

ТЕМА 1. СУЩНОСТЬ И ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

План:

1. Понятие, объекты и принципы построения налогового учета
2. Формы аналитических регистров налогового учета

Задания для самостоятельной работы студентов:

3. Аналитические регистры налогового учета, рекомендованные министерством российской федерации по налогам и сборам

Основная и дополнительная литература:

Цыденова, Э. Ч. Бухгалтерский и налоговый учет : учебник / Э.Ч. Цыденова, Л.К. Аюшиева. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : ИНФРА-М, 2020. — 399 с. — (Высшее образование: Бакалавриат). — DOI 10.12737/textbook_59cc9a7f45b4e1.25401086. - ISBN 978-5-16-106196-1. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1066005>

1. Понятие, объекты и принципы построения налогового учета

Под налоговым учетом понимается система обобщения информации для определения налогооблагаемой базы на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным в НК РФ. Налоговый учет ведется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль. Обозначенная в ст. 313 части второй НК РФ цель ведения налогового учета свидетельствует о его конкретной цели — информационном обеспечении формирования налоговой базы по налогу на прибыль организации.

В целях исчисления налога на прибыль параллельно бухгалтерскому учету ведется налоговый учет, т.е. группировка данных из первичных документов в аналитические регистры для формирования налоговой базы. Аналитические регистры — это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный период, сгруппированные без распределения по счетам бухгалтерского учета. Как следует из ст. 313 части второй НК РФ, система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета. Порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения, в которой также находят отражение сами регистры налогового учета. Формы регистров и их заполнение на основании ст. 314 НК РФ разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и прилагаются к учетной политике организации. Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем периоде, сумму остатков расходов, подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом.

Элементами налогового учета являются:

- 1) первичные учетные документы;
- 2) аналитические регистры налогового учета;
- 3) расчет налоговой базы, налоговые декларации.

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.

Под имуществом организации понимаются средства организации по их составу и размещению (активы организации), под обязательствами организации — средства организации по источникам их формирования и

целевому назначению (пассивы организации). Посредством налогового учета осуществляется обобщение информации, необходимой прежде всего для определения налоговой базы. Налоговая база, как определено в п. 1 ст. 53 части первой НК РФ, представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Соответственно, *в качестве объектов налогового учета* выступают в первую очередь объекты налогообложения, которыми согласно п. 1 ст. 38 НК РФ (в редакции Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ) являются:

- реализация товаров (работ, услуг);
- имущество;
- прибыль;
- доход;
- расход;
- обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Принципы налогового учета отличаются от принципов бухгалтерского учета. В налоговом учете принцип двойной записи не применяется. В гл. 25 НК РФ нашли отражение следующие принцип ведения налогового учета:

- 1) принцип денежного измерения сформулирован в ст. 249 и 252 НК РФ;
- 2) принцип имущественной обособленности (ст. 256 НК РФ);
- 3) принцип непрерывности деятельности организации (ст. 259 НК РФ);
- 4) принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления) (ст. 272 НК РФ);
- 5) принцип последовательности применения норм и правил налогового учета (ст. 313 НК РФ);
- 6) принцип равномерности признания доходов и расходов (ст. 271 НК РФ).

1. Принцип денежного измерения. 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 Российской Федерации, 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.

2. Принцип имущественной обособленности. 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 в первую очередь 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.

3. Принцип 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.

4. Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления). 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 НК РФ предусмотрена возможность применения кассового метода.

5. Принцип последовательности применения норм и правил налогового учета. Согласно данному принципу нормы и правила налогового учета должны применяться последовательно от одного налогового периода к другому. Этот принцип распространяется на все объекты налогового учета. Так, 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.

6. Принцип равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов. Статьей 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.

2. Формы аналитических регистров налогового учета

Как установлено ст. 313 НК РФ, в случае если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Соответственно, налогоплательщик при ведении налогового учета может:

- в случае если порядок бухгалтерского учета не отличается от порядка ведения налогового учета, использовать данные бухгалтерского учета для осуществления налогового учета;
- в случае если порядок бухгалтерского учета отличается от порядка ведения налогового учета незначительно, дополнить регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами и тем самым сформировать регистры налогового учета;

- в случае если порядок бухгалтерского учета отличается от порядка ведения налогового учета существенно, вести самостоятельные регистры налогового учета.

