

ТЕМА 4

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В ЦЕЛЯХ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

4.1 Порядок признания доходов и расходов для целей налогообложения, их классификация

Согласно ст. 41 НК РФ 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. Величина доходов определяется исходя из цен сделки. В случае получения доходов в натуральной форме доходы определяются исходя из рыночных цен, формируемыми в порядке, установленном ст. 40 НК РФ.

В налоговом учете все доходы организации делятся на три категории: доходы от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, внереализационные доходы и не учитываемые для целей налогообложения доходы.

Для целей налогообложения принимаются расходы, отвечающие определенным требованиям. Расходы должны быть обоснованными и документально подтвержденными и при этом произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под экономически оправданными расходами следует понимать затраты, обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Все осуществленные организацией расходы согласно ст. 252 НК РФ подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли. Перечень расходов, учитываемых для целей налогообложения, не является закрытым. Таким образом, для того чтобы учесть расходы, возникшие у налогоплательщика при осуществлении деятельности,

направленной на получение дохода, указанные расходы должны отвечать указанным выше принципам.

Организации при исчислении налога на прибыль для определения доходов и расходов имеют право использовать метод начислений или кассовый метод. При этом, согласно положениям НК РФ, кассовый метод имеют право использовать организации, у которых за предыдущие четыре квартала средняя сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила 1 млн. руб. за каждый квартал.

При использовании *метода начислений* датой признания доходов и расходов, учитываемых при расчете налога на прибыль, является момент их начисления независимо от сроков поступления или перечисления денежных средств или передачи имущества.

Датой реализации товаров признается день перехода права собственности на товары, определяемый в соответствии с гражданским законодательством. Дата реализации работ соответствует дате подписания документа, подтверждающего передачу результатов этих работ. Датой реализации услуг признается день оказания этих услуг. Датой реализации имущественных прав следует признавать день перехода указанных прав приобретателю.

Расходы учитываются в том периоде, к которому они относятся исходя из условий сделки. То есть при осуществлении расходов период их учета определяется документом, в соответствии с которым подобные расходы осуществлены. В частности, при приобретении лицензии на срок три года подобные расходы включаются в состав расходов текущего периода ежемесячно равномерно по $1/36$ от общей стоимости лицензии. Если период, к которому расходы относятся, не может быть определен исходя из документов, в соответствии с которыми подобные расходы осуществлены, то эти расходы относятся к периоду их возникновения (начисления).

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

В этом случае цена договора может быть распределена налогоплательщиком между отчетными периодами, в течение

которых выполняется договор, одним из следующих способов — равномерно или пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете.

При этом отнесение возникших расходов к расходам текущего отчетного (налогового) периода осуществляется в общеустановленном порядке.

При использовании кассового метода датой получения дохода признается день поступления денежных средств или имущества, а расходы признаются в день их фактической оплаты. Амортизация учитывается в составе расходов только по оплаченному амортизируемому имуществу. Налоги признаются расходами только после их оплаты.

При этом для определения дальнейшей возможности применять кассовый метод организация ежеквартально исчисляет контролируемый показатель путем суммирования выручки за предыдущие четыре квартала и деления суммы на четыре. В случае если полученный показатель окажется больше 1 млн. руб., налогоплательщик обязан учесть доходы и расходы текущего налогового периода исходя из метода начисления начиная с начала этого налогового периода и соответственно пересчитать все налоги за истекшие отчетные периоды.

4.2 Налоговый учет доходов от реализации

В состав *доходов от реализации* включается выручка от реализации продукции, работ, услуг собственного производства; приобретенных товаров; амортизируемого имущества; прочего имущества; прав требования; прав требования как реализация финансовых услуг; продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав). К подобным налогам относятся налог на добавленную стоимость, акциз.

В бухгалтерском учете согласно Плану счетов бухгалтерского учета доходы группируются в ином порядке: по кредиту счета 90 «Продажи» учитываются доходы, связанные с обычными видами

деятельности организации (реализация товаров, продукции, работ, услуг), по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» учитываются как доходы от реализации прочего имущества, основных средств, имущественных прав, так и внереализационные доходы, по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» учитываются доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам по правилам бухгалтерского учета, по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» учитываются доходы, полученные в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности.

