

Иркутский территориальный институт профессиональных
бухгалтеров и аудиторов

И.А. Слободняк

**Материальные расходы, расходы на оплату труда и прочие расходы:
сложные вопросы признания**

Иркутск, 2017

УДК 657.1:338
ББК 65.052я7
С48

Печатается по решению Иркутского института профессиональных
бухгалтеров и аудиторов

Рецензент канд. экон. наук, доц. Т.Г. Арбатская

С48 Слободняк И.А. Материальные расходы, расходы на оплату труда и прочие расходы:
сложные вопросы признания / И.А. Слободняк. – Иркутск : ИТИПБ, 2017. – 39 с.

Рассматриваются вопросы, связанные с признанием и оценкой отдельных видов расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете. На основе анализа содержания писем Министерства финансов и ФНС, обзоров арбитражной практики сформирована авторская позиция по вопросу формирования информации по основным видам расходов.

Для студентов и аспирантов направлений «Экономика», «Менеджмент», слушателей курсов повышения квалификации, а также практикующих бухгалтеров, аудиторов, аналитиков, осуществляющих проведение соответствующих учетно-аналитических процедур.

ББК 65.052я7

© Слободняк И.А., 2017

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ	4
1. МАТЕРИАЛЬНЫЕ РАСХОДЫ	5
1.1. Расходы на ГСМ.....	6
1.2. Расходы на спецодежду	7
2. РАСХОДЫ НА ОПЛАТУ ТРУДА И ИНЫЕ АНАЛОГИЧНЫЕ ВЫПЛАТЫ.....	11
2.1. Расходы на выходное пособие.....	11
2.2. Расходы на питание сотрудников.....	13
2.3. Расходы на медицинские осмотры.....	13
2.4. Расходы на аренду жилья для сотрудников.....	14
2.5. Расходы на оплату отпусков.....	15
2.6. Расходы на выплату премий	15
2.7. Расходы на выплату материальной помощи и иных единовременных выплат	19
3. ПРОЧИЕ РАСХОДЫ	19
3.1. Перечень прочих расходов	19
3.2. Расходы по уплате государственных пошлин.....	21
3.3. Расходы по сертификации	22
3.4. Расходы по получению гарантий, поручительств и другие расходы по действующим договорам	23
3.5. Расходы по найму персонала.....	24
3.6. Расходы на юридические услуги.....	25
3.7. Расходы на гарантийный ремонт.....	26
3.8. Компенсации за использование личного автомобиля в служебных целях	28
3.9. Расходы на рекламу.....	28
3.10. Представительские расходы	32
3.11. Списание дебиторской задолженности	34
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	37
АЛФАВИТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ	38

Введение

Расходы организации являются необходимым условием осуществления финансово-хозяйственной деятельности организаций, так как именно понесенные организацией затраты в конечном итоге овеществляются в готовой продукции. Кроме того, от величины расходов напрямую зависят конечные результаты финансово-хозяйственной деятельности организации, ведь очевидно, что, являясь одной из составляющих финансового результата, расходы организации оказывают влияние на величину налогооблагаемой прибыли. Соответственно, расходы организации являются важнейшим объектом бухгалтерского и налогового учета.

Однако, организация учета расходов в условиях неустойчивой нормативно-правовой базы, регулирующей вопросы бухгалтерского учета и налогообложения, и ее противоречивости является сложной задачей для организаций различных секторов экономики Российской Федерации. Обилие нормативных документов не решает многих проблем, с которыми сталкиваются бухгалтеры при ведении бухгалтерского финансового и налогового учета. Именно в области признания и оценки затрат находится и значительная часть налоговых споров, которые нередко становятся предметом рассмотрения в судебном порядке. При этом решения, которые принимаются судами, нередко противоречат той позиции, которая озвучивается Министерством финансов и ФНС при рассмотрении ими спорных вопросов.

Издание, которое предлагается для изучения, является обобщением многолетнего опыта теоретических и практических исследований в рамках обозначенной области. Объектом исследования выступают затраты коммерческих организаций. Предметом исследования является совокупность теоретико-методологических, методических и практических вопросов, связанных с бухгалтерским учетом и налоговым учетом затрат организации. При этом, вопросам амортизации основных средств, их признания и оценки посвящено отдельное издание, поэтому в данной части соответствующие вопросы не рассматриваются.

Наибольшее внимание уделено рассмотрению именно спорных (дискуссионных) проблем, связанных с бухгалтерским и налоговым учетом затрат организации. Эти разделы будут интересны не только студентам бакалавриата, но и магистрантам, аспирантам, но и практикующим специалистам в области бухгалтерского учета и аудита.

И еще одно замечание, которое считаю необходимым сделать перед началом изложения собственно вопросов в данном издании. Нормативно-правовая база в области бухгалтерского финансового и налогового учета находится в постоянном движении. Поэтому читатель должен понимать, что излагаемый материал является справедливым на момент его написания, то есть по состоянию на январь 2017 года. Возможно, что после обозначенного периода были внесены изменения в нормативно-правовые акты, которые поменяли правила бухгалтерского финансового и налогового учета затрат организации. В любом случае, если пользователь данного издания столкнется с какой-либо ситуацией, описанной в данном издании, на практике, то мы рекомендуем еще раз внимательно изучить требования нормативно-правовых актов, прежде чем принимать какое-то решение в области учета и налогообложения описываемых объектов.

Надеюсь, что изложенные в данном пособии вопросы помогут магистрантам и аспирантам в их научно-исследовательской деятельности, предоставят почву для размышлений и, возможно, для дальнейшего развития изложенных в учебном пособии положений, а специалистам практикам позволят решить хотя бы часть проблем, с которыми они сталкиваются в своей практической деятельности.

С уважением,
доктор экономических наук
Слободняк Илья Анатольевич

1. Материальные расходы

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации согласно ПБУ 10/1999 «Расходы организации» подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы. В налоговом учете в соответствии со ст.252, 253, 265 Налогового кодекса РФ расходы подразделяют на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Одним из основных видов расходов являются материальные расходы. Определяющее влияние на величину материальных затрат оказывает их оценка. В соответствии с ПБУ 5/01 МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по фактической стоимости, т.е. в стоимости всех понесенных затрат организации на приобретение такого актива за исключением возмещаемых налогов. При этом в ПБУ 5/01 четко прописано, что не включаются в фактические затраты на приобретение МПЗ общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением МПЗ.

В состав фактической себестоимости МПЗ также входят и транспортно-заготовительные расходы (далее – ТЗР). Расходы, которые могут включаться в состав ТЗР, прописаны в Методических указаниях по ведению бухгалтерского учета материально-производственных запасов (далее – МУ по ведению бухгалтерского учета МПЗ):

- расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке;
- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, включая расходы на оплату труда работников организации, непосредственно занятых заготовкой, приемкой, хранением и отпуском приобретаемых материалов;
- расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок (кроме расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды);
- наценки, комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;
- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;
- плата по процентам за предоставленные кредиты и займы, связанные с приобретением материалов до принятия их к бухгалтерскому учету;
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;
- стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча), в пределах норм естественной убыли;
- другие расходы.

Здесь заметим, что в 2016 году в ПБУ 5/01 были внесены уточнения, позволяющие упростить порядок признания МПЗ и формирования материальных расходов в финансовом учете (Приказ Минфина № 64н от 16.05.2016). В частности, ПБУ 5/01 было дополнено пп. 13.1-13.3.

Теперь, организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может оценивать приобретенные материально-производственные запасы по цене поставщика. При этом иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов, включаются в состав расходов по обычным видам деятельности в полной сумме в том периоде, в котором они были понесены.

Еще больше послаблений сделано в отношении микропредприятий, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Они могут признавать стоимость сырья, материалов, товаров, других затрат на производство и подготовку к продаже продукции и товаров в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их приобретения (осуществления). При этом отдельно указано, что иные организации, которые вправе приме-

нять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность, могут признавать указанные затраты в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме при условии, что характер деятельности таких организаций не предполагает наличия существенных остатков материально-производственных запасов. При этом существенными остатками материально-производственных запасов считаются такие остатки, информация о наличии которых в бухгалтерской отчетности организации способна повлиять на решения пользователей бухгалтерской отчетности этой организации (без уточнения количественных критериев).

Наконец, организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут признавать расходы на приобретение материально-производственных запасов, предназначенных для управленческих нужд, в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их приобретения (осуществления).

Однако эти послабления существуют лишь в финансовом учете. В остальных случаях при отпуске материально-производственных запасов и формировании материальных затрат их оценка производится в соответствии с ПБУ 5/01 и НК одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО).

1.1. Расходы на ГСМ

Такова общая методика оценки материально-производственных запасов, в соответствии с которой и определяется величина материальных затрат организации. Однако в отношении отдельных видов существует большое количество проблем при признании и оценке, прежде всего, в учете ГСМ, спецодежды, а также периодически заменяемых запасных частей.

Что касается ГСМ, то здесь ситуация достаточно прозрачна: единственное и необходимое условие для беспрепятственного списания ГСМ в состав расходов для целей налогообложения – это наличие путевых листов, на основании которых можно установить пробег автомобиля и подтвердить обоснованность соответствующих расходов. При этом в письмах Минфина от 07.04.06 № 03-03-04/1/327, от 20.02.06 № 03-03-04/1/129) указано, что путевые листы *должны* составляться с такой регулярностью, чтобы на их основании можно было судить об *обоснованности* произведенного расхода. Главное, чтобы периодичность (еженедельно, ежемесячно, ежеквартально) составления путевого листа позволяла организовать учет отработанного времени и расхода ГСМ. Если это условие соблюдается, то расходы на ГСМ может подтверждать путевой лист, составленный *с любой* периодичностью. При этом к листу надо приложить кассовые чеки, которые отражают приобретение ГСМ. Однако в транспортных организациях и организациях, эксплуатирующих строительные машины и механизмы путевые листы необходимо составлять ежедневно.

Более того, Минфин считает, что использование утвержденных норм расхода горюче-смазочных материалов (ГСМ) на автомобильном транспорте является правом, а не обязанностью налогоплательщика (письмо Минфина от 30.01.13 № 03-03-06/2/12. Аналогичная позиция изложена в Письме Минфина от 27.01.14 № 03-03-06/1/2875. Однако здесь заметим, что для самой организации все-таки максимально желательно, чтобы нормы расхода топлива были бы разработаны. Причем, если для какого-то транспортного средства нормы не утверждены, то организации могут заказать разработку нормативов специализированным организациям. Пока будет длиться процесс разработки норм, можно руководствоваться соответствующей технической документацией и информацией, предоставляемой изготовителем автомобиля (письмо Минфина от 10.06.11 № 03-03-06/4/67). Аналогичная позиция намного раньше была озвучена в определении Высшего арбитражного суда от 14.08.08 № 9586/08, где указано, что НК не предусматривает нормирование расходов на покупку ГСМ. Поэтому

налогоплательщик вправе учесть такие расходы в объеме фактических затрат.

В ситуации, когда из-за поломки спидометра невозможно определить показания этого прибора, данный факт надо отразить *в путевом листе*. А пробег машины для целей учета в расходах стоимости топлива можно подтвердить другими документами (например, бухгалтерской справкой). Такая позиция изложена в письме ФНС от 16.07.10 № ШС-37-3/6848.

Однако даже если организация не является автотранспортным предприятием, она обязана в своих путевых листах указывать информацию о конкретном маршруте следования автомобиля. Если таких данных нет или содержится общая формулировка «по городу», инспекторы могут отказать компании в признании затрат на ГСМ. Такая позиция поддержана и в определении Высшего арбитражного суда от 30.08.13 № ВАС-11880/13.

Наконец, если организация в нарушение описанных требований предоставит работникам служебные автомобили и оплатит расходы на бензин, который приобретают эти сотрудники, то сумма подотчетных средств, выданных на покупку ГСМ, признается налогооблагаемым доходом работников, если те не представят путевые листы. Это озвучено в письме Минфина от 11.06.14 № 03-04-05/28243.

Однако гораздо проще рекомендовать организациям перейти к использованию электронных систем контроля топлива. Например, в письме от 16.06.2011 № 03-03-06/1/354 прямо указано, что набор документов зависит от того, оснащен ли транспорт организации электронной системой контроля расхода топлива. Если соответствующее оборудование имеется, то списание будет производиться на основании бухгалтерских справок, подкрепленных отчетами систем. При этом независимо от используемого способа расходы признаются на конец соответствующего месяца.

В принципе аналогичным образом учитывается приобретение ГСМ по топливным картам. Расходы здесь можно отразить не ранее даты получения отчета компании - эмитента карт. Только после этого его получения организация сможет отразить расход топлива на основании путевых листов или отчетов электронной системы контроля пробега.

При применении упрощенной системы налогообложения стоимость ГСМ списывается в расходы сразу после их оплаты, что прямо следует из содержания пп. 12 п. 1 ст. 346.16 НК, а также нашло свое подтверждение в разъяснениях, данных в Письме ФНС от 22.11.2010 № ШС-37-3/15988@ и письме Минфина от 23.12.2009 № 03-11-09/413.