Таким образом, 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) единая система 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 построению форм регистров налогового и бухгалтерского учета.

Статьей 313 НК РФ запрещено налоговым и иным органам устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета, при этом в ней содержится положение о том, что формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- наименование регистра;
- период (дату) составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Общие положения об аналитических регистрах налогового учета содержатся в ст. 314 НК РФ. Данной статьей установлено следующее:

- формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет). При этом аналитический учет данных налогового учета должен быть так организован налогоплательщиком, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы;

- аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.

Самое существенное отличие аналитических регистров налогового учета от регистров бухгалтерского учета — это отсутствие двойной записи. Это означает, что дополнительные реквизиты, которыми налогоплательщик в соответствии со ст. 313 НК РФ вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета для формирования регистров налогового учета, не должны предусматривать двойной записи. 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.

ТЕМА 2. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

План:

1. Понятие учетная политика организации для целей налогообложения
2. Содержание учетной политики организации для целей налогообложения

Основная и дополнительная литература:

Цыденова, Э. Ч. Бухгалтерский и налоговый учет : учебник / Э.Ч. Цыденова, Л.К. Аюшиева. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : ИНФРА-М, 2020. — 399 с. — (Высшее образование: Бакалавриат). — DOI 10.12737/textbook_59cc9a7f45b4e1.25401086. - ISBN 978-5-16-106196-1. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1066005>

1. Понятие учетная политика организации для целей налогообложения

В налоговом законодательстве отсутствует определение понятия «учетная политика для целей налогообложения», а подходы к ее формированию представлены достаточно разрозненно (п. 12 ст. 167, ст. 313 и 314 НК РФ).

Учетная политика для целей налогообложения должна обеспечивать получение данных налогового учета, которые отражают (ст. 313 НК РФ):

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

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;

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

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;

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, методических рекомендаций Минфина России и налоговых органов Российской Федерации по его применению в части, не противоречащей НК РФ.

2. Содержание учетной политики организации для целей налогообложения

В соответствии со ст. 313 НК РФ учетная политика организации для целей налогообложения утверждается соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. В ней следует выделять организационные и методические приемы и способы ведения налогового учета и при этом давать ссылку на статью НК РФ, на которой основан выбор того или иного варианта учета. В приложениях к приказу об учетной политике следует привести перечень и формы аналитических регистров налогового учета, перечень бухгалтерских регистров, применяемых для налогового учета; перечень объектов основных средств, по которым при исчислении сумм амортизации применяются специальные коэффициенты, и др. В том случае, если в течение налогового периода организация начинает вести новые виды деятельности, по которым при формировании учетной политики для целей налогообложения не были предусмотрены способы ведения налогового учета, порядок отражения этих видов деятельности в налоговом учете следует зафиксировать в приказе о внесении дополнений в учетную политику. При переходе организации на новые виды деятельности изменения и дополнения в учетную политику для целей налогообложения вводятся с начала нового налогового периода. В этом случае организация-налогоплательщик определяет и фиксирует в учетной политике принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности. Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода добровольно, а при изменении законодательства о налогах и сборах — не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства. В учетной политике для целей налогообложения рекомендуется закреплять только те элементы, которые нужны налогоплательщику для ведения хозяйственной деятельности.

Группировка элементов учетной политики организации для целей налогообложения (табл. 19.1) предполагает деление на три группы: основные, специальные, дополнительные. Основную группу составляют элементы учетной политики, обязательное наличие которых предусмотрено НК РФ. Элементы специальной группы необходимо тем налогоплательщикам, которые осуществляют определенные виды деятельности. Дополнительная группа содержит элементы учетной политики, которые не определены законодательством, но в законе существует альтернативная норма, поэтому возможно выбрать какой-либо вариант. Налогоплательщик может установить и иные имеющие отношение к порядку исчисления налогов правила, которые посчитает необходимыми, если они будут соответствовать и не противоречить налоговому законодательству.

