставки участников к месту проведения мероприятия и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчика, не состоящего в штате, - все это также представительские расходы.



7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)

Нередко организации оплачивают проживание участников приглашенной делегации в гостинице. Эти затраты нельзя признать в составе представительских расходов для целей налогообложения прибыли, так как они не поименованы в пункте 2 статьи 264 НК РФ. Не относятся к представительским также затраты на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

В пункте 2 статьи 264 НК РФ определено, что **все виды представительских расходов являются нормируемыми**. Их стоимость может быть **включена в налоговую базу в размере, не превышающем 4% суммы расходов на оплату труда** за отчетный (налоговый) период.

Представительские расходы учитываются в порядке, аналогичном тому, который применяется для учета расходов на рекламу. Расходы на оплату труда берутся нарастающим итогом с начала года и умножаются на 4%. Полученная сумма сравнивается со стоимостью представительских расходов за тот же период. Представительские расходы в пределах 4% затрат на оплату труда за отчетный (налоговый) период включаются в налоговую базу.



7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)





7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)

Кроме того, по каждому мероприятию составляется отчет о **представительских расходах**, в котором следует отразить: цель мероприятия и результаты его проведения; дату и место проведения; программу мероприятия; состав приглашенной делегации; участников принимающей стороны; сумму расходов на представительские цели. Разумеется, все расходы, перечисленные в отчете, должны быть **подтверждены соответствующими первичными документами**. Если товары или услуги на представительские цели приобретались подотчетным лицом, подтверждающими документами будут являться кассовые и товарные чеки, акты приема-передачи товаров (оказанных услуг), выданные соответствующими организациями данному подотчетному лицу, а также авансовый отчет об использовании подотчетных сумм. Таким образом, расходы по проведению официального приема должны быть документально подтверждены, в том числе протоколом с указанием лиц, участвующих в мероприятии.

При отсутствии документального подтверждения указанные расходы не учитываются в налоговой базе по налогу на прибыль, так как не соответствуют критериям признания расходов в целях налогообложения, предусмотренным в пункте 1 статьи 252 НК РФ.



7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)

Проценты по полученным заемным средствам

Об особенностях учета расходов в виде процентов по заемным средствам говорится в статье 269 НК РФ. Так, налогоплательщики, которые планируют брать кредиты и займы и учитывать в налоговой базе проценты, должны вначале определить **способ расчета суммы процентов**, которую можно включить в расходы. Есть два способа: исходя из средней ставки процентов или из ставки рефинансирования Банка России.

Первый способ подходит только налогоплательщикам, которые предполагают взять одновременно несколько кредитов или займов.

Второй способ могут применять все налогоплательщики.

Допустим, налогоплательщик выбрал первый способ. Тогда в налоговой базе будут учитываться проценты, не превышающие средний уровень больше чем на 20%. Средний уровень процентов определяется по долговым обязательствам, выданным в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях.





7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)

При втором способе в расходы включается сумма процентов, не превышающая величину, рассчитанную исходя из ставки рефинансирования, умноженной на 1,1 (при оформлении долгового обязательства в рублях). Когда договор не содержит условия об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, применяется ставка рефинансирования на дату привлечения денежных средств. В иных случаях - действующая на дату признания расходов в виде процентов. Выбранный способ учета процентов надо отразить в учетной политике.





7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)

Расходы при реализации продукции СМИ и книжной продукции.

Организации, реализующие периодические печатные издания, учитывают в составе прочих расходов затраты на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки или реализации, а также недостающих экземпляров изданий в упаковках (пп.43 п.1 ст.264 НК РФ). Однако данные расходы **не могут превышать 7% стоимости тиража** соответствующего номера периодического печатного издания.

На основании пп.44 п.1 ст.264 НК РФ налогоплательщики, осуществляющие производство и выпуск продукции СМИ и книг, при определении налоговой базы могут учитывать потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также не реализованной в пределах соответствующих сроков продукции. Так, периодические печатные издания можно списывать, если они не реализованы до выхода следующего номера, книги и иные неперіодические печатные издания - после истечения 24 месяцев со дня выхода в свет, календари - после 1 апреля года, к которому они относятся. Указанные расходы также нормируются, причем их величина не может превышать 10% стоимости тиража данного номера периодического издания или книжной продукции.