1.2. Расходы на спецодежду

Что касается специальной одежды и иных средств индивидуальной защиты В налоговом учете как при ОСН, так и при УСН стоимость спецодежды можно учесть в расходах при *одновременном* выполнении следующих условий:

- проведена *специальная оценка условий труда* или *аттестация рабочих мест* по условиям труда, и ее результаты подтверждают необходимость выдачи спецодежды. Это условие нашло свое подтверждение в письмах Минфина от 19.08.2016 № 03-03-06/1/48743, от 25.11.2014 № 03-03-06/1/59763, от 16.02.2012 № 03-03-06/4/8;

- спецодежда выдается в пределах норм, утвержденных организацией, а если такие нормы не утверждены - в пределах Типовых норм. Это озвучено в письме Минтруда от 30.09.2016 № 15-2/ООГ-3519. Дополнительно необходимость выполнения именно двух условий подтверждает и Минфин, указывая, что если организация разработала и утвердила собственные нормы выдачи специальной одежды, обуви и других средств индивидуальной защиты (СИЗ), которые превышают существующие типовые нормы, то она сможет учесть расходы на выдачу СИЗ по своим нормам, если была проведена аттестация рабочих мест (письмо Минфина от 16.03.11 № 03-03-06/1/143).

Наконец, всегда актуальным был вопрос выдачи спецодежды *сверх* типовых норм. В письме Минфина от 11.12.2012 № 03-03-06/1/645 указывается, что налогоплательщики вправе учесть в составе материальных расходов затраты по приобретению средств индивидуальной защиты по повышенным нормам, утвержденным локальными нормативными актами на основании результатов проведенной аттестации рабочих мест. Кроме того, в письме Минфи-

на от 16.02.2012 № 03-03-06/4/8 дополнительно разъясняется, что стоимость спецодежды, выдаваемой работникам в соответствии с нормами действующего законодательства, а также с установленными в организации нормами, *улучшающими* защиту физических лиц по сравнению с типовыми нормами, учитывается в материальных расходах.

Кроме того, отдельные риски по операциям со спецодеждой возникают и по НДС. Например, Минфин считает, что если специальная одежда остается в личном пользовании работника, то компенсация за спецодежду, удерживаемая из его зарплаты, облагается НДС, то есть фактически такая выдачи спецодежды признается ее реализацией – письмо Минфина от 09.07.13 № 03-07-11/26420.

Еще одно очень важное замечание состоит в том, что если спецодежда имеет срок службы по типовым нормам более 12 месяцев, и стоимость соответственно более установленного НК лимита (в настоящее время для признания имущества амортизируемым это 100 тыс. руб.), то такая спецодежда учитывается в составе основных средств. Если какое-либо из этих условий не выполняется – то в налоговом учете ее стоимость списывается как материальные расходы. Такая позиция изложена в письме Минфина от 16.04.2009 № 03-03-06/1/244.

Момент списания стоимости спецодежды, учитываемой в материальных расходах, зависит от используемой организацией системы налогообложения. При использовании ОСН стоимость спецодежды списывается в расходы при выдаче спецодежды работнику, что подтверждено в письме Минфина от 14.11.2016 № 03-03-06/1/66456). При использовании УСН в соответствии с общим подходом в момент, когда спецодежда получена от поставщика и оплачена. Естественно, что в этом случае вместе со стоимостью спецодежды в расходы списывается и сумма НДС, если она была предъявлена продавцом (ст. 346.16 НК РФ).

В бухгалтерском учете для отражения операций со спецодеждой могут использоваться субсчета счета 10, для разделения спецодежды на складе и спецодежды, переданной в эксплуатацию. При этом отдельные положения могут быть закреплены в учетной политике организациями, использующими упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и составления упрощенной бухгалтерской отчетности.

Во многом аналогичные требования предъявляются и к выдаче форменной одежды (одежды, назначение которой в том, чтобы свидетельствовать о принадлежности работников к конкретной организации). Одним из наиболее спорных вопросов здесь состоит в том, что возможность признания соответствующих расходов определена в п. 5 ст. 255 НК РФ. А соответствующая статья определяет порядок признания для целей налогообложения расходов на оплату труда. А раз форменная одежда подводится под расходы на оплату труда, то соответственно возникают связанные вопросы обложения ее стоимости НДФЛ и страховыми взносами. Подобные ситуации были рассмотрены в письме Минфина от 09.02.2007 № 03-04-06-02/19 и письме ФСС от 17.11.2011 № 14-03-11/08-13985, в которых сделан вывод, что страховые взносы и НДФЛ при предоставлении форменной одежды в пользование работникам не начисляются.

По нашему мнению, столь категоричным ответ на данный вопрос быть не может и его решение должно зависеть от того, что происходит с форменной одеждой по окончании срока ее использования. Если она остается в распоряжении работника, то в этом случае первоначальную передачу вполне можно рассматривать как выплату оплаты труда в натуральной форме. Конечно, в этом случае будет оправдано начисление и так называемых зарплатных налогов.

Если же в конце срока одежда возвращается в организацию (например, для утилизации), то естественно, что в этом случае ни о какой выплате дохода речь идти не может. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина от 09.02.2007 № 03-04-06-02/19.

Кроме того, отметим, что с 1 января 2015 года поменялся порядок списания на расходы стоимости специальной одежды длительного срока использования. Теперь налогоплательщик имеет право списывать стоимость неамортизируемого имущества в течение *более чем одного* отчетного периода. Данное право ему предоставлено в соответствии с новой редакци-

ей подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ. При этом необходимо будет принимать во внимание срок использования имущества или иные экономически обоснованные показатели.

Достаточно большие проблемы связаны с учетом автошин. Стоимость тех шин, которые изначально установлены на автомобиль в момент его приобретения, входит в первоначальную стоимость автомобиля и отдельно никак не учитываются. Конечно, напрямую это не указано в нормативных документах, но соответствующий порядок представляется настолько логичным, что просто не требует дополнительного уточнения.

Что касается тех автошин, которые приобретаются отдельно и устанавливаются на автомобиль при наступлении соответствующего сезона, а затем снимаются с автомобиля по окончании сезона, то вариантов их учета существует очень много, однако в качестве основных используется в основном два варианта:

- списание шин единовременно при отпуске в эксплуатацию (причем нередко на практике встречается ситуация, когда при сезонной замене шин снятый комплект приходится на склад в качестве возвратных отходов; в налоговом учете, выявленные / полученные от ремонта, реконструкции, модернизации основного средства материалы, оприходованные на склад, формируют внереализационный доход) – это общепринятый вариант, который встречается на практике в большинстве случаев;

- списание равномерно в течение их использования, например, через счет 97 (что тоже достаточно спорно, по крайней мере, для целей бухгалтерского учета в свете изменений в конце 2010 года Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ № 34н).

Если оприходованные на склад сезонные шины впоследствии будут установлены на автомобиль, то их стоимость естественно может быть списана на расходы. Если же они будут реализованы, то доход, полученный от их реализации, организация вправе уменьшить на признанный ранее при оприходовании внереализационный доход (стоимость оприходованных МПЗ). Такая позиция уже после внесения изменений в НК была подтверждена в письме Минфина от 25.12.2015 № 03-03-06/1/76196.

Наконец, что касается списываемых шин, передаваемых на последующую утилизацию, то здесь ключевой момент – это грамотное документирование соответствующих операций, в том числе факта невозможности дальнейшего использования соответствующего имущества и необходимости его исключения из состава активов на основании того, что объект перестал приносить будущие экономические выгоды. Но вообще традиционно сложным вопросом является ситуация, при которой возникают потери в результате возникновения недостат или иной порчи ценностей. Как правило, у организаций существует три направления для списания таких потерь:

- потери в пределах норм естественной убыли списываются на себестоимость выпускаемой продукции;

- при наличии виновных лиц в фактах возникновения недостат последние обязаны возместить нанесенный ущерб;

- при отсутствии виновных лиц и превышении потерями установленных норм естественной убыли их величина списывается на прочие расходы.

При этом по каждому из этих вариантов возникают определенные налоговые риски. Так, в Постановлении Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость»

Выбытие имущества по причинам, независящим от воли налогоплательщика (например, порча, хищение, стихийное бедствие), не является объектом обложения НДС. Подтвердить независимость причин должен налогоплательщик.

Аналогичной позиции придерживается и Минфин, указывая, что необходимо документальное подтверждение факта отсутствия виновного в краже лица (письмо Минфина от 08.11.10 № 03-03-06/1/695). Подтверждающим документом является копия постановления следователя органов внутренних дел РФ о приостановлении предварительного следствия в связи с неустановлением лица, подлежащего привлечению в качестве обвиняемого (письма

Минфина от 27.08.10 № 03-03-06/4/81, от 27.12.07 № 03-03-06/1/894). По факту хищения компания должна сначала обратиться в милицию. И только после того, как у компании на руках будет указанное постановление, она сможет учесть недостачу в целях налогообложения прибыли.

Здесь можно привести и более актуальные документы финансового ведомства. В частности, в письме Минфина от 20.05.14 № 03-03-07/23687 указывается, что убытки от хищения денежных средств могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли. Но это возможно лишь в случае отсутствия виновных лиц и наличия документа, подтверждающего их отсутствие – постановления следователя.

Единственное исключение из этого правила применяется в отношении магазинов розничной торговли. Минфин не требует, чтобы магазин самообслуживания имел на руках постановление следователя об отсутствии виновных лиц для обоснования расходов в виде недостачи товаров в магазине (письмо от 09.06.14 № 03-03-06/1/27629). Аналогичное решение было принято и Высшим арбитражным судом (решение ВАС РФ от 04.12.13 № ВАС-13048/13).

Для признания потерь от пожара в качестве внереализационных расходов понадобятся справка государственной противопожарной службы МЧС; протокол осмотра места происшествия; акт о пожаре, которым устанавливается причина возгорания; акт инвентаризации, в котором зафиксирована стоимость утраченного имущества; справка о прекращении уголовного дела, подтверждающая факт отсутствия виновных лиц. Перечень этих документов приведен в письме Минфина от 29.12.15 № 03-03-06/1/77005.

Что касается потерь в пределах норм естественной убыли, то отметим, что нормы естественной убыли в обязательном порядке должны быть утверждены на уровне Правительства. Самостоятельно разработанные нормы не применяются (письмо Минфина от 23.05.2014 № 03-03-РЗ/24762).

При этом, поскольку потери при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей учитываются при налогообложении прибыли в пределах норм естественной убыли, значит, суммы НДС, относящиеся к таким потерям, принимаются к вычету в этих же пределах (письмо Минфина от 09.08.12 № 03-07-08/244).

Коротко остановимся еще на одной ситуации, которая достаточно часто описывалась в учебных пособиях еще 10-15 лет назад – пересортице. Отметим, что в настоящее время Налоговый кодекс не предусматривает возможность взаимного зачета излишков и недостач, образовавшихся в результате пересортицы. В связи с этим в целях исчисления налога на прибыль излишки следует включить в доходы, а недостачи можно списать на расходы только в том случае, если не выявлены виновные лица, и это подтверждено документом уполномоченного органа. Такая позиция озвучена в письме Минфина от 23.05.16 № 03-03-06/1/29309. По нашему мнению, полностью отрицать факт существования пересортицы все-таки нельзя, однако понятно, что в условиях автоматизации складского учета и тотального применения процедуры штрихкодирования число случаев возникновения пересортицы должно быть сведено к минимуму.

Отдельные трудности существуют и при списании товара по причине невозможности его реализации. Ранее Минфин утверждал, что стоимость списанных устаревших товаров нельзя учесть в расходах при определении налоговой базы по налогу на прибыль, а НДС, ранее принятый к вычету по указанным товарам, необходимо восстановить (письмо Минфина от 07.06.11 № 03-03-06/1/332). Примером таких заявлений Минфина достаточно много. НДС по товарам с истекшим сроком годности либо не принимается к вычету, либо восстанавливается (письмо Минфина от 19.03.15 № 03-07-11/15015).

Однако постепенно данная позиция начала смягчаться. В частности, в письме Минфина от 10.09.2012 № 03-03-06/1/477 указывалось, что если срок годности продовольственного сырья истек, то расходы на его утилизацию, а также его стоимость могут учитываться для целей налогообложения прибыли при соблюдении определенных условий:

- обязанность налогоплательщика по уничтожению конкретных категорий пищевых

продуктов предусмотрена законодательством;

- расходы понесены в рамках предпринимательской деятельности и документально подтверждены.

Перечень товаров, которые по истечении срока годности считаются непригодными для использования по назначению, утвержден Постановлением Правительства РФ от 16.06.1997 № 720. Эта же позиция была озвучена и в письме от 26.05.16 № 03-03-06/1/30409.

Аналогичные решения нередко встречаются и в арбитражной практике. Убытки в виде продуктов, у которых истек срок годности или утрачен товарный вид (например, из-за повреждения упаковки), не подпадают под понятие «естественная убыль». Поэтому стоимость такой продукции, а также затраты на ее уничтожение могут быть учтены в расходах при налогообложении прибыли в полном объеме, то есть без нормирования. К такому выводу пришел Арбитражный суд Северо-Кавказского округа в постановлении от 18.05.15 № А32-37604/2014.

Данная позиция в последние годы находит свое подтверждение и в письмах Минфина по частным вопросам. Например, Минфин указал, что если производитель газированных напитков, минеральной воды и пива взял на себя обязательства по выкупу у магазина и дальнейшему уничтожению нереализованной продукции с истекшим сроком годности, то стоимость выкупленных товаров и расходы на их утилизацию можно учесть при исчислении налога на прибыль (письмо Минфина от 29.05.15 № 03-03-06/1/31132).

Наконец, заметим, что убыток от безвозмездной передачи материалов (причем, безвозмездная передача облагается НДС) не включается в расходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль (п. 16 ст. 270 НК РФ).