**Элементы учетной политики организации
для целей налогообложения**

Положение учетной политики	Варианты применения положения	Статья НК РФ, регулирующая данное положение
Метод признания доходов (расходов)	1. Метод начисления 2. Кассовый метод	П. 3 ст. 248, п. 5 ст. 252, ст. 271–273 НК РФ
Метод оценки сырья и материалов, используемых при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), для определения размера материальных расходов	1. Метод оценки по стоимости единицы запасов 2. Метод оценки по средней стоимости 3. Метод оценки по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО)	П. 8 ст. 254 НК РФ
Метод начисления амортизации по основным средствам	1. Линейный метод 2. Нелинейный метод	П. 1, 3 ст. 259 НК РФ

Положение учетной политики	Варианты применения положения	Статья НК РФ, регулирующая данное положение
Применение специальных коэффициентов амортизации	1. Специальный коэффициент к основной норме амортизации, но не выше 2 2. Специальный коэффициент к основной норме амортизации, но не выше 3	Ст. 259 НК РФ
Порядок определения норм амортизации по объектам основных средств, бывших в эксплуатации	Норма амортизации может быть определена: 1) с учетом срока полезного использования у бывшего собственника; 2) без учета срока использования у бывшего собственника П. 12 ст. 259 НК РФ	П. 12 ст. 259 НК РФ
Метод оценки сырья и материалов при списании в производство и покупных товаров	1. По стоимости единицы запасов (товаров) 2. По средней стоимости 3. По стоимости первых по времени приобретения (ФИФО)	П. 8 ст. 254, п. 1 ст. 268, абз. 2 ст. 320 НК РФ
Порядок формирования резерва по сомнительным долгам	Резерв формируют организации, определяющие доходы и расходы по методу начисления: 1) создание резерва при наличии больших сумм сомнительных долгов; 2) резерв не создавать при отсутствии больших сумм просроченной дебиторской задолженности свыше 45 дней.	П. 2, 4, 5 ст. 266 НК РФ
	Сумма создаваемого резерва не может быть больше 10% выручки отчетного (налогового) периода, определяется в соответствии со ст. 249 НК РФ	

Положение учетной политики	Варианты применения положения	Статья НК РФ, регулирующая данное положение
Резерв на ремонт основных средств	1. Резерв создать в случае длительного или дорогостоящего ремонта 2. Резерв не создавать в случае небольших сумм расходов на ремонт, которые включают в состав прочих расходов	Ст. 260, 324 НК РФ
Метод списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг	По стоимости первых по времени приобретения (ФИФО)	П. 9 ст. 280 НК РФ
Формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет по итогам года	Налогоплательщик определяет способ резервирования, предельную сумму отчислений, ежемесячный процент отчислений в резерв	Ст. 324 НК РФ
Показатель, применяемый для расчета доли прибыли, приходящейся на обособленное подразделение	Налогоплательщик должен определить показатель, который будет применяться при определении доли прибыли: <ul style="list-style-type: none"> • среднесписочная численность работников; • сумма расходов на оплату труда 	П. 2 ст. 288 НК РФ
<i>Налог на добавленную стоимость</i>		
Момент определения налоговой базы по НДС	1. По мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов 2. По мере поступления денежных средств	П. 1 ст. 167 НК РФ

Положение учетной политики	Варианты применения положения	Статья НК РФ, регулирующая данное положение
Освобождение от исчисления налога	1. Освобождение от уплаты НДС. При условии, что за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации (работ, услуг) без учета НДС не превысила 2 млн руб. 2. Уплата НДС в общем порядке	П. 1 ст. 145 НК РФ
Выделение операций, не подлежащих налогообложению	1. Налогоплательщик имеет право освобождения от налогообложения операций 2. Налогоплательщик отказывается от права освобождения от налогообложения операций	П. 3, 5 ст. 149 НК РФ
<i>Налог на прибыль</i>		
Порядок переноса убытка на будущее	1. Уменьшение налоговой базы текущего отчетного периода на всю сумму полученных в предыдущих налоговых периодах убытков 2. Уменьшение налоговой базы текущего отчетного периода на часть суммы полученных в предыдущих налоговых периодах убытков	Ст. 283 НК РФ
<i>Упрощенная система налогообложения</i>		
Выбор объекта налогообложения	Налогоплательщик вправе выбрать в качестве объекта налогообложения: 1) доходы; 2) доходы, уменьшенные на величину расходов	Ст. 346 НК РФ