7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)

Расходы, нормы по которым установлены Правительством РФ

Нормы для учета некоторых видов расходов установлены постановлениями Правительства РФ. Прежде всего, это относится к **командировочным расходам**.

Организации вправе устанавливать своим работникам суточные в любом размере. Однако ранее уменьшать налоговую базу можно было только на суточные в пределах норм, установленных постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 N 93. В том же постановлении определены нормы учета полевого довольствия. Указанные выплаты включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Об этом говорится в подпункте 12 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса. До 2009 года действовала норма для суточных в 100 рублей за день командировки.

С 1 января 2009 г. организация вправе принимать в качестве расходов фактические затраты на выплату суточных.





7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)

Компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей сотрудников. Нормы, в пределах которых такие расходы включаются в налоговую базу по налогу на прибыль (подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ), утверждены постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 N 92. В соответствии с данным постановлением налогоплательщики могут учесть ежемесячные компенсации за использование автомобилей с рабочим объемом двигателя до 2000 куб. см включительно в сумме не более 1200 руб., с рабочим объемом двигателя свыше 2000 куб. см - не более 1500 руб., мотоциклов - не более 600 руб. Налогоплательщики в соответствии с подпунктом 13 пункта 1 статьи 264 НК РФ также могут включить в состав прочих расходов стоимость питания экипажей морских, речных и воздушных судов только в пределах рациона. Рацион питания утвержден постановлением Правительства РФ от 07.12.2001 N 861.





7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)

Нормы, определяемые в особом порядке

При исчислении налога на прибыль учитываются некоторые расходы, нормы для которых устанавливаются в особом порядке. Типичный пример подобных расходов - **потери и недостачи материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли**. В соответствии с пп.2 п.7 ст.254 НК они приравниваются к материальным расходам для целей налогообложения в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ.

Согласно названной выше норме принято постановление Правительства РФ от 12.11.2002 N 814 "О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей", устанавливающее порядок разработки и утверждения указанных норм заинтересованными министерствами и ведомствами.





7.4. Расходы, учитываемые в особом порядке (нормируемые расходы)

В постановлении предусмотрено, что нормативы естественной убыли разрабатываются министерствами и ведомствами с учетом технологических условий хранения и транспортировки ТМЦ, климатического и сезонного факторов, влияющих на их естественную убыль. Однако для большинства отраслей экономики эти нормы пока не разработаны. Вместе с тем на основании статьи 7 Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ до утверждения норм естественной убыли в порядке, прописанном в подпункте 2 пункта 7 статьи 254 НК РФ, применяются нормы естественной убыли, установленные ранее соответствующими федеральными органами исполнительной власти. Действие данного положения распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2002 года.

Налогоплательщики вправе создавать резервы. Отчисления в резервы также нормируются.





Резервы в налоговом учете

Вопросы:

- 8.1. Общие правила создания резервов в налоговом учете
- 8.2. Порядок формирования резерва по сомнительным долгам
- 8.3. Порядок формирования резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию
- 8.4. Порядок формирования резерва под предстоящие ремонты основных средств
- 8.5. Порядок формирования резерва на предстоящую оплату отпусков работникам и (или) резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет



8.1. Общие правила создания резервов в налоговом учете

По общему правилу резервы создаются под предстоящие расходы в целях их равномерного включения в издержки производства и обращения либо в расчет налоговой базы. В международных стандартах, с которыми постепенно сближаются нормы законодательства РФ, резервирование является не правом, а обязанностью организации, которая должна позаботиться о том, чтобы расходы в текущем периоде как можно более точно отвечали получаемым доходам. Для целей налогообложения, наоборот, создание резерва - право налогоплательщика уменьшить налоговую базу заранее, не дожидаясь того момента, когда резервируемые расходы будут фактически осуществлены.