2. Расходы на оплату труда и иные аналогичные выплаты

2.1. Расходы на выходное пособие

Определение величины расходов на оплату труда также не представляет большой трудности, несмотря на то, что собственно расчет сумм, подлежащих выплате сотрудникам – очень сложен (особенно в том случае, когда оплата труда осуществляется исходя из среднедневной заработной платы). Но в большинстве случаев, если сумма начисленной заработной платы определена, то проблем с включением ее в состав затрат организации не возникает. Все-таки, как правило, для всех субъектов (в т.ч. контролирующих органов) очевидно наличие прямой связи между затратами на оплату труда и их экономической обоснованностью, что, как известно, является необходимым условием для признания затрат для целей определения налогооблагаемой прибыли.

С учетом всего вышесказанного, не возникает значимых проблем при включении затрат на оплату труда в состав расходов как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения. Наибольшие проблемы возникают при включении в состав расходов сумм, которые выплачиваются работникам в повышенном размере по сравнению с тем, который предусмотрен требованиями нормативно-правовых актов. При этом ключевым фактором, определяющим возможность включения соответствующих сумм в состав расходов, является то, были ли выплаты предусмотрены трудовым или коллективным договором.

Например, если доплата по больничному листу до фактического заработка предусмотрена коллективным или трудовыми договорами, они включаются в расходы по налогу на прибыль (письмо Минфина от 06.05.09 № 03-03-06/1/299).

Сумму выходного пособия работника, который был уволен при сокращении штата организации, можно учесть при налогообложении прибыли даже в том случае, если размер такого пособия значительно выше установленного законом. Такое мнение высказал Минфин в письме от 16.02.10 № 03-03-06/1/73.

В конце 2014 года данный вопрос был вроде бы окончательно урегулирован после того, как Законом № 382-ФЗ от 29.11.2014 были внесены изменения в статью 255 п. 9 Налогового

кодекса. В соответствии с новой редакцией, учитываются для целей налога на прибыль начисления увольняемым работникам, в том числе в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика. Начислениями увольняемым работникам признаются выходные пособия, производимые работодателем при прекращении трудового договора, предусмотренные трудовыми договорами и (или) отдельными соглашениями сторон трудового договора, в том числе соглашениями о расторжении трудового договора, а также коллективными договорами, соглашениями и локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права.

Но даже после включения соответствующей нормы непосредственно в текст Налогового кодекса, продолжили выходить разъяснения, что сумма выходного пособия («отступных») при увольнении по соглашению сторон, установленная соглашением о расторжении трудового договора, учитывается в расходах при расчете налога на прибыль (письма Минфина от 01.09.15 № 03-03-06/50172, от 20.05.15 № 03-03-06/1/28978, от 10.06.13 № 03-03-06/1/21479 и от 24.01.12 № 03-03-06/1/29).

Однако все-таки это не означает, что если предусмотреть в локальных документах отдельные выплаты, то они однозначно будут учтены в составе расходов на оплату труда. Например, Президиум ВАС РФ 01.03.2011 рассмотрел спор о том, можно ли учесть в расходах при расчете налога на прибыль единовременную выплату, предусмотренную на случай выхода работника на пенсию (определение о передаче дела в Президиум от 29.11.10 № ВАС-13018/10). Судьи решили, что НК РФ не дает организациям такого права.

Перечень расходов на оплату труда не является исчерпывающим. В частности, к таким расходам могут относиться выплаты работникам, предусмотренные трудовыми и (или) коллективными договорами (п. 25 ст. 255 НК РФ). Однако контролеры уверены, что единовременные выплаты при выходе на пенсию нельзя учесть в расходах, поскольку такие выплаты не связаны с результатами труда работников. При этом не имеет значения, предусмотрены данные выплаты в трудовом договоре или нет (например, письмо Минфина России от 27.08.10 № 03-03-06/4/79).

Налоговые органы при проведении проверки обнаружили, что компания списала на расходы надбавку, выплаченную бывшему директору при выходе на пенсию - более 21,5 млн. р. (24 месячных оклада). Компания утверждала, что вправе учесть данную надбавку в расходах на оплату труда, поскольку эта выплата предусмотрена в трудовом договоре с директором, который проработал на предприятии долгое время. Суд первой инстанции признал, что спорные выплаты носят непроизводственный характер, а значит, инспекция поступила правомерно, исключив их из расходов компании.

Судьи ФАС Восточно-Сибирского округа сослались на пункт 25 ст. 270 НК РФ: надбавки уходящим на пенсию ветеранам труда не учитываются в расходах (постановление от 29.07.10 № А19-25409/09).

Конечно, это было еще до изменений, внесенных законом № 382-ФЗ, тем не менее, позиция контролирующих органов однозначна. Факт наличия упоминания о выплатах в локальных актах необходимое, но недостаточное условие. Характер выплат все-таки может оказаться препятствием для их включения в состав расходов на оплату труда для целей налогообложения. Поэтому все еще продолжается достаточно большой поток разъяснений, посвященных возможности включения отдельных расходов в состав затрат для целей налогового учета.

Более того, в сентябре 2016 года вышло определение ВС РФ, в котором указано, что поправки, внесенные в п. 9 ст. 255 НК не дают право признать любые затраты. Организации необходимо обосновать, что именно компенсирует выплата и в чем ее экономический смысл, если сумма значительна и несопоставима с обычным размером пособия. При этом учитываются и обстоятельства, которые характеризуют трудовую деятельность увольняемого. Если организация не может обосновать перечисленные суммы, инспекция вправе считать их личным обеспечением работников и не признавать расходы (Определение ВС РФ от 23.09.2016 № 305-КГ16-5939).

Однако условие о том, что соответствующие выплаты сотрудникам обязательно должны быть предусмотрены трудовым или коллективным договором, по-прежнему является необходимым для признания таких расходов в составе расходов на оплату труда.

2.2. Расходы на питание сотрудников

Например, затраты на бесплатные обеды для работников можно учесть в расходах при налогообложении прибыли, если предоставление такого питания прописано в трудовом или коллективном договоре (письмо Минфина от 01.12.14 № 03-03-06/1/61204).

Аналогично затраты на организацию для работников бесплатного питания по типу «шведского стола» можно учесть в расходах при налогообложении прибыли, если предоставление такого питания прописано в трудовом или коллективном договоре. При этом, объекта налогообложения НДС при передаче продуктов питания сотрудникам не возникает – письмо Минфина от 06.03.15 № 03-07-11/12142. Важное уточнение содержит и письмо Минфина от 07.09.15 № 03-04-06/51326м – если доход работника нельзя персонифицировать, то стоимость питания не облагается НДС.

Однако уже в 2017 году было опубликовано новое разъяснение по данному вопросу, которое ужесточает подход к обоснованию и документальному оформлению соответствующих расходов. В частности, было заявлено, что при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организация вправе учесть расходы на предоставление бесплатного питания работникам в составе расходов на оплату труда при одновременном соблюдении двух условий: предоставление такого питания прописано в трудовом или коллективном договоре и у организации есть возможность определить стоимость питания, предоставленного каждому работнику – письмо Минфина от 09.01.17 № 03-03-06/1/80065. При этом естественно, что если возникает упоминание соответствующих выплат в трудовом договоре, то вопрос персонификации получения экономических выгод решается автоматически, что влечет за собой дополнительную налоговую нагрузку на соответствующие выплаты.

В то же время необходимо учитывать и еще одно уточнение позиции по вопросу питания сотрудников, суть которой состоит в том, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль организация не вправе учесть расходы на чай, кофе, сахар и другие продукты питания для работников, поскольку это является операцией по приобретению товаров для личного потребления работников, а такие затраты не учитываются в соответствии с п. 29 ст. 270 НК. Такое мнение высказал Минфин в письме от 11.06.15 № 03-07-11/33827. Более того, при предоставлении продовольственных товаров (кофе, чай, сахар и проч.) посетителям и сотрудникам организации в общедоступных помещениях офиса объекта налогообложения по НДС не возникает, а значит, налог, уплаченный при приобретении данных товаров, к вычету не принимается – письмо Минфина от 25.08.16 № 03-07-11/49599.

Говоря о затратах на питание, дополнительно следует учитывать и еще одно обстоятельство. Если столовая находится на территории предприятия и обслуживает только работников предприятия, то расходы, связанные с содержанием столовой, включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 48 п. 1 ст. 264 НК РФ). Если же услуги оказываются как своим работникам, так и сторонним лицам, то столовая относится к объектам обслуживающих хозяйств и производств, налоговая база по которым определяется *отдельно* в соответствии со ст. 275.1 НК (письмо Минфина от 28.10.13 № 03-03-06/1/45436, от 27.06.14 № 03-03-06/1/30947, от 25.07.16 № 03-03-06/1/43376).

2.3. Расходы на медицинские осмотры

Аналогичные подходы декларируются Минфином в разъяснениях по вопросу прохождения медицинских осмотров. Например, при определении налоговой базы по налогу на прибыль можно учесть расходы на проведение медосмотров тех работников, для которых такие осмотры *обязательны* в соответствии с действующим законодательством. Также работодатель вправе учесть расходы на выплату среднего заработка за время прохождения обследования такими работниками (письмо Минфина от 31.03.11 № 03-03-06/1/196, письмо

от 27.05.15 № 03-03-06/1/30407).

В то же время расходы на проведение необязательных (то есть не предусмотренных законодательством) медицинских осмотров работников могут учитываться при налогообложении прибыли только в том случае, если они являются элементом системы оплаты труда (письмо Минфина от 19.11.15 № 03-03-07/67078).

Наконец, расходы на содержание здравпунктов, в которых проводятся обязательные предварительные и периодические медицинские осмотры работников, занятых на вредных и тяжелых работах, также могут быть учтены при налогообложении прибыли – письмо Минфина от 19.04.16 № 03-03-06/1/22345. Дополнительно к указанным затратам компенсации работникам, которые заняты на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, предоставляются в соответствии с требованиями трудового законодательства. В связи с этим работодатель вправе учесть расходы на выплату таких компенсаций при налогообложении прибыли – письмо Минфина от 22.06.16 № 03-03-06/3/36161.

2.4. Расходы на аренду жилья для сотрудников

Также следует учитывать, что выплата работникам заработной платы в натуральной форме *не должна* превышать 20% от начисленного заработка. Если работодатель превысил данный лимит, то сумма такого превышения не учитывается в расходах при расчете налога на прибыль. Такое мнение высказал Минфин в письме от 24.03.10 № 03-03-05/59: расходы организации в виде выплаты заработной платы в натуральной форме сверх установленного ТК лимита не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль как не предусмотренные законодательством РФ.

В письме Минфина от 28.10.10 № 03-03-06/1/671 рассмотрены вопросы включения в состав расходов на оплату труда некоторых других выплат в пользу работника, предусмотренных трудовым договором, в т.ч. оплаты аренды квартиры для проживания сотрудника.

Минфин разрешил включить в расходы стоимость аренды квартиры для сотрудника, но опять-таки обратил внимание на ограничение, прописанное в статье 131 ТК. Согласно этой статье доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20% от начисленной месячной заработной платы. Исходя из этого, чиновники заключили, что расходы на наем квартиры, возмещаемые организацией своему работнику, компания может списать при налогообложении прибыли лишь в размере, не превышающем 20% от зарплаты сотрудника.

Есть и еще одно уточнение по данному вопросу. Если аренда жилья для сотрудника является формой оплаты труда, то такие расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль. В противном случае учесть данные выплаты в расходах нельзя (письмо Минфина от 19.05.15 № 03-03-06/28809). Соответствующая сумма расходов облагается НДФЛ. Однако с включением в состав расходов арендной платы за аренду квартиры для сотрудника могут возникать и дополнительные сложности, поскольку Минфин постоянно менял свою точку зрения по данной проблеме.

Например, в середине 2016 года было заявлено, что даже если возмещение затрат на аренду квартиры для иногороднего работника предусмотрено трудовым договором, организация не вправе учитывать такие расходы при расчете налога на прибыль, поскольку соответствующая выплата представляет собой оплату товаров для личного потребления работником. Данная позиция была озвучена в письме Минфина от 14.06.16 № 03-03-06/1/34531. При этом дополнительно указано, что компенсация расходов на аренду жилья для работников облагается НДФЛ в общем порядке.

Немного позднее позиция вновь смягчилась, и Минфин вновь указал, что если оплата аренды жилья для иногороднего сотрудника предусмотрена трудовым договором, то при исчислении налога на прибыль организация может учесть такие расходы в размере, *не превышающем 20%* от суммы заработной платы работника – письмо Минфина от 14.09.16 № 03-04-06/53726.

Таким образом, поскольку соответствующие расходы в любом случае будут признаны

расходами на оплату труда и соответственно будут облагаться зарплатными налогами, то организации можно рекомендовать изначально установить заработную плату сотрудника с учетом выплат, которые предстоят ему по оплате соответствующих арендных договоров, чтобы в будущем не сталкиваться с трудностями при признании в составе расходов указанных сумм.

2.5. Расходы на оплату отпусков

По-прежнему сложным остается вопрос с признанием отпускных в составе затрат организации для целей налогообложения. Однако в данном случае трудность возникает не в связи с возможностью включения соответствующих сумм в состав расходов, сколько в связи с определением момента, когда их можно учесть для целей налогообложения.

Достаточно долго имела место позиция, в соответствии с которой отпускные для целей налогообложения прибыли относились к расходам на оплату труда. Поэтому, ориентируясь на общие правила признания таких расходов при методе начисления, отпускные можно учитывать в расходах целиком на ту дату, когда они начислены работникам. Однако Минфин считал, что расходы на оплату «переходящих» отпусков надо распределять пропорционально дням отпуска, которые приходятся на каждый отчетный (налоговый) период. Его аргументы такие: расходы должны учитываться в том периоде, к которому они относятся. А отпускные четко связаны с периодом самого отпуска (Письмо Минфина от 09.01.14 № 03-03-06/1/42).