В бухгалтерском учете согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручка от реализации в общем случае признается по методу, аналогичному предусмотренному главой 25 НК методу начислений. Поэтому организации, применяющие метод начислений при определении налоговой базы по налогу на прибыль, с большей долей достоверности могут в целях налогообложения прибыли использовать данные бухгалтерского учета о сумме выручки от реализации. Для организаций, применяющих кассовый метод, появляется необходимость корректировать данные бухгалтерского учета о размере и дате признания выручки, учитываемой для целей налогообложения прибыли.

Рассмотрим порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с получением доходов от реализации.

1) Отгружена продукция, работы, услуги, основные средства, прочее имущество и имущественные права

Д-т 62 К-т 90 – отражена выручка от реализации отгруженной продукции, товаров, работ, услуг, в том числе НДС;

Д-т 90 К-т 68 – отражена сумма НДС с выручки от реализации;

Д-т 62 К-т 91 – отражена выручка от реализации иного имущества, в том числе НДС;

Д-т 91 К-т 68 – НДС с указанной выручки от реализации

2) Оплачена ранее отгруженная продукция

Д-т 50,51 К-т 62 – оплачена ранее отгруженная продукция, работы, услуги, иное имущество, в том числе НДС

3) Получена предварительная оплата за продукцию, работы, услуги, иное имущество

Д-т 50,51 К-т 62 – получена предварительная оплата от покупателей в счет предстоящих поставок, в том числе НДС

Д–т 62 К–т 68 – исчислен НДС с суммы предварительной оплаты

Организации, применяющие метод начислений, в налоговом учете отразят доход от реализации в сумме выручки от реализации, собранной по кредиту счета 90 и кредиту счета 91, за минусом сумм НДС, отраженных по дебету этих счетов (операция 1). Предварительная оплата (операция 3) в доходы от реализации не включается.

В налоговом учете *организаций, применяющих кассовый метод*, будет отражен доход от реализации в сумме фактической оплаты счетов по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» за отгруженную продукцию (операция 2). Кроме того, эти организации должны включить в доходы от реализации суммы предварительной оплаты, учтенные по кредиту счета 62, за минусом НДС, отраженного по дебету счета 62 (операция 3).

Если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в валюте иностранного государства либо в условных единицах, то доходы от реализации определяются как произведение суммы, выраженной в иностранной валюте либо условных единицах, на курс рубля к иностранной валюте (условной единицы), установленного ЦБ РФ, на дату реализации (день отгрузки). У налогоплательщика, использующего метод начисления, возникающие при этом курсовые разницы (положительные, отрицательные) учитываются в составе внереализационных доходов (расходов).

Д–т 52 К–т 62 – частичная предварительная оплата в иностранной валюте по курсу на день оплаты

Д–т 62 К–т 90 – отражена выручка в иностранной валюте по курсу на день отгрузки продукции

Д–т 62 К–т 90 – курсовая разница с суммы предварительной оплаты, возникшая в связи с различиями курсов иностранной валюты на день предоплаты и на день отгрузки

Д–т 52 К–т 62 – окончательная оплата (доплата) за отгруженную продукцию в иностранной валюте по курсу на день доплаты

Д–т 62 К–т 91 – курсовая разница с суммы доплаты, возникшая в связи с различиями курсов иностранной валюты на день отгрузки и день доплаты

В налоговом учете размер доходов от реализации в рублевом выражении будет совпадать с показателями бухгалтерского учета по кредиту счета 90 «Продажи». Курсовая разница, отраженная в бухгалтерском учете по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», признается в налоговом учете как внереализационный доход.

Следует отметить, что полное и своевременное формирование доходов от реализации в налоговом учете влияет не только на корректное заполнение налоговой декларации по налогу на прибыль, но и на исчисление некоторых нормативов включения расходов в налоговую базу, предусмотренных главой 25 НК РФ.

4.3 Расходы, связанные с производством и реализацией и порядок их учета

Все расходы, связанные с производством продукции (работ, услуг) в бухгалтерском учете собираются по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Расходы, связанные с продвижением готовой продукции, работ, услуг до потребителей, а также издержки обращения в организациях торговли, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». На уменьшение доходов от реализации в дебет счета 90 «Продажи» попадает часть расходов на производство и реализацию продукции, работ, услуг, приходящаяся на ту часть этой продукции, работ, услуг, выручка от реализации которой признана в бухгалтерском учете. Все остальные расходы формируют остатки незавершенного производства (остаток по дебету счета 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»), остатки готовой продукции и материально-производственных запасов собственного производства на складе (остатки по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»), остатки отгруженной и нереализованной продукции, работ, услуг (остатки по дебету счета 45 «Товары отгруженные»), остатки расходов на продажу (остатки по дебету счета 44 «Расходы на продажу»).