Глава 25 НК РФ разрешает организациям формировать различные виды резервов. Они позволяют учесть досрочно некоторые расходы, в частности на выплату отпускных, ремонт основных средств, гарантийный ремонт, и равномерно списывать их на затраты, а также контролировать просроченную задолженность покупателей. Создание резерва является правом организации, а не обязанностью.





8.1. Общие правила создания резервов в налоговом учете

Налогоплательщик применяет предусмотренный соответствующими статьями главы 25 НК РФ порядок формирования резервов только в том случае, если определенный вид резерва заявлен им в учетной политике для целей налогообложения вне зависимости от того, каким порядком пользуется организация в отношении того или иного вида резерва в бухгалтерском учете.

Отчисления в тот или иной резерв в течение года равными долями относятся на соответствующие расходы. При этом суммы фактических затрат (вознаграждения, ремонт) в состав этих затрат уже не включаются, а списываются за счет резервов.

По итогам налогового или отчетного периода в зависимости от вида резерва они подлежат корректировке. Проводится инвентаризация, и сравниваются забронированные суммы и фактические затраты. Когда последние превышают сумму созданного резерва, разница включается в состав расходов, к примеру, на оплату труда, если речь идет о резервах на оплату отпусков. Неиспользованный резерв либо переносится на следующий год, либо подлежит восстановлению, увеличивая внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ).



8.1. Общие правила создания резервов в налоговом учете





8.1. Общие правила создания резервов в налоговом учете

В бухгалтерском и налоговом учете различаются не только правила создания резервов, но и виды разрешаемых для формирования резервов.

Виды резервов предстоящих расходов	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Резерв на ремонт и гарантийное обслуживание	+	+
Резерв на ремонт ОС	-	+
Резерв по сомнительным долгам	+	+
Резерв для покрытия оценочных обязательств	+	-
Резерв на оплату отпусков, на выплату вознаграждений по итогам работы за год	+	+

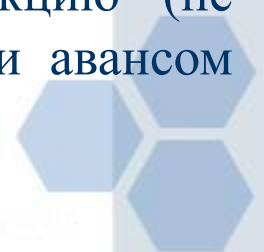


8.2. Порядок формирования резерва по сомнительным долгам

Порядок формирования и использования данного резерва указан в статье 266 НК РФ. Для того чтобы приступить к созданию резерва по сомнительным долгам, налогоплательщик должен провести инвентаризацию дебиторской задолженности.

Инвентаризация сомнительных долгов заключается в проверке и оценке сумм числящихся дебиторских задолженностей, которые соответствуют понятию сомнительного долга. При этом, в соответствии со ст. 266 НК РФ сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Налогоплательщику необходимо выявить всех покупателей, которые не рассчитались за отгруженные им товары (выполненные работы, оказанные услуги), и всех поставщиков, которые не отгрузили продукцию (не выполнили работы, не оказали услуги) в счет полученных ими авансом денежных средств.





8.2. Порядок формирования резерва по сомнительным долгам

На основе данных инвентаризации налогоплательщик определяет величину резерва по сомнительным долгам, учитывая при этом положения п. 4 ст. 266 НК РФ.

Если срок сомнительной задолженности составляет **свыше 90 календарных дней**, то в резерв включается полная сумма долга; если срок сомнительной задолженности составляет **от 45 до 90 календарных дней** (включительно), то в резерве учитывается только половина суммы долга; задолженность со сроком **до 45 календарных дней** в расчете резерва не учитывается.

Сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам **не может превышать 10% выручки** отчетного (налогового) периода. Суммы отчислений в этот резерв включаются в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода.

Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на **покрытие убытков от безнадежных долгов**. В случае если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, то разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов.