Арбитражные суды с позицией Минфина, как правило, не соглашались и разрешают отпускные по «переходящим» отпускам полностью учитывать в расходах того месяца, в котором они начислены (Постановления ФАС ЗСО от 26.12.2011 № А27-6004/2011, ФАС МО от 24.06.2009 № КА-А40/4219-09).

Суммы страховых взносов, начисленных на «переходящие» отпускные, без всяких проблем можно учитывать сразу и полностью в момент их начисления. С этим согласен и Минфин (подп.1 п.1 ст.264, подп.1 п.7 ст.272 НК РФ, Письмо Минфина от 23.12.2010 № 03-03-06/1/804).

Более того, в 2015 году поменялась позиция Минфина и теперь расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, приходящегося на несколько месяцев, по мнению чиновников финансового ведомства, не могут учитываться пропорционально дням отпуска, приходящимся на каждый календарный месяц. Их следует учитывать единовременно в том отчетном периоде, в котором они сформированы и выплачены - письмо ФНС от 06.03.15 № 7-3-04/614@.

Однако в 2016 году ситуация вновь вернулась в исходное состояние, когда расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, приходящегося на несколько месяцев, следует учитывать пропорционально дням отпуска, приходящимся на каждый отчетный период – письмо Минфина от 25.10.2016 № 03-03-06/2/62147. В результате, даже в компании «1С» при разработке программного обеспечения право выбора соответствующего варианта предоставили организациям. Причем с точки зрения теории вопроса, доводы есть как в пользу первого, так и в пользу второго варианта.

2.6. Расходы на выплату премий

Однако гораздо больше спорных вопросов возникает в связи с включением в состав расходов сумм премий. При этом надо заметить, что с теоретических позиций значимость премиальных выплат сотрудникам вообще не подвергается сомнению, поскольку премии составляют важнейший инструмент мотивации. Тем не менее, признание премий в налоговом учете – это всегда определенный риск, на который должен идти бухгалтер. И если с премией за достигнутые результаты проблем в принципе не возникает, то вот как раз со второй мотивационной составляющей возможны определенные проблемы.

Первым необходимым условием признания суммы премии в составе расходов для целей налогообложения является то, что соответствующие выплаты работникам могут быть учтены в целях налогообложения прибыли только в том случае, если такие выплаты произ-

ведены на основании локальных нормативных актов организации – письмо Минфина от 16.12.16 № 03-03-06/1/75456. При этом важно заметить, что если выплаты стимулирующего характера (премии по результатам работы) предусмотрены коллективным или трудовым договором, то при расчете налога на прибыль организация вправе учесть эти суммы в составе расходов даже если выплаты превышают лимит, установленный положением о премировании. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.09.15 № А81-3707/2014.

Одно из самых главных условий признания сумм премий в расходах – это качественное документальное оформление соответствующих выплат. Письмо ФНС России от 01.04.11 № КЕ-4-3/5165 содержит исчерпывающий перечень документов, наличие которых позволит признать соответствующие выплаты в составе расходов для целей налогообложения. Для этого необходимо наличие:

- документа, *устанавливающего* порядок назначения и выплаты премий (в том числе конкретные показатели, учитываемые при назначении премии, порядок определения суммы премий, условия выплаты премий и т.п.). Если таким документом является коллективный договор или локальный нормативный акт (например, положение об оплате труда), в трудовом договоре работника должна быть ссылка на этот документ;

- документа, *подтверждающего* выполнение работником условий премирования. Это может быть служебная записка непосредственного руководителя о достижении работником конкретных трудовых показателей или расчет суммы премии. Обоснование может быть приложением к приказу о выплате премии. Если же премия исчисляется по итогам результатов труда в каждом месяце, то производственные показатели, за которые она начисляется, в каждом месяце должны быть очевидны. Отсутствие четкого критерия для начисления премии, с нашей точки зрения, может вызвать претензии со стороны контролирующих органов в плане направленности указанных расходов на извлечение дохода;

- *приказа* о выплате премии.

Говоря о премиях, нельзя не затронуть и вопрос источника их выплаты. Согласно позиции Минфина, основным источником выплаты премий является прибыль, остающаяся в распоряжении организации. Следовательно, при несоблюдении установленных условий их выплаты соответствующие расходы не могут быть учтены для целей налогообложения прибыли. Такая позиция была озвучена в письме от 28.12.12 № 03-03-06/1/730. То есть, Минфин полагает, что при наличии убытка подобные премии считаются выплаченными с несоблюдением установленных условий премирования, поскольку их источником является прибыль.

В то же время имеются судебные решения, принятые в пользу налогоплательщиков в случае выплаты премий при убытках (Постановления ФАС Московского округа от 06.02.14 по делу № А40-33091/13, от 24.02.10 № КА-А40/450-10-1,2). В Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 19.07.16 по делу № А40-118598/2015 судьи пришли к выводу, что даже убыточность деятельности налогоплательщика (когда она имеет место) сама по себе не является основанием для признания тех или иных расходов экономически обоснованными, учитывая, что при оценке такой обоснованности определяющее значение имеет сам факт направленности на получение дохода вне зависимости от достижения конкретного результата по итогам определенного периода.

Однако это касается премий за производственные результаты. Что же касается прочих выплат, то позиция контролирующих органов по этому вопросу предельно прозрачна. При налогообложении прибыли не учитываются расходы на выплату работникам премий, связанных с награждением почетными грамотами к юбилейным датам (письмо Минфина от 29.12.2012 г. № 03-03-06/1/732, письмо от 15.03.2013 № 03-03-10/7999). Но при этом все подобные выплаты облагаются страховыми взносами, а начисленные суммы страховых взносов учитываются для целей налога на прибыль.

И лишь если организация ошибочно начислила страховые взносы на необлагаемые выплаты, то это не дает ей право включить сумму этих взносов в расходы при налогообложении прибыли. Такое решение содержится в Постановлении Арбитражного суда Московского

округа от 29.06.16 № А40-158373/2014.

Соответствующая позиция была подтверждена и в 2016 году, когда Минфин указал, что даже если страховые взносы были начислены на выплаты и вознаграждения работникам, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль, организация вправе учесть их в составе прочих расходов – письмо Минфина от 25.04.16 № 03-03-06/1/23678.

Однако летом 2014 года впервые была опубликована позиция, когда Минфин в письме от 03.06.14 № 03-03-06/4/26582 признал, что премии, приуроченные к праздничным датам, могут быть учтены для целей налогообложения прибыли в составе расходов на оплату труда. Для этого должны быть соблюдены два условия:

- премии не являются материальной помощью;
- такие выплаты предусмотрены трудовым договором (как напрямую, так и путем включения в него ссылки на коллективный договор).

Но надо заметить, что соответствующая позиция так и осталась скорее исключением, нежели общим правилом. Менее чем через месяц вновь было озвучено, что расходы в виде премий к профессиональным праздникам и персональным юбилейным датам работников не связаны с производственными результатами сотрудников, а потому при расчете базы по налогу на прибыль не учитываются (письмо Минфина от 09.07.14 № 03-03-06/1/33167).

Аналогичную позицию легко найти и в арбитражной практике. Например, в Постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 15.04.2015 № Ф08-894/2015 по делу № А18-138/2014 суд указал, что расходы в виде выплат к праздничным датам не соответствуют требованиям ст. 129 ТК РФ и ст. 255 НК РФ. В качестве обоснования указано, что такие выплаты не связаны с производственными результатами работников и не могут учитываться в составе расходов по налогу на прибыль.

В Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.05.2012 по делу № А74-2038/2011 суд установил, что выплаты к праздничным датам не связаны с конкретными результатами труда и носят разовый характер, осуществление выплат было обусловлено, в частности, достижением юбилейного возраста работника. Следовательно, подобные выплаты нельзя учесть в составе расходов.

Однако существует немало арбитражной практики и в пользу налогоплательщика. Например, в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 05.12.2014 № Ф05-13874/2014 по делу № А40-12724/2014 суд признал законным включение в состав расходов для целей налогообложения сумм премий работникам к праздничным датам, поскольку они были установлены локальным актом организации, косвенно связаны с выполнением работниками плановых производственных показателей, а возможность их получения учитывается работниками при оценке целесообразности трудоустройства в организацию. Во многом аналогичное решение содержится в Постановлении ФАС Московского округа от 17.06.2009 № КА-А40/4234-09 по делу № А40-17745/08-80-41.

В Постановлении ФАС Уральского округа от 05.09.2011 № Ф09-5411/11 по делу № А07-20330/2010 суд установил, что согласно трудовым договорам стимулирование трудовой деятельности работников осуществляется в том числе в соответствии с коллективным договором, которым были предусмотрены единовременные поощрения в связи с достижением сотрудником 50-летнего возраста с учетом стажа работы и среднемесячного заработка. Исходя из этого суд признал данные выплаты стимулирующими и соответствующими требованиям главы 25 НК.

Также отметим, что если выплаты стимулирующего характера способствуют повышению производительности труда, например, премии за отказ от курения, предусмотрены коллективным или трудовым договором, то компания вправе учесть в составе расходов в целях налогообложения прибыли. Такое решение было озвучено в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 24.06.14 № А33-16111/2013.

Наконец, приведем еще одну ситуацию по данной проблеме. Так, даже по мнению контролирующих органов, суммы надбавок к заработной плате за непрерывную работу на предприятии можно учитывать в расходах в целях налогообложения прибыли, если они преду-

смотрены трудовым или коллективным договором – письмо ФНС от 13.08.2014 № ГД-4-3/15717@.

Определенные вопросы вызывает и момент признания расходов в виде выплаченных премий сотрудникам, особенно в случае, когда соответствующие выплаты являются разовыми, а не носят системный характер. Минфин считает, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации вправе учесть в расходах сумму годовых премий, выплаченных работникам, но только в том случае, если порядок, размер и условия выплаты таких премий предусмотрены трудовыми и (или) коллективными договорами, а также локальными нормативными актами – письмо Минфина от 12.02.16 № 03-03-06/3/7522. При этом годовая премия работникам включается в расходы в периоде ее начисления, а не в периоде, которому она относится. В расходы на оплату труда за истекший налоговый период такие суммы включить нельзя. Данная позиция изложена в письме Минфина от 19.10.2015 № 03-03-06/59642.

Еще более сложным является вопрос признания в расходах сумм выплат, связанных вроде бы и с профессиональной деятельностью сотрудников, но осуществляемых, например, в виде поощрительных выплат за победы в различных конкурсах, например, конкурсах профессионального мастерства.

Минфин полагает, что расходы на проведение конкурсов профессионального мастерства, в том числе выплаты работникам, победившим в этих конкурсах, не связаны непосредственно с выполнением работниками своих трудовых функций и не могут быть отнесены к расходам, учитываемым при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Такие позиция изложена, в частности, в письме Минфина от 12.12.2012 № 03-03-06/4/114.

Данная позиция основана на положениях п. 21 ст. 270 НК, в соответствии с которым доходы, формирующие налоговую базу, не могут уменьшаться на затраты в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

Более того, по похожему вопросу есть и арбитражная практика, которая также не в пользу налогоплательщика. В частности, судьи посчитали, что средний заработок, выплаченный работникам за время командировок, в которые они были направлены для участия в корпоративных мероприятиях (соревнования, конкурсы самодеятельности, участие в новогоднем празднике), в расходах при налогообложении прибыли не учитывается – определение ВАС от 26.03.14 № ВАС-2788/14.

Достаточно часто многие выплаты работникам имеют последствия не только в виде отказа в их признании для целей налога на прибыль, но и в части доначисления сумм по другим налогам. Например, даже на уровне арбитражной практики достаточно устойчива позиция, в соответствии с которой новогодние подарки, которые вручаются сотрудникам по случаю праздника, то есть в качестве поздравления, а не поощрения за труд, не являются разновидностью оплаты труда. Следовательно, передача таких подарков представляет собой их безвозмездную реализацию, облагаемую НДС. К такому выводу пришел ФАС Московского округа (постановление от 17.10.12 № А40-29743/12-140-143).

Данная позиция постоянно находит свое подтверждение. В частности, в письме Минфина от 18.08.17 № 03-07-11/53088 указывается, что товары, безвозмездно переданные работникам в качестве подарков, являются объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость. При этом организация может заявить к вычету суммы НДС, уплаченные при приобретении этих подарков.

При этом безвозмездное распространение товаров не в качестве подарков, а, например, в рекламных целях освобождается от налога на добавленную стоимость, если расходы на приобретение или создание единицы товара не превышают 100 рублей с учетом суммы «входного» НДС – письмо Минфина от 17.10.16 № 03-03-06/2/60252. При этом входящий НДС входит в стоимость товара.

При этом операции по безвозмездной передаче товаров в рекламных целях являются

объектом налогообложения НДС, если расходы на приобретение или создание единицы товара превышают 100 рублей. При этом учесть стоимость безвозмездно переданных товаров в расходах при расчете налога на прибыль нельзя. Данный вывод озвучен в письме Минфина от 20.07.17 № 03-07-11/46167. При этом отдельно указывается, что подобную операцию не следует рассматривать как расходы на рекламу независимо от суммы.

В то же время отметим, что стоимость подарков, переданных за год *одному* лицу, в т.ч. сотруднику, не облагается НДФЛ в части, *не* превышающей 4000 руб. (включая НДС). Соответствующая позиция содержится в п. 28 ст. 217 НК, и была подтверждена в письмах ФНС от 02.07.2015 № БС-4-11/11559@, Минфина от 08.05.2013 № 03-04-06/16327. Со стоимости подарков, превышающей эту сумму, надо исчислить НДФЛ в обычном порядке.