Положение учетной политики	Варианты применения положения	Статья НК РФ, регулирующая данное положение
<i>Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход</i>		
Порядок ведения раздельного учета имущества, обязательств и хозяйственных операций	Налогоплательщик, осуществляющий наряду с деятельностью, облагаемой единым налогом на вмененный налог, иные виды деятельности, обязан вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении деятельности, подлежащей обложению ЕНВД, и той, которая облагается в соответствии с общим режимом налогообложения	П. 6, 7 ст. 346 НК РФ
<i>Налог на добычу полезных ископаемых</i>		
Порядок оценки стоимости добытых полезных ископаемых при определении налоговой базы	<ol style="list-style-type: none"> 1. Расчет исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций 2. Расчет исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации 3. Расчет исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых 	П. 1 ст. 340 НК РФ

ТЕМА 3. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ДОХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

План:

1. Характеристика доходов организации, учитываемых для целей налогообложения прибыли
2. Классификация доходов организации

Задания для самостоятельной работы студентов:

3. Доходы, не учитываемые для целей налогообложения

Основная и дополнительная литература:

Цыденова, Э. Ч. Бухгалтерский и налоговый учет : учебник / Э.Ч. Цыденова, Л.К. Аюшиева. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : ИНФРА-М, 2020. — 399 с. — (Высшее образование: Бакалавриат). — DOI 10.12737/textbook_59cc9a7f45b4e1.25401086. - ISBN 978-5-16-106196-1. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1066005>

1. Характеристика доходов организации, учитываемых для целей налогообложения прибыли

Основными категориями, рассматриваемыми в налоговом учете, являются **доходы** и **расходы** организаций. В связи с тем, что **налоговый учет** — это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ, а прибылью считаются доходы минус расходы. Основные понятия, которые должны быть рассмотрены подробно, доходы и расходы.

Принципы определения доходов сформулированы в ст. 41 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой «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»¹, определяемая в соответствии с гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» и 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. Исходя из положений гл. 23 и 25 НК РФ, 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.

В бухгалтерском учете понятие дохода определено как «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала

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. Классификация доходов организации

Доходы согласно ст. 248 НК РФ в зависимости от их правовой природы подразделяются:

- на доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- внереализационные доходы.

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 273 НК РФ.

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

Внерезидентскими доходами признают:

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 ст. 249 НК РФ (т.е. не признаются доходами, связанными с производством и реализацией);

5) в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

6) в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены ст. 266, 267, 292, 294, 294.1, 300, 324 и 324.1 НК РФ;

7) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ;

8) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;

9) в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением случаев, предусмотренных подп. 18 п. 1 ст. 251 НК РФ);

10) 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;

11) в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных подп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ. Положения данного пункта не распространяются на списание ипотечным агентом кредиторской задолженности в виде обязательств перед владельцами облигаций с ипотечным покрытием;

12) в виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок с учетом положений ст. 301–305 НК РФ и т.д.