8.2. Порядок формирования резерва по сомнительным долгам

При этом, безнадежными долгами (т.е. долгами, не реальными к взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Следует обратить внимание на то, что организация при расчете суммы резерва может учитывать только суммы дебиторской задолженности, возникшие в связи с реализацией товаров, выполнением работ и оказанием услуг. Все другие виды задолженности, которые не связаны с реализацией товаров, выполнением работ и оказанием услуг сомнительными долгами не признаются, поэтому и создание резерва по такой задолженности НК РФ не предусмотрено. Это относится к сомнительным долгам, но не к безнадежным. Безнадежным долгом (в данном случае покрываемым за счет ранее созданного резерва) признается любая задолженность перед налогоплательщиком. Эта позиция подтверждается письмом Минфина России от 12 апреля 2004 г. N 04-02-05/1/26.

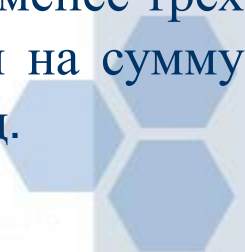




8.3. Порядок формирования резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию

Если в договоре с покупателем предусмотрено гарантийное обслуживание, организация вправе создать специальный резерв (п. 1, 2 ст. 267 НК РФ). Причем, как отмечает Минфин России в письме от 23.05.2005 N 03-03-01-04/1/280, формировать его разрешено, даже когда наступление гарантийного случая возможно лишь в последующие годы, например не ранее года, следующего за годом продажи товаров или выполнения работ. Организация самостоятельно принимает решение о создании резерва и в учетной политике для целей налогообложения фиксирует предельный коэффициент отчислений в такой резерв.

Отчисления в резерв включаются в состав прочих расходов на дату реализации товаров или работ (подп. 9 п. 1 ст. 264 и п. 3 ст. 267 НК РФ). Его максимальная величина рассчитывается так. Сначала определяется доля осуществленных затрат по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации товаров и работ на гарантии. Причем выручка берется за последние три года без учета НДС, а если организация работает менее трех лет, то за фактический период. Полученная величина умножается на сумму выручки от реализации гарантийной продукции за отчетный период.





8.3. Порядок формирования резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию

Организация, не продававшая ранее товары с подобным обслуживанием, создает резерв в размере, "не превышающем ожидаемых расходов". Таковыми считаются затраты, предусмотренные в плане на выполнение обязательств по обслуживанию, с учетом сроков гарантии (п. 4 ст. 267 НК РФ).

Если резерв меньше, чем фактические расходы, которые списываются за счет него, то разница включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Неиспользованная сумма резерва переносится на следующий год. При этом вновь формируемый резерв, который рассчитывается заново, корректируется на эту сумму. По окончании срока гарантии резерв восстанавливается, а неиспользованные суммы включаются в состав доходов (п. 6 ст. 267 НК РФ).





8.4. Порядок формирования резерва под предстоящие ремонты основных средств

Порядок отражения в налоговом учете создания резерва на ремонт ОС прописан в ст. 324 НК РФ. В состав расходов на ремонт объектов ОС включаются стоимость запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта, расходы на оплату труда работников, осуществляющих ремонт, прочие расходы, связанные с проведением ремонта.

Резерв на ремонт основных средств формируется исходя из двух показателей: совокупной стоимости имущества и нормативов отчислений (ст. 324 НК РФ). Первый включает в себя первоначальную стоимость всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало года, в котором образуется резерв.

Норматив рассчитывается как частное от деления предельной суммы резерва и совокупной стоимости имущества. Первая определяется исходя из периодичности, частоты замены деталей оборудования, сметной стоимости работ и не превышает среднюю величину ремонтных расходов за последние три года.





8.4. Порядок формирования резерва под предстоящие ремонты основных средств

Если принято решение о накоплении средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта ОС в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв на обычный ремонт может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование дорогого вида ремонта. Отчисления по обычному и дорогостоящему виду ремонта складываются, и определяется общий норматив отчислений в резерв на эти виды ремонта (Письмо Минфина РФ от 22.06.2011 N 03-03-06/1/369).

В случае, если сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в отчетном (налоговом) периоде превышает сумму созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, остаток затрат включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода.