Однако еще раз подчеркнем, что независимо от суммы выплаты или передачи подарков не могут быть учтены в расходах для целей налогообложения прибыли, поскольку это является безвозмездной передачей имущества (п. 16 ст. 270).

2.7. Расходы на выплату материальной помощи и иных единовременных выплат

Не менее сложной является ситуация и с признанием для целей налогообложения сумм материальной помощи. На первый взгляд, в соответствии с требованиями п. 23 ст. 270 НК суммы материальной премии не учитываются в составе расходов для целей налогообложения прибыли. Однако существует немало разъяснений, в которых приводится достаточно большое количество оснований, при наступлении которых выплаченные суммы вполне можно признать для целей налогообложения. Например, материальная помощь, выплачиваемая сотруднику к отпуску, учитывается в расходах на оплату труда, если ее выплата предусмотрена трудовым (коллективным) договором или локальным нормативным актом и связана с выполнением работником его трудовых обязанностей. Это указано сразу в нескольких письмах Минфина: от 02.09.2014 № 03-03-06/1/43912, от 22.10.2013 № 03-03-06/4/44144, от 24.09.2012 № 03-11-06/2/129, от 03.07.2012 № 03-03-06/1/330. В качестве основания для такого решения обычно приводится ссылка на п. 25 ст. 255 НК, который допускает включение в состав расходов сумм, предусмотренных трудовым или коллективным договором.

Однако, по нашему мнению, в данном случае имеет место некоторая подмена понятий, то есть речь идет не собственно о материальной помощи, а о некоторых единовременных выплатах.

В письме от 02.09.2014 № 03-03-06/1/43912 Минфин также указывает, что единовременные выплаты работникам при предоставлении им ежегодного отпуска могут быть учтены в составе расходов, при условии, что такие выплаты предусмотрены трудовым договором либо если в трудовом договоре имеется указание на коллективный договор. При этом необходимо, чтобы они зависели от размера заработной платы и соблюдения трудовой дисциплины, т.е. связаны с выполнением физическим лицом его трудовой функции, являются элементом системы оплаты труда и не признаются материальной помощью по смыслу ст. 270 НК. Указанная позиция содержится и в судебной практике, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30.11.2010 № 4350/10. Тем не менее, отметим, что во избежание конфликтов организации можно рекомендовать не называть указанные выплаты материальной помощью, используя вместо этого словосочетание единовременная выплата.

Итак, включение отдельных выплат работникам в состав затрат для целей налогообложения также является достаточно спорным. Однако в целом природа таких выплат достаточно однотипна, что облегчает их учет. И совершенно иное дело – именно прочие расходы, которые более чем разнообразны.

3. Прочие расходы

3.1. Перечень прочих расходов

Одна из основных проблем, с которой сталкиваются организации при ведении налогового учета – проблема признания для целей налогооблагаемой прибыли сумм так называемых

мых прочих расходов. Ведь если в бухгалтерском учете соответствующие суммы достаточно легко можно признать в составе затрат, понесенных организацией (в крайнем случае они будут считаться прочими расходами и учитываться на счете 91 «Прочие расходы»), то вот в налоговом учете именно по этой группе затрат существуют многочисленные ограничения, установлены нормы признания отдельных затрат, а иногда и прямые запреты на их включение в расчете при определении суммы налогооблагаемой прибыли.

С одной стороны, даже исходя из названия прочие означают не самые важные, не самые существенные, те, которые не могут быть отнесены к важнейшим четырем группам расходов (материальные расходы, расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация). С другой стороны, перечень прочих расходов сегодня настолько широк, что каждая организация осуществляет их достаточно регулярно: вспомним хотя бы командировочные расходы, расходы на рекламу, представительские расходы. При этом существует достаточно большое количество проблем с каждым из двух обязательных условий признания в налоговом учете прочих расходов:

- документальным оформлением прочих расходов;
- экономической обоснованностью прочих расходов.

Основной перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией, признаваемых для целей налогообложения прибыли, приведен в *п. 1 ст. 264 НК*. Их основными видами являются:

- суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов, начисленных в установленном законодательством РФ порядке, *за исключением* перечисленных в *ст. 270 НК*;

- расходы на сертификацию продукции и услуг, а также на декларирование соответствия с участием третьей стороны;

- суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);

- суммы портовых и аэродромных сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы;

- расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством РФ, расходы на содержание службы газоспасателей, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

- расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством РФ;

- расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;

- расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

- арендные платежи за арендуемое имущество, а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг.

- расходы на содержание служебного транспорта. Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личного автотранспорта в пределах норм;

- расходы на командировки;

- расходы на юридические и информационные услуги;

- расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;

- расходы на аудиторские услуги;

- расходы на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями;

- расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также публикацию и иное раскрытие другой информации;

- представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и

поддержания сотрудничества, в порядке, предусмотренном пунктом 2 настоящей статьи;

- расходы на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика;
- расходы на канцелярские товары;
- расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков;
- расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по лицензионным соглашениям;
- расходы на текущее изучение конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров
- расходы на рекламу производимых и реализуемых товаров, деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания;
- расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;
- расходы некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии, организации производства и управления;
- расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета, оказываемые сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями;
- периодические платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации;
- 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;
- расходы по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями, не состоящими в штате организации;
- потери от брака;
- другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Практически по каждому пункту из вышеприведенного перечня периодически возникают споры между организациями и налоговыми органами. Как следствие этого – достаточно богатая арбитражная практика по данному вопросу, наличие многочисленных разъяснений Минфина и ФНС.

3.2. Расходы по уплате государственных пошлин

Одна из самых распространенных проблемных ситуаций связана с вопросами квалификации государственной пошлины, в том числе государственной пошлины за регистрацию транспортных средств: то ли эта сумма должна быть включена в первоначальную стоимость соответствующего объекта, то ли ее можно отнести на расходы текущего периода именно в соответствии со ст. 264 НК РФ. Если говорить о наиболее ранних разъяснениях по данному вопросу, то в Письме от 30.03.2005 № 03-03-01-04/1/137 Минфин высказывал точку зрения, что при налогообложении прибыли расходы организации на уплату государственной пошлины при регистрации автотранспортных средств в ГИБДД не включаются в первоначальную стоимость имущества, а относятся к прочим расходам, связанным с реализацией.

Но затем точка зрения поменялась, и уже в Письме от 15.12.2006 № 03-03-04/1/831 Минфин указывал, что в целях применения главы 25 НК РФ суммы госпошлины, уплаченной согласно статье 333.33 НК РФ, за выдачу свидетельства о регистрации транспортного средства и за совершение иных юридически значимых действий при приобретении транспортного средства, должны формировать первоначальную стоимость основного средства.

По мнению арбитражных судов, платежи за регистрацию транспортного средства не входят в его первоначальную стоимость, а уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ как прочие расходы,

связанные с производством и реализацией (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25.12.2006 № Ф04-8050/2006(29353-А81-37)).

Что же касается чиновников финансового ведомства, то Минфин по-прежнему достаточно категоричен: госпошлина за регистрацию прав на недвижимое имущество является расходом, непосредственно связанным с приобретением этого имущества и возможностью его использования. Значит, такая госпошлина включается в первоначальную стоимость имущества (письмо Минфина от 12.08.11 № 03-03-06/1/481). По аналогичной причине патентная пошлина формирует первоначальную стоимость нематериального актива.

По нашему мнению, учет государственной пошлины зависит от того, в какой момент она уплачена. Если это происходит до ввода объекта в эксплуатацию, то госпошлину вполне логично включить в стоимость объекта, если же ввод в эксплуатацию предшествует уплате государственной пошлины (это возможно с 2011 года в бухгалтерском учете и с 2013 года в налоговом учете), то единственное направление для ее отнесения – это прочие расходы, поскольку первоначальная стоимость объекта после ее принятия к учету не подлежит изменению.

Иным видом государственной пошлины является государственная пошлина при подаче искового заявления в суд и ее возмещение ответчиком по решению суда. И если собственно с уплаченной госпошлиной проблем не возникает – это расходы соответствующего периода, то вот с суммами возмещения потребовались разъяснения Минфина. В результате, сформировалась позиция, в соответствии с которой ответчик, признанный проигравшим, включает сумму возмещения государственной пошлины в расходы на дату вступления в законную силу решения суда - письмо Минфина от 13.01.2015 № 03-03-06/1/69458. Аналогично истец, получающий эту сумму, включает ее в состав доходов также на дату вступления в законную силу решения суда.

3.3. Расходы по сертификации

Не менее сложными, хотя и не столь распространенными, являются проблемы отнесения расходов, связанных с сертификацией продукции. Уже достаточно давно Минфин в Письме от 25.05.2006 № 03-03-04/4/96 указал, что затраты на сертификацию продукции и услуг, проводимую в форме добровольной сертификации, подлежат включению в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, и уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций. Но при этом в этом же письме отдельно оговаривается, что расходы на сертификацию продукции и услуг учитываются организациями, определяющими доходы и расходы по методу начисления, в составе расходов текущего периода в течение срока, на который выдан сертификат, то есть признаются *не* единовременно, а *равномерно* в течение определенного периода.

Надо заметить, что это вполне соответствует позиции, которая распространена в бухгалтерском учете, где затраты на сертификацию также могут отражаться как расходы будущих периодов. Правда, существует и еще два возможных варианта, в том числе единовременное списание в расходы и учет в составе нематериальных активов с амортизацией в течение трех лет.

В последние годы вариант единовременного списания признается и в письмах Минфина. При этом датой признания расходов является дата подписания сторонами акта приемки-сдачи выполненных работ. Такая позиция была озвучена Минфином в письме от 01.07.2014 № 03-03-06/1/31600.

В принципе, решение этого вопроса отнюдь не очевидно. С одной стороны, действие сертификата действительно относится к периоду времени, а не к конкретному моменту; с этой точки зрения логично признавать соответствующие расходы в течение этого периода. С другой стороны, оказание услуги по сертификации осуществляется именно в конкретный момент времени, а оплачивается именно услуга по сертификации. С этой точки зрения, логично было бы признавать соответствующие расходы единовременно.

Тем не менее, прошло пять лет и Минфин еще раз подтвердил позицию, высказанную в 2006 году: расходы на сертификацию продукции нельзя учесть единовременно, а нужно распределять в течение всего срока действия сертификата (письмо Минфина от 25.05.11 № 03-03-06/1/307). Причем отдельно было уточнено, что речь идет как об обязательной, так и о добровольной сертификации. Такие затраты относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

Что касается арбитражной практики, то суды считают подобное требование необоснованным (постановление ФАС Московского округа от 23.08.10 № КА-А40/7785-10, определение ВАС РФ от 29.01.09 № ВАС-27/09). Аргумент у судей очень простой: глава 25 НК РФ не содержит норм, обязывающих плательщиков распределять расходы на сертификацию.

Коренной перелом во мнении Минфина по данному вопросу произошел только в 2017 году, когда было указано, что затраты на сертификацию продукции могут быть *единовременно* включены в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. При этом расходы учитываются на дату предъявления организации документов, которые служат основанием для оплаты услуг по сертификации. Данная позиция была озвучена в письме Минфина от 20.03.17 № 03-03-06/1/15663.

В данном случае можно посоветовать опять-таки дифференцировать подходы в зависимости от вида полученного сертификата. Расходы, связанные с получением сертификатов на продукцию вполне оправдано включать в расходы единовременно на дату получения документа, подтверждающего произведенные расходы (например, акта на оказание услуг по сертификации). Эта же позиция подтверждается и в письме Минфина от 28.03.2014 № 03-03-РЗ/13719. А вот расходы, связанные с получением любых других сертификатов (кроме сертификатов на продукцию) включаются в расходы равномерно ежемесячно на последнее число каждого месяца в течение срока, на который выдан сертификат, или в течение срока, определенного организацией самостоятельно - письма Минфина от 17.11.2011 № 03-03-06/1/764, УФНС по г. Москве от 25.04.2011 № 16-15/040310@.

3.4. Расходы по получению гарантий, поручительств и другие расходы по длящимся договорам

Аналогичных расходов, растянутых во времени, достаточно много. Например, расходы на оплату услуг по предоставлению банковской гарантии могут быть учтены в составе расходов для целей налога на прибыль, но для этого необходимо, чтобы банковская гарантия была предусмотрена договором. Кроме того, расходы опять-таки учитываются не единовременно, а равномерно в течение срока действия гарантии. Такая позиция была озвучена в письме Минфина от 19.07.12 № 03-03-06/4/75. Аналогичная позиция была озвучена и позднее в письме Минфина от 01.12.2014 № 03-03-06/1/61180 и письме ФНС от 04.06.2013 № ЕД-18-3/606.

Так же равномерно нужно отражать в налоговом учете и плату за поручительство, приобретаемое в целях обеспечения выполнения обязательств по договору - Письмо Минфина от 27.07.2012 № 03-03-06/1/365.

Однако в арбитражной практике есть достаточно примеров по данному вопросу в пользу налогоплательщика. Например, в Постановлении арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19.06.2015 № Ф02-2799/201 указано, что налогоплательщик правомерно отнес соответствующие суммы к оплате расходов на услуги банков.