Для целей исчисления налога на прибыль расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода и признанные расходами для целей налогообложения (по составу, по размеру, по дате признания, по принципу соответствия доходов и расходов), подразделяются на прямые и косвенные. К *косвенным* расходам относятся все иные суммы расходов на производство и реализацию, осуществленные налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, не отнесенные к прямым. При этом вся сумма косвенных расходов текущего месяца уменьшает налогооблагаемые доходы этого месяца.

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров, работ, услуг.

Прямые расходы, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, уменьшают налогооблагаемые доходы текущего отчетного (налогового) периода, но за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в данном периоде продукции. Таким образом, прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены, а остатки незавершенного производства, готовой продукции на складах и отгруженной, но не реализованной продукции оцениваются только по прямым расходам.

У налогоплательщиков имеется законодательно установленная возможность рассчитывать одинаковую сумму остатков незавершенного производства, готовой продукции на складе и товаров отгруженных, но не реализованных как в бухгалтерском, так и налоговом учете.

Расходы организации, связанные с производством и реализацией продукции, работ, услуг собственного производства, включают в себя материальные расходы, расходы на оплату труда, амортизацию и прочие расходы.

К *материальным расходам* относятся затраты налогоплательщика на приобретение сырья и (или) материалов, комплектующих изделий и (или) полуфабрикатов; инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, спецодежды, не являющихся амортизируемым имуществом;

топлива, воды и энергии всех видов, работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями.

К работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы. К ним также относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и (или) структурных подразделений самой организации по перевозкам грузов внутри организации.

Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку, хранение и иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей.

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратной тары и стоимость возвратных отходов.

При определении размера расходов при списании сырья и материалов на производство в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки сырья и материалов, используемых в их производстве:

- по себестоимости единицы запасов;

- по средней себестоимости;

- по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

Материальные расходы в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

Д-т 20 К-т 10 – списаны в производство основной продукции сырье, материалы, иные материально-производственные запасы.

В налоговом учете расходы, отраженные данной проводкой, необходимо разбить на прямые и косвенные. В прямые расходы включаются сырье и материалы, составляющие основу изготавливаемой продукции и (или) являющиеся необходимым компонентом при производстве продукции, работ, услуг; покупные полуфабрикаты и

комплектующие изделия. Все остальные материальные расходы относятся к *косвенным расходам*.

В расходы 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, а также расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К расходам на оплату труда относятся, в частности:

1) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

2) начисления стимулирующего характера, в частности премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;

3) начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством РФ;

4) сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого за время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о труде;

5) расходы на оплату труда, сохраняемую работникам за время отпуска, предусмотренного законодательством РФ;

6) денежные компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении работника;

7) начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников организации;

8) единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством РФ;

9) расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством РФ на время учебных отпусков, предоставляемых работникам организации;

10) расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством РФ;

11) суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации;

12) другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренные трудовым договором и (или) коллективным договором.

Расходы на оплату труда учитываются по дебету счета 20 и кредиту счета 70 и делятся на прямые и косвенные. К *прямым расходам* относится заработная плата работников, участвующих в процессе производства, и сумма единого социального налога, приходящегося на данную заработную плату. Вся остальная заработная плата относится к *косвенным расходам*.

Амортизируемым имуществом в целях исчисления налога на прибыль признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, находящиеся у налогоплательщика на праве собственности и используемые им для извлечения дохода, стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 рублей.

Амортизируемым имуществом также признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя.

К амортизируемому имуществу не относятся земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционы).

Не подлежат амортизации следующие виды амортизируемого имущества:

1) имущество бюджетных организаций и некоммерческих организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;

2) имущество, приобретенное с использованием бюджетных ассигнований и иных аналогичных средств (в части стоимости, приходящейся на величину этих средств);

3) объекты внешнего благоустройства (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты, приобретенные за счет бюджетных средств целевого финансирования;

4) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты — включаются в состав прочих расходов в полной сумме в момент их приобретения), произведения искусства;

5) имущество, первоначальная стоимость которого составляет до 100 тыс. руб. (включительно). Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

7) имущество, приобретенное (созданное) за счет средств целевого финансирования.

Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше 3 месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации.

Под основными средствами понимается часть имущества со сроком полезного использования, превышающим 12 месяцев, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров, выполнения работ или оказания услуг, либо для управления организацией.

Первоначальная стоимость амортизируемого основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов.

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

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

К нематериальным активам, в частности, относятся:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- 2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- 3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- 4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- 5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- 6) владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией относительно промышленного, коммерческого или научного опыта.

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 сумм налогов, учитываемых в составе расходов.

Стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление (в том числе израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом.

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Срок полезного использования — период, в течение которого объект основных средств и (или) нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с классификационными группами, установленными НК РФ.

Амортизируемое имущество объединяются в следующие амортизационные группы:

первая группа - все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;

вторая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;

третья группа - имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;

четвертая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;

пятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;

шестая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;

седьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;

восьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;

девятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;

десятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждается Правительством Российской Федерации.

Основные средства и нематериальные активы включаются в состав амортизируемого имущества с первого числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию (переданы в производство).

Налогоплательщики начисляют амортизацию одним из следующих методов:

- 1) линейным методом;
- 2) нелинейным методом.

Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками ежемесячно. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества.

Налогоплательщик применяет линейный метод начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую — десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов.

По остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять один из указанных методов.

Выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации применяется в отношении объекта амортизируемого имущества, входящего в состав соответствующей амортизационной группы и не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по этому объекту.

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

$$A = C_{\text{перв}} \times H_a / 100 ,$$

где $C_{\text{перв}}$ - первоначальная (восстановительная) стоимость объекта амортизируемого имущества; H_a — норма амортизации основного средства ($H_a = 100/N$, где N -срок полезного использования объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах).

При применении нелинейного метода начисления амортизации используется следующий порядок начисления амортизации.

На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, для каждой амортизационной группы определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе. В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы определяется на первое число месяца.

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

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 (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации, установленных ст. 259.2 НК РФ, по следующей формуле:

$$A = B \times \frac{k}{100},$$

где A - сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

B - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

k - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

В целях применения нелинейного метода начисления амортизации применяются нормы амортизации, установленные ст.

259.2 НК РФ, например для первой амортизационной группы – 14,3 %; для второй – 8,8 %, для третьей – 5,6 %, для десятой – 0,7 %.

Начисление амортизации по объектам, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, исключенным из состава амортизируемого имущества, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества. При этом суммарный баланс соответствующей амортизационной группы уменьшается на остаточную стоимость указанных объектов.

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

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

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

В отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 2. Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (лизинга), к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3. Данные положения не распространяются на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае, если данные основные средства амортизируются нелинейным методом.

Налогоплательщики - сельскохозяйственные организации промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты) вправе в отношении собственных основных средств применять к основной

норме амортизации, выбранной самостоятельно с учетом положений настоящей главы, специальный коэффициент, но не выше 2.

Организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении (в случае, если по такому имуществу принято решение о линейном методе начисления амортизации), вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на число лет (месяцев) эксплуатации данного имущества у предыдущих собственников.

В бухгалтерском учете начисление амортизации отражается по дебету 20 и кредиту 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов».

Амортизация основных средств распределяется на прямые и косвенные расходы. К *прямым расходам* относится амортизация основных средств, участвующих в процессе производства, амортизация остальных основных средств включается в состав *косвенных расходов*.

Состав прочих расходов определен в ст. 260, 261, 262, 263, 264 НК РФ, и в него включаются следующие расходы:

1) суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах порядке;

2) расходы на сертификацию продукции и услуг;

3) суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги); суммы портовых и аэродромных сборов, оплата услуг лоцмана и иные аналогичные платежи;

4) суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ;

5) расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, услуги пожарной охраны и иные услуги охранной деятельности, а также расходы на содержание собственной службы безопасности по выполнению функций экономической защиты банковских и хозяйственных операций и сохранности материальных ценностей (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты);

6) расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, предусмотренных законодательством РФ, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний

работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда;

7) расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных компаний по подбору персонала;

8) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (размер резерва на гарантийное обслуживание не должен превышать доли выручки, определенной с учетом коэффициента, рассчитанного как отношение фактических расходов на гарантийное обслуживание к выручке за последние три года; если резерв превысит фактическую сумму расходов, то в конце отчетного периода он корректируется);

9) арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество. В случае если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, арендные (лизинговые) платежи признаются расходом за вычетом сумм начисленной по этому оборудованию амортизации;

10) расходы на содержание служебного транспорта. Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей в пределах норм, установленных Правительством РФ;

11) расходы на командировки (проезд, наем жилья, суточные и другие расходы);

12) расходы на юридические и информационные услуги; расходы на консультационные и иные аналогичные услуги; плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке; расходы на аудиторские услуги; расходы на услуги по управлению организацией или отдельными ее подразделениями;

13) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);

14) представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества в пределах нормы (4% от фонда оплаты труда);

15) расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе;

16) расходы на канцелярские товары; расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на услуги связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы);

17) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям); расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных;

18) расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг);

19) расходы на рекламу продукции, товаров, работ, услуг (расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы, осуществленные им в течение налогового (отчетного) периода, для целей налогообложения признаются в пределах норм — в размере, не превышающем 1% от выручки);

20) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

21) расходы некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии, организации производства и управления;

22) расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета, оказываемые сторонними организациями и индивидуальными предпринимателями;

23) периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);

24) платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, сделок с указанными объектами, платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах, оплата услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по

оценке имущества, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости;

25) расходы по договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), заключенным с индивидуальными предпринимателями, не состоящими в штате организации;

26) взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ;

27) расходы на ремонт основных средств;

28) расходы на освоение природных ресурсов (расходы налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера);

29) расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство);

30) расходы на обязательное и добровольное страхование имущества, включающие страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по видам добровольного страхования имущества по установленному НК РФ перечню;

31) другие прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

При реализации покупных товаров их стоимость определяется в соответствии с принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения одним из следующих методов оценки: ФИФО, по средней стоимости, по стоимости единицы товара. Если расходы на доставку товара учтены в составе издержек обращения, то в этом случае они признаются прямыми и производится их распределение между остатком товара на складе и реализованными товарами. При реализации товаров налогоплательщик также вправе уменьшить доходы от таких операций на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией.

При реализации амортизируемого имущества в составе расходов учитывается остаточная стоимость амортизируемого имущества, определенная по правилам налогового учета, и сумма расходов, связанных с реализацией.

При реализации прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров) в

составе расходов учитывается цена приобретения этого имущества и сумма расходов, связанных с реализацией.

4.4 Налоговый учет внереализационных доходов и расходов

Состав *внереализационных доходов и внереализационных расходов* определен соответственно ст. 250 и ст. 265 НК РФ. В сопоставительном виде перечень некоторых внереализационных доходов и расходов приведен в таблице 1.

Таблица 1 - Внереализационные доходы и расходы

Внереализационные доходы	Внереализационные расходы
От долевого участия в других организациях	
Доход от операций по купле-продаже иностранной валюты. Доход от продажи (покупки) иностранной валюты возникает, когда курс продажи (курс покупки) выше (ниже) официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного ЦБ РФ на дату совершения сделки	В виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ на дату совершения сделки продажи (покупки) валюты
В виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба	В виде сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм на возмещение причиненного ущерба
От сдачи имущества в аренду (субаренду)	Расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу)
В виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам	Проценты по долговым обязательствам любого вида, в том числе проценты, начисленные по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком
В виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов (резерв сомнительных	Расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам

долгов, резерв на гарантийный ремонт, резерв на ремонт основных средств, резерв на оплату отпусков)	
В виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг, имущественных прав). При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен	
В виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе	
В виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде	В виде убытков прошлых налоговых (отчетных) периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде
В виде положительной курсовой разницы, полученной от переоценки имущества и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного ЦБ РФ	В виде отрицательной курсовой разницы, полученной от переоценки имущества и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного ЦБ РФ
В виде суммовой разницы	В виде суммовой разницы
В виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств	Расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной амортизации, расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства, расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества, охрану недр и другие аналогичные работы
В виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанных в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям	Суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, а также суммы других долгов, нереальных к взысканию

В виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок	Расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок
Стоимость излишков товарно-материальных ценностей, выявленных в результате инвентаризации	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
	Затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов
	Судебные расходы и арбитражные сборы
	Затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции
	Расходы по операциям с тарой
	Суммы налогов, относящихся к поставленным товарно-материальным ценностям, работам, услугам, если кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами) по такой поставке списана в отчетном периоде
	Расходы на оплату услуг банков
	Потери от простоев по внутрипроизводственным причинам
	Потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий

	стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций
Прочие внереализационные доходы	Прочие внереализационные расходы

В составе внереализационных расходов учитываются резерв сомнительных долгов и проценты, уплачиваемые организацией по любым заемным средствам.

Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, в случае если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Налогоплательщик вправе создавать *резервы по сомнительным долгам* и суммы отчислений в эти резервы включать в состав внереализационных расходов равномерно в течение отчетного (налогового) периода.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной в конце предыдущего отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

1) по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней — в сумму резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;

2) по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) — в сумму резерва включается 50 процентов от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;

3) по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней — не увеличивает сумму создаваемого резерва.

При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода.

Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов.

Сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена им на следующий отчетный (налоговый) период.

Если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, расходы по списанию долгов, признаваемых

безнадежными, осуществляются только за счет суммы созданного резерва. В случае если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов.

Проценты, уплачиваемые по долговым обязательствам, учитываются в составе внереализационных расходов следующим образом. *Под долговыми обязательствами* понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы или иные заимствования независимо от формы их оформления.

При этом *расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству* любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов не отклоняется более чем на 20% от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях.

При отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, и по желанию налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза — при оформлении долгового обязательства в рублях, и на 15% — по кредитам в иностранной валюте.

4.5 Доходы и расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли

При принятии решения о возможности включения в налоговую базу по налогу на прибыль того или иного дохода или расхода необходимо знать, что ряд доходов и расходов организации не учитываются для налогообложения. Структура таких доходов и расходов приведена в ст. 251 и 270 НК РФ и представлена в таблице 2. Таблица приведена в сопоставительном виде доходов и расходов, не учитываемых для налогообложения.

Таблица 2 - Доходы и расходы, не учитываемые для налогообложения

Доходы, не учитываемые для налогообложения	Расходы, не учитываемые для налогообложения
--	---

	В виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм распределяемого дохода
Суммы кредиторской задолженности налогоплательщика перед бюджетами разных уровней, списанные и (или) уменьшенные иным образом в соответствии с законодательством РФ и (или) по решению Правительства РФ	В виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством РФ предоставлено право наложения указанных санкций
Средства, полученные из бюджета (внебюджетного фонда) в виде процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных и (или) излишне взысканных налогов и сборов	В виде сумм налогов, предъявленных налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав)
	В виде суммы налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду
	В виде сумм налогов, начисленных в бюджеты различных уровней, в случае если такие налоги ранее были включены налогоплательщиком в состав расходов, при списании кредиторской задолженности налогоплательщика по этим налогам (по кредиторской задолженности, списанной по законодательству РФ или по решению Правительства)
Имущество и (или) имущественные права, полученные в виде вкладов (взносов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая эмиссионный доход в виде превышения цены размещения акций над их номинальной стоимостью)	В виде вноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество
Имущество и (или) имущественные права, полученные в пределах первоначального вноса	

участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками	
Имущество и (или) имущественные права, полученные в пределах первоначального взноса участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества	
Стоимость дополнительно полученных организацией-акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разница между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе)	В виде стоимости переданных налогоплательщиком-эмитентом акций, распределяемых между акционерами по решению общего собрания акционеров пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разница между номинальной стоимостью новых акций, переданных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала эмитента
В виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства РФ	

	В виде расходов учредителя доверительного управления, связанных с исполнением договора доверительного управления, если договором доверительного управления предусмотрено, что выгодоприобретателем не является учредитель
Положительная разница, полученная при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости	Отрицательная разница, полученная от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости
Суммы восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (кроме профессиональных участников рынка ценных бумаг)	В виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, создаваемые организациями в соответствии с законодательством РФ (кроме профессиональных участников рынка ценных бумаг)
	В виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества
	В виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, включаемых в состав расходов на оплату труда и прочих расходов
	В виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме взносов, включаемых в состав расходов на оплату труда
	В виде процентов, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, принимаемых к расходу
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	В виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, агентом и (или)