Если налогоплательщик осуществляет виды деятельности, в отношении которых в соответствии со статьей 274 НК РФ отдельно исчисляется налоговая база по налогу, то аналитический учет расходов на ремонт основных средств для целей налогообложения ведется по видам производства, по видам деятельности.





8.5. Порядок формирования резерва на предстоящую оплату отпусков работникам и (или) резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет

Порядок формирования резервов, связанных с оплатой труда, отпусков, ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год одинаков и содержится в статье 324.1 НК РФ.

Процент ежемесячных отчислений определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на выплаты к величине затрат на оплату труда за тот же период.

Расходы на формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков относятся на счета учета расходов на оплату труда соответствующих категорий работников.

На конец налогового периода налогоплательщик обязан провести инвентаризацию указанного резерва. Недоиспользованные на последнее число текущего налогового периода суммы указанного резерва подлежат обязательному включению в состав налоговой базы текущего налогового периода. При недостаточности средств фактически начисленного резерва, подтвержденного инвентаризацией на последний день налогового периода, налогоплательщик обязан по состоянию на 31 декабря года, в котором резерв был начислен, включить в расходы сумму фактических расходов на оплату отпусков, по которым ранее не создавался указанный резерв.



8.5. Порядок формирования резерва на предстоящую оплату отпусков работникам и (или) резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет

Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков работникам должен быть уточнен исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и отчислений на уплату страховых взносов на обязательное страхование.

Если при уточнении учетной политики на следующий налоговый период налогоплательщик посчитает нецелесообразным формировать резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, то сумма остатка указанного резерва, выявленного в результате инвентаризации по состоянию на 31 декабря года, в котором он был начислен, для целей налогообложения включается в состав внереализационных доходов текущего налогового периода.

Изменять сумму созданного трудового резерва в течение года нельзя.





Оценка остатков незавершенного производства, готовой продукции и товаров отгруженных

Вопросы:

9.1. Порядок оценки остатков НЗП

9.2. Порядок оценки остатков ГП

9.3. Порядок оценки остатков отгруженной, но не реализованной продукции





9.1. Порядок оценки остатков НЗП

Для целей налогообложения налогом на прибыль организаций под незавершенным производством понимается:

а) продукция (т.е. товары, работы, услуги) частичной готовности. Речь идет о продукции, которая не прошла весь технологический цикл, предусмотренный установленными правилами, техническими условиями, особенностями производства, технологией изготовления и т.п. Частным видом такой продукции являются заготовки деталей, полуфабрикаты собственного изготовления и т.п.;

б) продукция, хотя и законченная производством (т.е. прошедшая весь технологический цикл изготовления) и даже принятая изготовителем (производителем) как законченный объект, но:

- не принятая полностью заказчиком. К НЗП относится и продукция, принятая заказчиком лишь частично;

- не считающаяся переданной (отгруженной) заказчику (ввиду ее непринятия последним);



9.1. Порядок оценки остатков НЗП

Для целей налогообложения налогом на прибыль организаций под незавершенным производством понимается:

в) остатки невыполненных заказов всех производств (в том числе вспомогательных производств);

г) остатки материалов и полуфабрикатов собственного производства (например, если они уже подверглись частичной обработке и могут быть в дальнейшем (с учетом особенностей технологий) использованы на других участках, в других цехах организации, в других звеньях технологической цепочки изготовления и т.п.)

Сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в текущем периоде, в полном объеме относится к **расходам текущего периода** с учетом требований, предусмотренных НК РФ.

Сумма прямых расходов, осуществленных в текущем периоде, также относится к **расходам текущего периода**, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства.



9.1. Порядок оценки остатков НЗП

Налогоплательщики налога на прибыль организаций **обязаны производить оценку незавершенного производства на конец текущего месяца**

Оценка остатков НЗП на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям налогоплательщика) и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов.

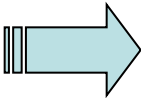
Налогоплательщик **самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию** (выполненные работы, оказанные услуги) с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам).