Несмотря на выгодность последнего решения для налогоплательщика, рискнем поставить его под сомнение, поскольку если речь идет об оплате услуг банков, то имеется в виду, в первую очередь, плата за расчетно-кассовое обслуживание. Что же касается отношений, связанных с предоставлением банковской гарантии, то это все-таки действительно достаточно специфичный длящийся договор.

В письме от 07.06.11 № 03-03-06/1/331 Минфин изложил позицию по вопросу финансового и налогового учета расходов на приобретение неисключительных прав на программы. По мнению чиновников, такие затраты распределяются равномерно в течение срока действия

лицензионного соглашения. При отсутствии в лицензионном соглашении условия о сроке использования программ Минфин рекомендовал учитывать такие расходы в течение пяти лет (письмо от 02.02.11 № 03-03-06/1/52). Хотя есть и другая позиция по данному вопросу, в соответствии с которой срок использования программного обеспечения - это срок действия лицензионного договора, а если он не установлен - срок, определенный самой организацией. Эта позиция содержится в письме Минфина от 18.03.2014 № 03-03-06/1/11743.

В арбитражной практике можно найти решения, в которых признается оправданным единовременное списание на получения неисключительного права пользования программным продуктом. Например, в Постановлении ФАС Московского округа от 28.12.2010 № КА-А40/15824-10 по делу № А40-168732/09-127-1389 указано, что НК не устанавливает необходимости равномерного признания расходов на приобретение программных продуктов в течение срока, на который предоставлено неисключительное право. А значит затраты могут быть признаны единовременно.

И в этом случае позволим себе не согласиться с судьями, поскольку НК (п. 1 ст. 272) предусматривает, что расходы распределяются на *несколько* периодов в случае, если договором предусмотрено *получение доходов* в течение более чем одного отчетного периода и нет условия о поэтапной сдаче товаров (работ, услуг). При этом оговаривается также, что если сделка не содержит условий, позволяющих определить период возникновения расхода, либо если связь между доходами и расходами определяется косвенно, то налогоплательщик распределяет расходы самостоятельно. Полагаем, что ситуация с неисключительными права как раз попадает под действие этой ситуации.

Кроме того, в соответствии с устоявшейся позицией контролирующих органов, если при покупке компьютера в его стоимость включена плата за установленные на нем программы, то соответствующая плата учитывается именно в составе затрат, формирующих стоимость основного средства. ФНС в письме от 29.11.10 № ШС-17-3/1835 указала именно такой вариант учета соответствующих затрат.

В качестве обоснования данной позиции было указано, что в ст. 257 НК определено, какие расходы включаются в первоначальную стоимость основного средства. К ним, в частности, относятся расходы на доведения объекта до состояния, в котором оно пригодно для использования. Исходя из этого, чиновники делают вывод, что стоимость программ нужно учитывать вместе со стоимостью компьютера, на котором они установлены.

3.5. Расходы по найму персонала

Расходы по найму персонала в настоящее время могут быть очень существенными. Все чаще организации обращаются за соответствующими услугами в специализированные агентства, оказывающие достаточно качественные услуги, но и требующие за это достаточно высокого вознаграждения.

Сразу же отметим неверный, по нашему мнению, подход, который, тем не менее, является достаточно устойчивым. Контролирующие органы полагают, что если с кандидатом, предложенным кадровым агентством, заключен трудовой договор, то расходы учитываются в прочих расходах на дату подписания акта об оказании услуг. А вот если с кандидатом, предложенным кадровым агентством, трудовой договор не заключен, но услуги по его поиску пришлось оплатить, то в расходах для целей налогообложения соответствующая сумма не учитывается. Такая позиция уже почти 10 лет активно продвигается со стороны Минфина и содержится, например, в письме от 04.09.2008 № 03-03-06/1/504.

По данному вопросу есть положительная для налогоплательщика арбитражная практика, однако то, что при отрицательном результате по принятию кандидатуры расходы будут оспорены – очевидно. В постановлении ФАС Московского округа от 13.03.2009 № КА-А40/1354-09 по делу № А40-32344/08-75-75 суд указал, что обоснованность расходов на оплату услуг по подбору персонала подтверждает не конечный результат таких услуг (например, наем работников), а сам факт их оказания.

Приведем и еще одно постановление. В постановлении ФАС Московского округа от

09.11.2007 № КА-А40/10001-07 по делу № А40-38224/06-140-265 суд указал, что НК не содержит условий о том, что предложенные специализированной организацией сотрудники должны быть приняты на работу, поэтому налогоплательщик правомерно учел затраты на услуги по подбору персонала.

Более того, ФАС Московского округа в постановлении от 13.03.09 № КА-А40/1354-09 пришел к выводу, что даже если кадровое агентство не нашло подходящих специалистов для компании, затраты на поиск можно учесть в расходах.

Чтобы избежать подобных проблем, многие организации создают собственные службы по поиску персонала. С одной стороны, этот путь безопаснее, но, с другой стороны, если все-таки пришлось обратиться в специализированные организации, то ситуация с признанием расходов становится еще более тяжелой. Ведь еще один проблемный участок работы связан с признанием расходов по найму персонала в ситуации, когда у организации есть собственная служба, занимающаяся работой с потенциальными сотрудниками. Суть проблемы в том, что практически в каждой организации есть либо отдел кадров, либо, в крайнем случае, специалист по управлению персоналом. Как правило, в их обязанности в том числе входит подбор персонала на вакантные позиции. Естественно, что в этом случае при обращении в кадровое агентство с соответствующими запросами, налоговики начинают видеть в указанных операциях определенный элемент дублирования функций штатных сотрудников и отказывают в признании расходов.

Сам по себе факт наличия у налогоплательщика структурного подразделения (отдела кадров) или штатного сотрудника (специалиста по кадрам) не может являться достаточным основанием для невключения в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, затрат на оплату услуг кадрового агентства по подбору персонала. Экономическая обоснованность такого рода расходов определяется с учетом конкретных должностных обязанностей соответствующих сотрудников (ФАС Московского округа, постановление от 15.07.09 № КА-А40/6230-09).

Что касается позиции официальных лиц еще по одному аспекту данного вопроса, то в Письме Минфина от 01.06.2006 № 03-03-04/1/497 было дополнительно разъяснено, что затраты на оплату услуг кадрового агентства, можно учесть в составе расходов уменьшающих налогооблагаемую прибыль, только если кандидат принят на работу. Если организация не произвела набор сотрудников, в том числе и в результате рассмотрения кандидатур, представленных специализированными компаниями по подбору персонала, то указанные расходы нельзя рассматривать как экономические оправданные расходы и учитывать для целей налогообложения.

3.6. Расходы на юридические услуги

Во многом аналогичный спор (пусть и несколько в ином направлении) рассматривал ФАС Северо-Кавказского округа (постановление от 26.06.09 № А32-22983/2007-57/425). Спор шел о правомерности учета затрат на услуги адвокатов при наличии в структуре компании юридической службы. Принимая решение в пользу организации, суд указал: налоговое законодательство не содержит понятия экономически оправданных затрат. Экономическая обоснованность расходов относится к оценочной категории и самостоятельно определяется налогоплательщиком в каждом конкретном случае на основании положений главы 25 НК РФ.

Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Московского округа от 03.04.2012 № А40-23728/08-108-75, Северо-Кавказского округа от 28.09.2012 № А32-36378/2011, Уральского округа от 23.12.2011 № А07-4203/11, Центрального округа от 26.06.2009 № А35-991/08-С21, Поволжского округа от 30.04.2009 № А12-17953/2008, Волго-Вятского округа от 22.05.2006 № А82-8772/2005-37.

Подобные дела доходили и до высших судебных инстанций. Президиум ВАС, рассматривая спор о правомерности отражения расходов на юридические услуги, указал, что отсутствуют правовые основания для признания расходов на юридические услуги экономически

не обоснованными по тому основанию, что в его структуре имеется юридическая служба, выполняющая аналогичные функции. Поскольку компания подтвердила факт и размер произведенных расходов, возлагать на нее дополнительно бремя доказывания разумности указанных затрат суды правовых оснований не имеют. Позиция озвучена в Постановлении от 18.03.2008 № 14616/07.

Отдельно хотелось бы рассмотреть вопрос, связанный с оплатой услуг юристов, по обеспечению представительства в судебных заседаниях, помощи в сборе документов, с точки зрения возможности взыскания их сумм с проигравшей стороны.

По этому вопросу существует достаточно богатая, прежде всего, арбитражная практика. Например, Президиум ВАС указал, что если решение принято в пользу инспекции, то проигравшая компания обязана возместить понесенные налоговиками судебные издержки, в том числе и расходы, связанные даже с поездками в суд. Такой вывод содержится в постановлении Президиума ВАС от 17.03.09 № 14278/08. В качестве обоснования было указано, что судебные расходы, понесенные лицами, в пользу которых принят судебный акт, взыскиваются с проигравшей стороны (*п. 1 ст. 110 АПК РФ*). А ст. 101 предусмотрено, что судебные расходы состоят из государственной пошлины и судебных издержек, связанных с рассмотрением дела. К последним относятся денежные суммы, выплаченные экспертам, свидетелям, переводчикам, расходы, связанные с проведением осмотра доказательств на месте, расходы на оплату услуг адвокатов, иных лиц, оказывающих юридическую помощь, а также другие расходы (*ст. 106 АПК РФ*). То есть перечень возмещаемых расходов является открытым. Это позволило судьям сделать вывод, что компания, проигравшая спор с инспекцией, обязана компенсировать стоимость израсходованного чиновниками бензина.

В то же время, необходимо четко различать, какие расходы могут быть признаны судебными издержками, а какие нет. Например, затраты на оплату услуг юриста, подготовившего возражения на акт проверки, не могут быть взысканы с налоговиков, проигравших спор. Такое разъяснение содержится в постановлении Президиума ВАС РФ по делу, рассмотренному 15 июля 2010 года. Судьи отметили, что для взыскания убытков необходимо наличие состава правонарушения. В него включаются следующие элементы: наступление вреда, вина причинителя вреда, противоправность поведения причинителя вреда и наличие причинно-следственной связи между его действиями и наступившими последствиями (ст. 15, 16, 1069 ГК РФ). Вынесение налоговыми органами замечаний в акте проверки не является правонарушением. Инспекторы, составляя акт проверки, действовали в рамках своих полномочий, установленных в статьях 100 и 101 НК. При этом акт проверки не является нормативным правовым актом, *не* влечет юридических последствий для налогоплательщика, *не* затрагивает его права и охраняемые законом интересы, *не* может нанести ущерб. Причинение убытков связано с принятием инспекцией решения о привлечении к ответственности (впоследствии отмененного судом). Поэтому возмещаться должны *убытки*, причиненные составлением этого решения. А затраты на подготовку возражений на акт проверки можно учесть в расходах на основании пп. 14 п. 1 ст. 264 НК РФ. Такой вывод подтверждается в постановлении ФАС Поволжского округа от 01.12.09 № А06-731/2009.

Аналогичные решения содержатся и в более свежей арбитражной практике. Например, в Постановлении АС Поволжского округа от 03.03.2016 по делу № А65-20192/2014 указано, что если юрист провел экспертизу, сбор доказательств по делу, консультирование, то средства на оплату таких услуг не являются судебными расходами. Значит, по мнению кассации, взыскать их с проигравшей стороны нельзя.

3.7. Расходы на гарантийный ремонт

Борьба за клиентов на современном этапе развития рынка привела к тому, что большая часть компаний (особенно выпускающих продукцию технического назначения) предоставляют на свою продукцию определенные гарантийные условия. Соответственно, у организаций возникают расходы по гарантийному ремонту продукции, переданной покупателю.

Проверяющие органы достаточно часто пытаются признать затраты на ремонт в те-

ние гарантийного срока неоправданными – ведь продавец гарантировал качество, а продукция в итоге оказалась ненадлежащего качества. Однако даже официальные структуры в своих разъяснениях встают на защиту налогоплательщика в таких ситуациях. Например, Минфин в Письме от 19.01.2007 № 03-03-06/1/16 пришел к выводу, что расходы по устранению существенных недостатков реализованной продукции в период установленного на нее гарантийного срока учитываются для целей налогообложения в порядке, установленном пп. 9 п. 1 ст. 264 НК. Но, например, налоговики уточняют, что соответствующие расходы можно признать расходы, но только если не истек гарантийный срок на данный товар (письмо УФНС России по г. Москве от 30.12.09 № 16-15/139315). Если же гарантийный срок истек, то нет оснований ни для самого ремонта, ни тем более для признания расходов.

Для целей расчета налога на прибыль организация может учитывать затраты на гарантийный ремонт одним из двух способов:

- включать в состав прочих расходов на дату осуществления (пп. 9 п. 1 ст. 264 НК РФ) – это наиболее простой путь, который не требует ни больших трудозатрат, ни дополнительного обоснования;

- создавать резерв и списывать за его счет фактические расходы (ст. 267 НК РФ, Письмо Минфина от 25.04.2016 № 03-03-06/1/23685). При этом аналогичный порядок предусмотрен и в бухгалтерском учете, где создание резерва на гарантийный ремонт практикуется уже несколько лет после вступления в силу ПБУ 8/2010. Но в то же время здесь следует отметить, что

Если организация создает резерв в бухгалтерском учете по правилам, отличным от норм ст. 267 НК, то распространять эти правила на порядок расчета резерва в налоговом учете она не имеет права. Это разъяснено в письме УФНС России по г. Москве от 19.06.2012 № 16-15/053569@. То есть в целях налогообложения резерв на гарантийный ремонт формируется только в порядке, закрепленном в п. 2 ст. 267 НК. Это озвучено и в письме Минфина от 04.06.2012 № 03-03-06/1/289.