ТЕМА 4. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

План:

1. Положения по налоговому учету расходов организации
2. Классификация расходов организации
3. Методы отнесения начисленных сумм амортизации на расходы организации
4. Налоговый учет прочих расходов

Задания для самостоятельной работы студентов:

5. Внереализационные расходы
6. Расходы, не учитываемые для налогообложения прибыли

Основная и дополнительная литература:

Цыденова, Э. Ч. Бухгалтерский и налоговый учет : учебник / Э.Ч. Цыденова, Л.К. Аюшиева. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : ИНФРА-М, 2020. — 399 с. — (Высшее образование: Бакалавриат). — DOI 10.12737/textbook_59cc9a7f45b4e1.25401086. - ISBN 978-5-16-106196-1. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1066005>

1. Положения по налоговому учету расходов организации

В соответствии с НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 настоящего Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Наряду с принципом включения в состав расходов затрат любого вида в гл. 25 НК РФ предусмотрены и определенные ограничительные механизмы. В частности, по целому ряду расходов налогоплательщика введен определенный предельный уровень. Это означает, что перечень расходов не ограничен по видовому составу, но в части конкретных видов расходов предусмотрен предельный уровень их величины.

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

1) доход уменьшается только на сумму произведенных расходов. Расходы должны выступать результатом конкретной операции 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 НК РФ, расходами признаются только те затраты и убытки, которые реально осуществлены налогоплательщиком;

2) доход уменьшается только на сумму обоснованных расходов. Согласно абз. 3 п. 1 ст. 252 НК РФ под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме;

3) доход уменьшается только на сумму документально подтвержденных расходов. Наряду с п. 1 ст. 252 НК РФ данный принцип следует из нескольких подпунктов п. 1 ст. 23 НК РФ, согласно которым налогоплательщики обязаны:

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

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

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

4) доход уменьшается на сумму любых расходов, направленных на получение дохода. Расходы, которые произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, уменьшают доход налогоплательщика. 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 НК РФ, нельзя рассматривать как неизменный и не подлежащий расширению за счет появления расходов нового типа. Так, некоторые статьи гл. 25 НК РФ закрепляют отдельные перечни затрат. Во-вторых, для целей налогообложения учитываются только те расходы, которые произведены в связи с получением дохода.

Эти правила являются обязательными для отнесения затрат к налоговым расходам и закреплены в п. 1 ст. 252 НК РФ. При отсутствии хотя бы одного из указанных правил затраты для целей налогообложения не учитываются. Так, согласно подп. 49 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются любые расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ.

2. Классификация расходов организации

Согласно п. 1 ст. 318 НК РФ расходы на производство и реализацию, осуществляемые в течение отчетного (налогового) периода подразделяются на прямые и косвенные.

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. При возникновении спорных

моментов отнесения тех или иных материалов в состав прямых или косвенных расходов в налоговом учете необходимо учитывать, что гл. 25 НК 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 НК 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 НК РФ установлено, что прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены.

Федеральным законом от 06.06.2005 № 58-ФЗ 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.).

Также расходы в зависимости от их характера подразделяются:

- 1) на расходы, связанные с производством и реализацией;
- 2) внереализационные расходы;
- 3) расходы, не учитываемые для налогообложения прибыли.

Все расходы, связанные с производством и реализацией, распределены по четырем группам:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

1. Материальные расходы включают логичные по своей сути расходы на приобретение:

- сырья и материалов, необходимых в производстве продукции.

В бухгалтерском учете данный вид материалов учитывается, как правило, по статье «Сырье и основные материалы» на счете 10;

- 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);

- инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов и другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом;

- комплектующих изделий и полуфабрикатов;

- топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели;

- 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).

В этот перечень включаются также затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения.

К материальным расходам в целях налогообложения приравниваются:

- расходы на рекультивацию земель;
- потери от недостачи и порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли (порядок установлен Правительством Российской Федерации);
- технологические потери при производстве и транспортировке;
- расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых и др.

Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, согласно п. 2 ст. 284 НК РФ определяется из цен их приобретения (без учета сумм налогов, подлежащих вычету либо включаемых в расходы). Следовательно, эти цены включают в себя комиссионные вознаграждения посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и т.п. При использовании в качестве сырья продукции собственного производства следует исходить из оценки готовой продукции, сырья, услуг.