Указанный порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости НЗП) устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и подлежит применению в течение **не менее двух налоговых периодов**.

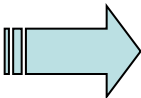


9.1. Порядок оценки остатков НЗП

Ранее налогоплательщики применяли следующий порядок:



для налогоплательщиков, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья, сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП в доле, соответствующей доле таких остатков в исходном сырье (в количественном выражении), за минусом технологических потерь. При этом для целей настоящей главы под сырьем понимается материал, используемый в производстве в качестве материальной основы, который в результате последовательной технологической обработки (переработки) превращается в готовую продукцию

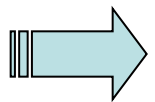


для налогоплательщиков, производство которых связано с выполнением работ (оказанием услуг), сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП пропорционально доле незавершенных (или завершенных, но не принятых на конец текущего месяца) заказов на выполнение работ (оказание услуг) в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов на выполнение работ (оказание услуг).




9.1. Порядок оценки остатков НЗП

Ранее налогоплательщики применяли следующий порядок:



для прочих налогоплательщиков сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП пропорционально доле прямых затрат в плановой (нормативной, сметной) стоимости продукции

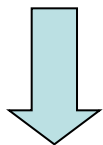
С учетом того, что в настоящее время налогоплательщик самостоятельно разрабатывает порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию, выполненные работы или оказанные услуги, получается, что **организация имеет право применять в целях налогового учета тот же самый порядок оценки НЗП, во-первых, применяемый ранее, во-вторых, применяемый в бухгалтерском учете.**



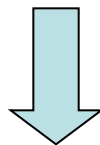


9.1. Порядок оценки остатков НЗП

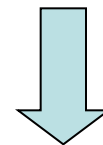
Так, в п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ организациям предоставлено право выбора способа оценки незавершенного производства в зависимости от их производственных или технологических особенностей:



по фактической
или нормативной
(плановой)
производственной
себестоимости



по прямым
статьям
затрат



по стоимости
сырья,
материалов и
полуфабрикатов



9.1. Порядок оценки остатков НЗП

При единичном производстве продукции незавершенное производство вполне можно учитывать по фактически произведенным расходам.

В случае, когда невозможно отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению определенного вида продукции, работ или услуг, налогоплательщик в своей учетной политике для целей налогообложения должен **самостоятельно определить механизм распределения указанных расходов** с применением экономически обоснованных показателей.

В индивидуальных и мелкосерийных производствах, где затраты учитываются в разрезе заказов, себестоимость незавершенного производства можно определять как затраты на незаконченные заказы.

Сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав прямых расходов следующего месяца.





9.2. Порядок оценки остатков ГП

Оценка остатков готовой продукции на складе на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках готовой продукции на складе (в количественном выражении) и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП.

Оценка остатков готовой продукции на складе определяется налогоплательщиком как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящейся на выпуск продукции в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остаток НЗП), и суммой прямых затрат, приходящейся на отгруженную в текущем месяце продукцию.





9.2. Порядок оценки остатков ГП

Таким образом, можно определить следующий порядок оценки остатков готовой продукции на складе на конец месяца:

1) Определяется сумма прямых расходов, подлежащая распределению на остатки готовой продукции на складе.

Для этого определяется сумма прямых расходов, приходящаяся на выпуск продукции в текущем месяце:

$$\text{ПР}_{\text{вып.г.п.}} = \text{ОНПР}_{\text{нзп}} + \text{ПР} - \text{ОКПР}_{\text{нзп}}$$

ПР_{вып.г.п.} - прямые расходы, приходящиеся на выпуск продукции в текущем месяце

ПР - прямые расходы, понесенные в текущем месяце всего

ОНПР_{нзп} - остатки прямых расходов на начало месяца, приходящиеся на остатки НЗП на конец прошлого месяца

ОКПР_{нзп} - остатки прямых расходов на конец текущего месяца, распределенные на остатки НЗП