При этом рассматриваемый резерв можно формировать только по таким товарам (работам), в отношении которых в договоре с покупателем предусмотрены обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока (п. 2 ст. 267 НК).

Для всех видов изделий, по которым организация имеет гарантийные обязательства, надо накапливать один общий резерв (проще всего, исходя из выручки), рассчитанный по общей схеме, предполагающей, что в учетной политике организация определяет процент отчислений на формирование указанного резерва. Следовательно, формировать несколько резервов в зависимости от вида реализуемых товаров налогоплательщик не вправе. Такая позиция содержится в письмах Минфина от 15.10.2008 № 03-03-06/1/587, от 19.11.2004 № 03-03-01-04/1/119. Она же подтверждается и арбитражной практикой - Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 24.11.2005 № А43-3494/2005-36-145.

Достаточно часто возникают вопросы относительно того, имеет ли право организация, занимающаяся оказанием услуг, создавать соответствующий резерв, поскольку в ст. 267 речь идет только о резерве по выпущенной продукции или выполненным работам. Напрямую, вопрос с услугами не урегулирован, по всей вероятности, в силу редкого характера гарантийных отношений в этой области. Однако существуют дополнительные разъяснения, касающиеся вопроса создания резерва, например, в строительной отрасли.

Законодательство в строительной области предусматривает гарантии качества выполненных застройщиком строительных работ. Следовательно, у налогоплательщиков (как заказчиков-застройщиков) имеются все основания для создания резерва на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию и, как следствие, правомерности включения в состав расходов отчислений на формирование этого резерва. Соответствующий вывод приводится в Постановлении АС Волго-Вятского округа от 08.04.2015 № Ф01-898/2015 по делу № А79-5080/2014.

3.8. Компенсации за использование личного автомобиля в служебных целях

Отдельные виды расходов учитываются для целей налогообложения, *но только в пределах норм*, установленных либо отдельными нормативными актами, либо непосредственно установленных в Налоговом кодексе. Примером таких нормируемых расходов являются компенсации за использование личного автомобиля в служебных целях. Нормы компенсации за использование для служебных целей личного автотранспорта утверждены Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92 «Об установлении норм расходов организацией на выплату компенсаций за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей». Конечно, почти за 15 лет действия соответствующего документа, суммы, указанные в нем, успели во многом обесцениться. Тем не менее, они установлены в абсолютных суммах и не могут индексироваться налогоплательщиками.

Спорить о размере компенсации пока не имеет никакого смысла. Иное дело пытаться подвергнуть юридической оценке соответствующую норму Налогового кодекса и, возможно, когда-нибудь добиться ее изменения или полной отмены. Ведь, действительно, положениями НК РФ не предусмотрено ограничений по учету расходов на ГСМ при исчислении налога на прибыль. Следовательно, как же можно говорить о каком-либо нормировании для целей компенсационных выплат. Тем не менее, пока действующий порядок сохраняется и водителям, использующим личный автотранспорт в служебных целях, придется довольствоваться суммами 1200-1500 р. в зависимости от объема двигателя автомобиля, что по современным ценам на топливо аналогично одному полному баку среднего легкового автомобиля.

Компенсация за использование личного автомобиля в интересах компании учитывается при налогообложении прибыли и в том случае, если работник управляет машиной по доверенности (письмо Минфина от 27.12.10 № 03-03-06/1/812).

При этом дополнительно укажем, что в выплачиваемой работнику компенсации за использование личного автомобиля для служебных поездок уже учтено возмещение затрат на содержание транспорта, в том числе на топливо. Поэтому стоимость горюче-смазочных материалов, возмещаемая работникам, не может быть включена в состав расходов при налогообложении прибыли – письмо Минфина от 23.09.13 № 03-03-06/1/39239.

Кроме того, сумма компенсации, выплаченная работнику на содержание личного автомобиля, используемого в служебных целях, учитывается при налогообложении прибыли организаций только при наличии путевых листов, подтверждающих соответствующие расходы работника. Данная позиция нашла подтверждение в письме Минфина от 23.09.13 № 03-03-06/1/39406.

Более того, если организация предоставляет работникам служебные автомобили и оплачивает расходы на бензин, который приобретают эти сотрудники, то сумма подотчетных средств, выданных на покупку ГСМ, признается налогооблагаемым доходом работников, если те не представляют путевые листы (письмо Минфина от 11.06.14 № 03-04-05/28243).

Заслуживает внимания и решение суда по данной проблеме. Суд решил, что если организация, которая вместо выплаты компенсации за использование личного автомобиля, возмещает работникам только расходы бензин (на основании документов о расходе топлива в производственных целях), то она не обязана нормировать эти расходы при налогообложении прибыли (ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 26.09.14 № А46-15928/2013).

Говоря о компенсации за использование личного автотранспорта в служебных целях нельзя не сказать и о нерешенной проблеме с налогообложением соответствующих выплат НДФЛ. Минфин выступает то за нормирование компенсаций и для целей этого налога (Письмо Минфина от 03.12.2009 № 03-04-06-02/87), то против такого нормирования (письма Минфина от 20.05.2010 № 03-04-06/6-98, 23.12.2009 № 03-04-07-01/387)).

3.9. Расходы на рекламу

Много споров вызывают и расходы на рекламу. При этом главная проблема здесь состоит в том, что достаточно тяжело оценить экономический эффект от проводимых рекламных компаний – действительно, как узнать, каким был бы результат продаж, если бы рекла-

мы вообще не было. Минфин считает, что организация вправе включить в рекламные расходы стоимость продукции со своей символикой, даже если рекламная акция не повлияла на результаты продаж (письмо Минфина от 09.07.09 № 03-03-06/1/452).

Кроме того, следует заметить, что отдельные виды рекламных расходов продолжают нормироваться для целей налогообложения прибыли. Правда список этих нормируемых расходов постоянно сокращается. Например, в соответствии с требованиями Закона № 215-ФЗ от 23.07.2013 не нормируются с 1 января 2014 года для целей налогообложения прибыли расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению), информационно-телекоммуникационные сети, при кино- и видеообслуживании.

Для целей налога на прибыль в составе расходов на рекламу можно полностью учесть затраты:

- на рекламу через СМИ, Интернет и другие телекоммуникационные сети (в т.ч. на создание рекламных видеороликов и аудиозаписей);
- на световую и иную наружную рекламу;
- на участие в выставках, ярмарках, экспозициях;
- на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов, демонстрационных залов, уценку экспонировавшихся там товаров;
- на изготовление рекламных брошюр, каталогов, листовок, буклетов, флаеров. Состав последнего пункта не прописан непосредственно в НК, однако перечислен во многих письмах Минфина, например, в письмах от 12.08.2016 № 03-03-06/1/42279, от 20.10.2011 № 03-03-06/2/157.

Но в то же время Минфин указывает, что при размещении информации о производимой организацией продукции в каталогах, брошюрах торговых сетей, расходы можно признать для целей налогообложения, но они являются нормируемыми – письмо Минфина от 23.12.16 № 03-03-06/1/77417.

Расходы на все иные виды рекламы подлежат нормированию. 1% выручки от реализации (без НДС) за отчетный (налоговый) период, в котором были произведены эти расходы. Причем, поскольку выручка в течение года увеличивается, то увеличивается и размер норматива по отнесению рекламных расходов в состав расходов, признаваемых для целей налогообложения. Поэтому затраты на рекламу, понесенные в январе и не учтенные в расходах по нормативу I квартала, могут быть учтены в расходах в следующих отчетных периодах этого же года или по итогам года. Однако расходы, не признанные по итогам года, на следующий год не переносятся, поскольку такого алгоритма просто нет в НК.

Однако это не означает, что все расходы на рекламу являются текущими. Отдельные их виды носят и капитальный характер, списываются в расходы через амортизацию, однако при грамотной постановке учета должны отражаться по статье «Расходы на рекламу». Например, Минфин неоднократно указывал, что стоимость рекламных стендов, баннеров, светового оборудования должна погашаться ежемесячно именно путем амортизации - письма Минфина от 23.03.2015 № 03-03-06/1/15750, от 14.12.2011 № 03-03-06/1/821.

Однако надо заметить, что несколько лет назад велась активная дискуссия по вопросу необходимости признания соответствующих активов именно основными средствами и их амортизацией. При этом можно привести примеры решений судов, в которых декларировалось, что сами организации вправе определить, следует ли признать актив амортизируемым имуществом, либо его можно сразу же списать на расходы как расходы на рекламу.

Например, в Постановление ФАС Северо-Западного округа от 05.04.2007 по делу № А56-4732/2006 суд сделал вывод, что налогоплательщик вправе самостоятельно определять, к какой группе отнести затраты в том случае, если их с равным основанием можно отнести одновременно к нескольким группам. Такое право действительно предоставлено налогоплательщику п. 4 ст. 252 НК. Следовательно, если налогоплательщик правомерно признал в качестве прочих расходы на изготовление информационной вывески, то у налогового органа отсутствовали правовые основания для отнесения данного имущества к основному средству.

В качестве дополнительного довода было указано, что в Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1), не поименован такой вид амортизируемого имущества как информационная вывеска с названием организации.

В Постановлении АС Северо-Кавказского округа от 17.12.2015 № Ф08-9230/2015 по делу № А63-2092/2015 была дана оценка единовременному признанию в расходах затрат на изготовление выставочного стенда. Суд отметил, что согласно п. 4 ст. 264 НК расходы на участие в выставках, экспозициях, на оформление витрин, комнат образцов и демонстрационных залов относятся к расходам на рекламу и подлежат учету в расходах в сумме произведенных затрат. НК не устанавливает перечня расходов на участие в выставке. Таким образом, налогоплательщик вправе самостоятельно определять перечень затрат, относимых к расходам на участие в выставках. Поэтому налогоплательщик правомерно отнес расходы на изготовление выставочного стенда к ненормируемым расходам на рекламу, которые подлежат учету в полном объеме.

В Постановлении ФАС Уральского округа от 21.07.2010 № Ф09-4631/10-С2 по делу № А34-4973/2009 был рассмотрен вопрос единовременного включения затрат на изготовление вывески с названием организации и ее логотипом, не содержащей сведений рекламного характера. Судьи, поддержав позицию налогоплательщика, указали, что вывеска относится к наружной рекламе, ее содержание направлено на формирование и поддержание интереса к деятельности организации у неопределенного круга лиц. На этом основании суд пришел к выводу о том, что данные затраты учитываются единовременно как расходы на рекламу.

Тем не менее, пока Минфин все равно продолжает настойчиво проводить линию, что если имущество, объекты интеллектуальной собственности относятся к амортизируемому имуществу, то организация относит к расходам на рекламу амортизационные отчисления, начисленные в соответствии с НК. Такая позиция изложена в письме Минфина от 23.03.2015 № 03-03-06/1/15750. По нашему мнению, если все же организация рискнет списать соответствующие расходы единовременно, то необходимо быть очень аккуратным при документальном оформлении соответствующих фактов хозяйственной жизни. То есть, если в документах поставщика будет указано, что изготовлена рекламная конструкция или световое оборудование, то шансов признать расходы единовременно практически нет. При отражении в содержании документа именно рекламного характера соответствующих расходов, вероятность согласия контролирующих органов на единовременное признание расходов существует.

В то же время сохраняется еще достаточно большое количество видов рекламы, расходы на которые нормируются. Например, это затраты на услуги магазинов по продвижению товара в виде привлекательной выкладки товара учитываются как рекламные расходы в пределах 1% выручки от реализации, то есть продолжают нормироваться (письмо Минфина от 18.03.14 № 03-03-06/1/11641).

Также, по мнению налоговых органов, выкладка товара - это наиболее выгодное расположение продукции на прилавке с целью привлечь внимание покупателей к изделиям определенного производителя. По сути, выкладка является разновидностью рекламы. Следовательно, затраты на обучение сотрудников правилам выкладки необходимо расценивать как рекламные расходы. Они уменьшают налогооблагаемую прибыль в сумме, не превышающей 1 процент от выручки (п. 4 ст. 264 НК РФ).

Но, по нашему мнению, обучение работников правилам выкладки товара не отвечает признакам рекламы. Целью таких курсов является не поддержание интереса к товару и его производителю, а передача персоналу компании навыков, которые впоследствии повысят эффективность продаж. Соответствующую позицию поддерживают и судьи, указывая в своих решениях, что затраты на обучение сотрудников торгового предприятия правилам выкладки товара являются прочими расходами, связанными с производством и реализацией. Данные суммы в полном объеме уменьшают облагаемую базу по налогу на прибыль на основании подпункта 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ (постановление ФАС ЦО от 04.12.08 № А35-

6838/07-С21).

Логотип организации является ее рекламой. Следовательно, расходы на изготовление логотипа можно учесть в целях налогообложения. При этом соответствующие расходы не нормируются – письмо Минфина от 12.09.14 № 03-03-РЗ/45762. Однако естественно, что речь идет о затратах на изготовление логотипа как некоего образа. Если же изготавливается большая светящаяся вывеска в виде логотипа компании, то это уже не реклама, а создание основного средства.

Если организация в целях привлечения новых клиентов заказывает различную продукцию со своей символикой (ручки, пакеты, зонты, пледы), и подарки раздаются в рамках рекламной акции на улице, а также в офисах компании посетителям (потенциальным клиентам), то их можно учесть при определении налоговой базы по налогу на прибыль (письмо Минфина от 04.06.13 № 03-03-06/2/20320).