Существует порядок формирования стоимости материалов в налоговом учете. Включаются следующие расходы согласно п. 2 ст. 254 НК РФ:

- сумма, выплаченная поставщику за материалы;
- расходы за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материалов;
- затраты по заготовке и доставке материалов до места их использования;
- расходы по страхованию материалов при доставке;
- таможенные пошлины и сборы;
- затраты по подготовке материалов к использованию;
- сумма НДС и акцизов, когда материалы используются для операций, не облагаемых этими налогами;
- суммы других налогов и сборов;
- вознаграждения за посреднические услуги, связанные с приобретением материалов. Размер материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве товаров, выполнении работ, оказании услуг, определяется на основании метода, зафиксированного организацией при принятии учетной политики. В целях налогообложения установлены три метода:
 - 1) метод оценки по стоимости единицы запасов;
 - 2) метод оценки по средней стоимости;
 - 3) метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

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.

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

$C_{\text{средняя}} = (C_{\text{на начало месяца}} + C_{\text{в течение месяца}}) / (K_{\text{на начало месяца}} + K_{\text{в течение месяца}})$,

где $C_{\text{на начало месяца}}$ — стоимость остатка запасов на начало месяца; $C_{\text{в течение месяца}}$ — стоимость запасов, поступивших в течение месяца; $K_{\text{на начало месяца}}$ — количество остатка запасов на начало месяца; $K_{\text{в течение месяца}}$ — количество запасов, поступивших в течение месяца.

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.

Сумма материальных расходов текущего месяца уменьшается:

- на стоимость остатков товарно-материальных ценностей, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца;
- стоимость возвратных отходов.

К возвратным отходам относятся: остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров, а также частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов.

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.

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.

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 ГК 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.

2. Расходы на оплату труда согласно ст. 255 НК РФ включают в себя любые начисления работникам в денежной и натуральной формах, надбавки и премии, компенсационные начисления. Все выплаты должны быть предусмотрены нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) или коллективными договорами.

К расходам на оплату труда, в частности, относятся:

- суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расчетам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;

- поощрительные выплаты: премии, надбавки к тарифным ставкам и окладам;

- стоимость выдаваемых работникам бесплатной форменной одежды и обмундирования;

- расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска;

- единовременные вознаграждения за выслугу лет;

- надбавки за работу в тяжелых природно-климатических условиях и т.д.

Конкретные виды расходов на оплату труда, перечисленные в ст. 255 НК РФ, распределяются в соответствии с классификацией по целевому назначению. Данное распределение можно представить как в табл. 21.1:

Таблица 21.1

Классификация расходов на оплату труда по целевому назначению

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

Начисления по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам. Согласно п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, 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 ТК РФ.

Так, согласно ст. 129 ТК 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).

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.).

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).

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.

Расходы, связанные с содержанием работников. Если какая-то выплата прямо не предусмотрена НК РФ, но положениями трудового законодательства работодателю предоставлено право устанавливать иные выплаты или повышать их размер по сравнению с установленным законом путем закрепления в трудовом или коллективном договоре, то все такие выплаты являются «оценочными», т.е. учитываются или не учитываются при налогообложении исходя из конкретных обстоятельств.

Важным положением является включение в состав расходов на оплату труда затрат на обязательное и добровольное страхование работников. Однако НК РФ предусматривает ряд ограничений при включении в затраты выплаты по добровольному страхованию работников, в частности:

- договор долгосрочного страхования жизни должен быть заключен на срок не менее пяти лет, в течение этого срока не предусматривается никаких выплат в пользу застрахованного (кроме случая смерти);
- договор личного страхования работников, предусматривающий выплату медицинских расходов застрахованного, должен заключаться на срок не менее одного года;
- договор пенсионного страхования или негосударственного пенсионного обеспечения должен предусматривать выплату пожизненной пенсии только в срок получения права застрахованным на государственную пенсию.

Кроме того, выплаты по договорам долгосрочного страхования жизни и пенсионного страхования не должны превышать 12% от общей суммы расходов на оплату труда, а нормы взносов по договорам добровольного личного страхования, предусматривающих оплату страховщиками медицинских расходов работникам, должны быть равны 3% от суммы расходов на оплату труда. Ограничение в размере 10 тыс. руб. в год установлено на взносы по договорам добровольного личного страхования, заключенным на случай смерти застрахованного лица или утраты им трудоспособности в связи с исполнением трудовых обязанностей.