9.2. Порядок оценки остатков ГП

Далее определяется сумма прямых расходов, подлежащая распределению на остатки готовой продукции на складе на конец текущего месяца:

$$\text{ПР}_{\text{г.п.}} = \text{ОНПР}_{\text{г.п.}} + \text{ПР}_{\text{вып.г.п.}}$$

ПР_{г.п.} - прямые расходы, подлежащие распределению на остатки готовой продукции на складе на конец текущего месяца;

ПР_{вып.г.п.} - прямые расходы, приходящиеся на выпуск продукции в текущем месяце

ОНПР_{г.п.} - остатки прямых расходов на начало месяца, приходящиеся на остатки готовой продукции на складе на конец прошлого месяца





9.2. Порядок оценки остатков ГП

2) Определяются данные об остатках и движении готовой продукции на складе в течение месяца в количественном выражении.

Для расчета потребуются данные о количестве остатков готовой продукции на складе на начало месяца (ОНГП), выпуске (ГП) и отгрузке (ОП) продукции за месяц.

3) Определяется сумма прямых расходов, приходящаяся на отгруженную в текущем месяце продукцию.

$$\text{ПРО.п.} = \text{ПРГ.п.} \times \text{ОП} : (\text{ОНГП} + \text{ГП})$$

4) Определяется сумма прямых расходов, распределяемая на остатки готовой продукции на складе на конец текущего месяца.

$$\text{ОКПРГ.п.} = \text{ПРГ.п.} - \text{ПРО.п.}$$





9.3. Порядок оценки остатков отгруженной, но не реализованной продукции

Оценка остатков отгруженной, но нереализованной на конец текущего месяца продукции производится в соответствии с положениями п. 3 ст. 319 Налогового кодекса РФ.

Оценка остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции производится налогоплательщиком на основании данных об отгрузке (в количественном выражении) и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП и остаткам готовой продукции на складе. Оценка остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции определяется налогоплательщиком как **разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки отгруженной, но не реализованной готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящуюся на отгруженную продукцию в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на складе), и суммой прямых затрат, приходящейся на реализованную в текущем месяце продукцию.**



9.3. Порядок оценки остатков отгруженной, но не реализованной продукции

Порядок оценки остатков отгруженной, но не реализованной продукции на конец месяца:

1) Определяется сумма прямых расходов, подлежащая распределению на остатки отгруженной, но не реализованной продукции. Для этого учитывается сумма прямых расходов, приходящаяся на отгруженную продукцию в текущем месяце, рассчитанная в формуле, указанной в п. 3 предыдущего раздела (ПРО.п.)

Далее определяется сумма прямых расходов, подлежащая распределению на остатки отгруженной, но не реализованной продукции на конец текущего месяца:

$$\text{ПРн.п.} = \text{ОНПРн.п.} + \text{ПРО.п.}$$

ПРн.п. - прямые расходы, подлежащие распределению на остатки отгруженной, но не реализованной продукции на конец текущего месяца;

ПРО.п. - прямые расходы, приходящиеся на отгруженную продукцию в текущем месяце

ОНПРн.п. - остатки прямых расходов на начало месяца, приходящиеся на остатки отгруженной, но не реализованной продукции на конец прошлого месяца



9.3. Порядок оценки остатков отгруженной, но не реализованной продукции

2) Определяются данные об остатках отгруженной, но не реализованной продукции, отгрузке и реализации продукции в течение месяца в количественном выражении.

Для расчета потребуются данные о количестве остатков отгруженной, но не реализованной продукции на начало месяца (ОННП), отгрузке (ОП) и реализации (Р) отгруженной продукции за месяц.

3) Определяется сумма прямых расходов, приходящаяся на реализованную в текущем месяце продукцию.

$$\text{ПРр.п.} = \text{ПРн.п.} \times \text{Р} : (\text{ОННП} + \text{ОП})$$

4) Определяется сумма прямых расходов, распределяемая на остатки отгруженной, но не реализованной продукции на конец текущего месяца.

$$\text{ОКПРн.п.} = \text{ПРн.п.} - \text{ПРр.п.}$$