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	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
Суммы в виде гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с требованиями законодательства РФ, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам, получаемые при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг	В виде гарантийных взносов, перечисляемых в специальные фонды, создаваемые в соответствии с требованиями законодательства РФ, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг
В виде средств или иного имущества, полученного по договорам кредита и займа (иные аналогичные средства независимо от формы оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также средства или иное имущество, полученные в погашение таких заимствований	В виде средств или иного имущества, переданных по договорам кредита и займа (иных аналогичных средств независимо от формы оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также в виде средств или иного имущества, направленных в погашение таких заимствований
	В виде суммы убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в части, превышающей предельный размер, установленный НК РФ
Имущество и (или) имущественные права, работы и (или) услуги, полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления	В виде имущества, работы, услуги, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты, налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления

Получение имущества или имущественных прав в качестве залога или задатка	В виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога
Средства, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации...»	
В виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также в соответствии с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей	
Имущество, полученное бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней	
Имущество, полученное российской организацией и не переданное в течение года третьим лицам:	В виде стоимости безвозмездно переданного имущества (товаров, работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей
от организации, если уставный (складочный) капитал получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада передающей организации;	
от организации, если уставный (складочный) капитал передающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада получающей организации;	
от физического лица, если уставный (складочный) капитал получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада этого физического лица	

Стоимость полученных сельскохозяйственным товаропроизводителем мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения, построенных за счет бюджетных средств	
В виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также в соответствии с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей	
Безвозмездно полученное государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, оборудование, используемое для уставной деятельности	
В виде средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа	
Имущество, полученное организациями в рамках целевого финансирования. При этом организации, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов и расходов, полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. К целевому финансированию относится имущество, полученное	В виде сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, суммы добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание указанных союзов, ассоциаций, организаций (объединений) В виде взносов, вкладов и иных обязательных платежей,

налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) – источником целевого финансирования:	уплачиваемых некоммерческим организациям и международным организациям, кроме взносов, без которых невозможна деятельность организации
в виде средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения; в виде полученных грантов; в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством РФ; в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения; в виде средств дольщиков, аккумулированных на счетах организации-застройщика; в виде средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций – членов общества взаимного страхования; в виде средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развития малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций	В виде средств, перечисляемых профсоюзным организациям В виде сумм целевых отчислений, произведенных налогоплательщиком на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности В виде сумм отчислений в Российский фонд фундаментальных исследований, Российский фонд технологического развития, Российский гуманитарный научный фонд, Фонд содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федеральный фонд производственных инноваций, Российский фонд технологического развития В виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования
Положительная разница, образовавшаяся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном	В виде отрицательной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке преysкурaнтов цен

порядке преискурантов расчетных цен на драгоценные камни	
В виде стоимости материалов и иного имущества, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со ст. 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении и с ч. 5 Приложения по проверке к Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и его уничтожении	
В виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения	В виде расходов, осуществляемых религиозными организациями в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний, а также в связи с реализацией религиозной литературы и предметов религиозного назначения
	В виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов)
	В виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений

	<p>В виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности)</p>
	<p>На оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей</p>
	<p>В виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства РФ компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставлением его по льготным ценам или бесплатно</p>

	<p>На оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства и кроме случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами)</p>
	<p>На оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам (тарифам) (ниже рыночных) товаров (работ, услуг) работникам</p>
	<p>На оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания</p>
	<p>На оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещение культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников</p>
	<p>На осуществление безрезультатных работ по освоению природных ресурсов в случае, если такие работы проводились ранее</p>

	На научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, не давшие положительного результата в размере 30% от суммы затрат
	В виде сумм выплаченных подъемных сверх норм, установленных законодательством РФ
	На компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, на оплату суточных, полевого довольствия и рациона питания экипажей морских, речных и воздушных судов, сверх норм таких расходов, установленных Правительством РФ
	В виде платы государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление сверх тарифов, утвержденных в установленном порядке
	В виде расходов на оплату обучения работников при получении ими высшего и среднего специального образования
	На приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы, сверх 1% от выручки организации