3. Методы отнесения начисленных сумм амортизации на расходы организации

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 1 000 000 руб. Данная норма применима к амортизируемому имуществу, введенному в эксплуатацию начиная с 1 января 2016 г. До этой даты для целей налогового учета имущество признавалось амортизируемым, если его первоначальная стоимость превышала 40 тыс. 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.

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.

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

Линейный метод начисления амортизации. В соответствии со ст. 259.1 НК РФ при линейном методе начисления амортизации сумма амортизационных отчислений определяется ежемесячно как произведение первоначальной стоимости объекта и нормы амортизации, определенной исходя из срока его полезного использования.

Норма амортизации при линейном способе определяется как

$$K = (1/n) \cdot 100\%,$$

где K — норма амортизации, %; n — срок полезного использования объекта амортизируемого имущества в месяцах.

В отличие от требований ПБУ 6/01 в налоговом учете определяется не годовая, а месячная сумма амортизационных отчислений.

Если первоначальная стоимость объекта составляет 200 000 руб., а срок полезного использования — 96 месяцев (8 лет), то ежемесячная норма начисления амортизации будет равна 1,042% ($1 : 8 : 12 \cdot 100\%$), а сумма амортизации составит 2083,33 руб. в месяц ($200\,000 \cdot 1,04166\%$), или почти 25 000 руб. в год ($2083,33 \text{ руб.} \cdot 12$).

В конечном итоге при выборе линейного метода начисления амортизации как в бухгалтерском, так и в налоговом учете при прочих равных условиях (первоначальная стоимость объекта и срок полезного использования также совпадают) сумма амортизации, относимая на расходы в бухгалтерском учете, будет равна сумме амортизации, признаваемой расходами в налоговом учете.

В целях налогового учета линейный метод начисления амортизации должен применяться к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в VIII–X амортизационные группы (т.е. со сроком полезного использования от 20 лет и более) независимо от срока их ввода в эксплуатацию. Это установлено п. 3 ст. 259 НК РФ.

Нелинейный метод начисления амортизации. С учетом требований п. 3 ст. 259 НК РФ к объектам амортизируемого имущества, входящим в I – VII амортизационные группы, организация вправе применять нелинейный метод начисления амортизации. При этом сумма ежемесячных амортизационных отчислений определяется как произведение остаточной стоимости объекта на начало месяца и нормы амортизации.

Норма амортизации определяется как

$$K = (2/n) \cdot 100\%,$$

где K — норма амортизации, %; n — срок полезного использования объекта амортизируемого имущества в месяцах.

По своей сути нелинейный способ начисления амортизации в налоговом учете во многом совпадает с начислением амортизации способом уменьшаемого остатка, предусмотренным ПБУ 6/01. Но есть и различия:

1) амортизация рассчитывается не по каждому объекту основных средств, а в целом по амортизационной группе (подгруппе): см. п. 2 ст. 259.2 НК РФ;

2) остаточная стоимость объектов определяется не на начало года (налогового периода), а на начало каждого месяца. Таким образом, если в бухгалтерском учете при начислении амортизации по этому методу ежемесячная сумма амортизации в течение всего года будет неизменной, то в налоговом учете она будет уменьшаться каждый месяц;

3) разработчики соответствующих статей НК РФ учли ошибку, допущенную разработчиками ПБУ 6/01, и предусмотрели соответствующую корректировку, позволяющую перенести всю стоимость на расходы в течение принятого срока его полезного использования, а не за время, значительно превосходящее установленный срок.

Алгоритм расчета амортизации нелинейным методом (согласно ст. 259.2 НК РФ) выглядит следующим образом:

1) на начало месяца определяется суммарный баланс (т.е. суммарная стоимость) всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизируемой группе (подгруппе), в порядке, установленном ст. 322 НК РФ с учетом положений ст. 259.2 НК РФ.

При этом для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с п. 3 ст. 259 НК РФ;

2) суммарный баланс умножается на установленную п. 5 ст. 259.2 НК РФ норму амортизации (табл. 21.2).

В п. 4 ст. 259.2 НК РФ для этих целей принята следующая формула:

$$A - B \cdot k / 100,$$

где A — сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей группы (подгруппы); B — суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы); k — норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Таблица 21.2

**Нормы амортизации, применяемые при начислении амортизации
нелинейным методом**

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

Для определения суммарного баланса на первое число каждого месяца по данным предыдущего месяца необходимо произвести следующие действия:

- 1) взять суммарный баланс по соответствующей амортизационной группе на начало предыдущего месяца (п. 2 ст. 259.2 НК РФ);
- 2) прибавить к этой сумме стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию (по данной амортизационной группе) в течение того же предыдущего месяца (п. 3 ст. 259.2 НК РФ);
- 3) вычесть из полученной величины остаточную стоимость основных средств, выбывших из эксплуатации в течение все того же предыдущего месяца (п. 10 ст. 259.2 НК РФ). При этом если в результате данного действия суммарный баланс стал равен нулю, то соответствующая амортизационная группа ликвидируется и следующее действие 4 не имеет смысла;

4) вычесть из полученного размера суммарного баланса сумму амортизации, начисленной по этой группе основных средств за предыдущий месяц; 5) если полученная по результатам действий 1–4 сумма равна или более 20 000 руб., продолжаем начислять амортизацию, если меньше этой суммы — списываем суммарный баланс на внереализационные расходы (п. 12 ст. 259.2 НК РФ). Соответствующая амортизационная группа при этом ликвидируется. По поводу действия 5 следует отметить, что оно является правом, а не обязанностью налогоплательщика. Если есть желание — можно начислять амортизацию и дальше, но в этом случае формулировка п. 12 ст. 259.2 НК РФ не позволяет ликвидировать данную амортизационную группу впоследствии в любой момент. Сделать это можно будет только после того, как ее суммарный баланс снова увеличится за счет приобретения нового основного средства, входящего в эту же амортизационную группу, а затем опять уменьшится до размера менее 20 000 руб.

По истечении срока полезного использования объекта амортизируемого имущества, определенного в соответствии со ст. 258 НК РФ, 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 (п. 13 ст. 259.2 НК РФ). При этом начисление амортизации, исходя из суммарного баланса этой амортизируемой группы (подгруппы), продолжается в прежнем порядке.

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. 12 ст. 259 НК РФ).

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. Также законодательством допускается применение коэффициентов, повышающих нормы амортизации.

1. Коэффициента не выше 3 в случаях, если:

- амортизируемые основные средства, которые являются предметом договора финансовой аренды (договора лизинга) и поставлены на учет у налогоплательщика (кроме основных средств, относящихся к 1–3 амортизационным группам);

- амортизируемые основные средства используются только для осуществления научно-технической деятельности.

2. Коэффициент не выше 2 в случаях, если:

- амортизируемые основные средства, используемые для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности;

- налогоплательщики — сельскохозяйственные организации промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты) в отношении собственных основных средств;

- налогоплательщики — организации, имеющие статус резидента особой экономической зоны и туристско-рекреационной особой экономической зоны в отношении собственных основных средств;

- в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации, или к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности.

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. Организациям предоставлено право использовать амортизационную премию.

Амортизационная премия 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 данная норма 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).

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.

4. Налоговый учет прочих расходов

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 ст. 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) расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации, расходы на гражданскую оборону в соответствии с законодательством Российской Федерации;

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 ст. 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. Расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;

17) расходы на аудиторские услуги;

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 т.д.

Кроме того, к прочим расходам относятся:

- расходы на приобретение права на земельные участки (ст. 264.1 НК РФ);
- расходы на ремонт основных средств (ст. 260 НК РФ);
- расходы на освоение природных ресурсов (если их финансирование производится не за счет средств бюджета) (ст. 261 НК РФ);

- расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (при выполнении ряда условий) (ст. 262 НК РФ);
- расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование (ст. 263 НК РФ).