Однако, если организация приобрела подарки для своих VIP-клиентов — юридических лиц, то соответствующие расходы нельзя учесть при определении налоговой базы по налогу на прибыль (письмо УФНС по г. Москве от 18.10.10 № 16-15/108647@). Это объясняется тем, что эти товары адресованы конкретным лицам – VIP-клиентам, а значит не могут быть признаны расходами на рекламу.

Аналогично, если в целях ознакомления с реализуемой продукцией торговая организация безвозмездно передает образцы товаров определенному кругу потенциальных покупателей, то учесть стоимость такой продукции в расходах при определении налоговой базы по налогу на прибыль нельзя (письмо Минфина от 15.12.10 № 03-03-06/1/777). В рассматриваемой ситуации образцы продукции передаются определенному кругу лиц - потенциальным покупателям. То есть такая передача товаров уже опять-таки не является рекламой.

Определенные сложности заключаются в необходимости подтверждать в отдельных случаях наличие такого основного признака рекламы, как неопределенность целевой аудитории. А для этого нужны четкие критерии. В частности, это касается ситуации с осуществлением почтовой рассылки материалов организации. В результате, если будет установлено, что почтовая рассылка является адресной, т.е. осуществляется по базе данных потенциальных клиентов и предназначена для конкретных лиц, относящиеся к ней расходы рекламными не признаются. По нашему мнению, это правильно. Такая же позиция была озвучена в письме Минфина от 05.07.2011 № 03-03-06/1/392. Однако это не означает, что эти расходы в принципе нельзя учесть для целей налогообложения. Тот же Минфин указывал, что эти затраты учитываются как другие расходы, связанные с производством и реализацией, и, следовательно, не нормируются. Данная позиция зафиксирована в Письмах Минфина от 15.07.2013 № 03-03-06/1/27564, от 04.07.2013 № 03-03-06/1/25596.

Аналогичные решения можно обнаружить и в судебной практике - Постановление ФАС Московского округа от 11.12.2006, 14.12.2006 № КА-А40/12000-06.

Однако надо заметить, что адресная рассылка влечет за собой потенциальные споры с налоговыми органами и еще в одном направлении. Эти затраты запрещали списывать такие расходы, поскольку, во-первых, не относили их к рекламным расходам, а во-вторых, соответствующие операции считались операциями по безвозмездной передаче имущества, которые, как уже было рассмотрено выше, не учитываются для целей налогообложения прибыли. И хотя подобное противодействие было уже более 10 лет назад, тем не менее, такую точку зрения надо иметь в виду (письма Минфина от 24.04.2006 № 03-03-04/1/390, от 18.01.2006 № 03-03-02/13). Следовательно, можно сделать вывод, что расходы на почтовые услуги признаются рекламными только в том случае, если информация направляется заранее *неизвестным* получателям.

Аналогичного мнения контролирующие органы придерживаются и в отношении квалификации расходов на дегустацию. Например, в письме Минфина от 04.08.2010 № 03-03-06/1/520 указано, что если дегустация продукции проводится в магазинах, на ярмарках, на улице, т.е. с целью ознакомления с этой продукцией неопределенного круга потребителей, то имеют место рекламные расходы. Аналогичная позиция озвучена и в Постановлении ФАС

Северо-Западного округа от 03.05.2007 № А13-16685/2005-21.

Если же такой круг лиц ограничен, например, при проведении дегустации в детских садах и школах, которые являются потенциальными покупателями организации, то речь идет не о расходах на рекламу, а о безвозмездной передаче имущества, стоимость которого в целях налогообложения не учитывается.

В то же время при исчислении налога на прибыль в составе рекламных расходов в том или ином объеме могут учитываться в принципе любые затраты, соответствующие понятию расходов на рекламу, в том числе те, которые прямо в НК не поименованы. Возможность признания таких расходов рассмотрена в Постановлении ФАС Московского округа от 21.03.2012 № А40-54372/11-91-234, от 14.03.2012 № А40-63461/11-99-280. Например, суды допускают отнесение к рекламным расходам можно затрат на оплату услуг почты и курьерских агентств по доставке и распространению безадресных рекламно-информационных материалов. При этом данные расходы будут относиться к нормируемым.

Наконец, отметим спорную позицию, официальных разъяснений по которой не было уже более десяти лет с момента издания письма Минфина от 11.09.2006 № 03-03-04/2/206. В нем указано затраты на проведение юбилейных мероприятий организаций не относятся к расходам на рекламу и не направлены на получение дохода, поэтому при исчислении налога на прибыль они не учитываются. Какую-то часть понесенных затрат, возможно, удастся признать в составе представительских расходов.

Таким образом, существует большое количество спорных ситуаций при признании расходов на рекламу. Нередко схожий с ними характер имеют представительские расходы.

3.10. Представительские расходы

Прежде всего, переходя от предыдущего вопроса, отметим, что иногда однозначно идентифицировать понесенные расходы как представительские достаточно трудно. Так, например, ФАС Московского округа признал правомерным учет в составе ненормируемых рекламных расходов затрат на оплату выступления артистов. Судьи указали, что такое выступление способствовало привлечению интереса к налогоплательщику, т.е. соответствовало понятию рекламы. Такая позиция изложена в дополнительном постановлении ФАС Московского округа от 16.03.2009 № КА-А40/1402-09. Аналогичная позиция содержится и в разъяснениях Минфина, где прямо указывается, что затраты на выступление приглашенных артистов, прогулки на теплоходе, фуршет не учитываются в составе представительских расходов и не уменьшают налогооблагаемую базу, но при этом не говорится и про то, что соответствующие расходы можно трактовать как расходы на рекламу - Письмо Минфина от 01.12.2011 № 03-03-06/1/796.

Определенные трудности будут существовать и при попытке признать представительскими оплату расходов представителей других организаций по проезду на переговоры с данной организацией. Например, во многочисленных письмах Минфина прямо указывается, что официальные мероприятия длятся несколько дней, то расходы принимающей стороны по оплате проживания прибывших лиц не являются представительскими - письма Минфина от 01.12.2011 № 03-03-06/1/796, от 16.04.2007 № 03-03-06/1/235. Аналогично расходы на завтраки, обеды, ужины, не носящие официального характера, должны оплачиваться представителями делегаций, прибывших на переговоры, за счет суточных, выплачиваемых при командировании сотрудников, либо за счет собственных средств - Письмо Минфина от 05.04.2005 № 03-03-01-04/1/157.

Таким образом, проверяющие при определении состава представительских расходов, скорее всего, будут исходить из их буквальной трактовки, в соответствии с которой представительские расходы - это расходы, которые связаны с официальным приемом и (или) обслуживанием следующих лиц:

- представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества;
- участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руко-

водящего органа налогоплательщика.

При этом место проведения представительских мероприятий значения *не имеет*. Это подтверждается и арбитражной практикой. Подобная позиция озвучена в Постановлении ФАС Московского округа от 03.09.2013 № Ф05-10154/13 по делу № А40-22927/2012-107-106.

Постоянные споры вокруг того, каким документами необходимо оформить и подтвердить представительские расходы, привели к тому, что Минфина выпустил письмо, в котором были подробно описаны соответствующие операции (письмо Минфина от 01.11.10 № 03-03-06/1/675). Обязательное условие, по мнению Минфина - документальное подтверждение представительских расходов, для этого понадобятся следующие документы:

- приказ (распоряжение) руководителя о расходах на официальный прием;
- смета представительских расходов;
- первичные документы, в том числе подтверждающие приобретение товаров для представительских целей и оплату услуг сторонних организаций;
- отчет о представительских расходах. В отчете указываются: цель мероприятия, результаты, иные сведения о приеме, а также сумма расходов. При этом все расходы должны быть подтверждены первичными документами.

Если организация проводит официальные приемы, а также переговоры с физическими лицами, которые являются как фактическими, так и потенциальными клиентами. Эти затраты можно отнести к представительским расходам при налогообложении прибыли (письмо Минфина в письме от 03.06.13 № 03-03-06/2/20149, от 05.06.15 № 03-03-06/2/32859).

Кроме того, согласно содержанию письма Минфина от 21.10.14 № 03-03-06/1/53004, стоимость алкоголя, приобретенного для делового ужина, уменьшает налог на прибыль в составе представительских расходов (однако следует помнить, что представительские расходы также нормируются в пределах 4% расходов на оплату труда).

В то же время Минфин не признает в составе представительских расходы на приобретение чая, кофе, печенья и конфет, которые предлагаются представителям контрагента (курьерам, экспедиторам), ожидающим документы (Письмо Минфина от 12.05.2010 № 03-03-06/1/327). Но при этом в письме подобные затраты экономически неоправданными прямо не называются.

Важно, что организация вправе учесть при налогообложении прибыли расходы на деловые встречи, официальные приемы и прочие мероприятия, даже при отсутствии положительного результата в виде заключенных договоров или иных подписанных документов (письмо Минфина от 10.04.13 № 03-03-06/2/11897).

Аналогичной позиции придерживаются суды и по другим похожим ситуациям. Например, отсутствие письменного отчета о перечне вопросов, по которым была получена консультация, не является основанием для отказа в признании расходов. К такому выводу пришел ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 15.01.09 № А56-2942/2008.

Уже достаточно давно в письме Минфина от 13.10.10 № 03-03-06/2/178 финансовое ведомство значительно смягчило свою позицию по вопросам учета расходов на сотовую связь. По мнению специалистов Минфина, при налогообложении прибыли для отнесения затрат на оплату услуг сотовой связи к расходам, необходимо иметь:

- утвержденный руководителем организации перечень должностей работников, которым в силу исполняемых ими обязанностей необходимо использование сотовой связи;
- договор с оператором на оказание услуг связи;
- счета оператора связи.

Ранее Минфин говорил о необходимости представления детализированных отчетов оператора сотовой связи (например, письмо Минфина от 05.06.08 № 03-03-06/1/350), но уже достаточно давно изменил свою точку зрения.

Тем не менее, региональные контролирующие органы по-прежнему настаивают на прежнем подходе. В частности, УФНС по г. Москве указывает, что для подтверждения затрат на мобильную связь необходима детализация счета — документ, который содержит расшифровку номеров телефонов абонентов, с которыми велись переговоры (письмо УФНС

России по г. Москве от 05.10.10 № 16-15/104055@).

Еще одна область деятельности, позиция Минфина по которой была значительно смягчена – это аутсорсинг. Так, если в связи с нехваткой производственного персонала предприятие заключило со сторонней организацией договор о привлечении работников (договор кадрового аутсорсинга), то предприятие без всяких условий может учесть затраты по такому договору при определении налоговой базы по налогу на прибыль (письмо Минфина от 02.08.11 № 03-03-06/1/444). Ранее чиновники полагали, что такое возможно, но только если обязанности штатных и привлеченных сотрудников не совпадают.

3.11. Списание дебиторской задолженности

Наконец, нам хотелось бы остановиться еще на одном специфичном виде расходов, когда в их состав включается списана в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов. При этом основной процедурой, которая обязательно должна быть проведена для признания долга безнадежным – это инвентаризация расчетов. При этом цель проведения инвентаризации расчетов – это еще и выявление фактов, которые потребуют создания резервов по сомнительным долгам. Главное, что нам хотелось бы отметить в связи с инвентаризацией дебиторской и кредиторской задолженности, так это то, что не каждая просроченная задолженность является сомнительной и наоборот, не каждая непросроченная является реальной. При проведении инвентаризации необходимо действительно вскрыть дополнительные факторы (кроме просрочки платежа), которые могут привести к нереальности взыскания долга, ведь создание резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском учете является обязанностью организации.

С другой стороны, необходимо провести инвентаризацию тех расчетов, по которым ранее был создан резерв. Возможно, что в отчетном периоде произошли события, которые ведут к необходимости списания сумм ранее начисленного резерва либо окончательно в связи с признанием долга безнадежным, либо наоборот в связи с признанием долга реальным к взысканию. При проверке сумм резерва по сомнительным долгам следует отследить порядок определения его суммы. Например, по мнению Минфина при формировании резерва по сомнительным долгам в целях налогообложения прибыли продавец может учесть сумму сомнительной задолженности, в которую включается предъявленный покупателю НДС. Такая позиция изложена в письме Минфина от 11.06.2013 № 03-03-06/1/21726.

Наконец, надо иметь в виду, что ранее до 2017 года сумма резерва по сомнительным долгам относится к категории нормируемых величин и размер отчислений не может превышать 10% выручки налогового периода. При этом если 45 дней с момента возникновения сомнительного долга истекает в одном налоговом периоде (например, в IV квартале), а 90 дней – в другом (в I квартале следующего года), то сумма резерва, формируемая в IV квартале, рассчитывается исходя из выручки по итогам года. При расчете же резерва в I квартале нужно применять размер выручки от реализации за I квартал – письмо Минфина от 06.04.15 № 03-03-06/4/19198.

Заметим, что эта позиция была изменена в конце 2016 года внесением изменений непосредственно в НК (закон № 405-ФЗ от 30.11.2016). По новым правилам сумма создаваемого резерва *не должна* будет превышать большую из величин:

- 10% от выручки за предыдущий налоговый период;
- 10% от выручки за текущий отчетный период.

Это актуально при создании резерва за первый отчетный период текущего года, когда выручка первого квартала невелика (сезонный характер).

Наконец, окончательно списать задолженность контрагента с баланса можно не ранее чем через три года после того, как подписан последний акт сверки, в котором должник признал свою задолженность. Такой вывод следует из письма ФНС от 06.12.10 № ШС-37-3/16955, поскольку согласно нормам ст. 195, 196, 203 ГК РФ подписание акта сверки прерывает течение срока исковой давности. После этого срок исковой давности начинает течь заново, а время, прошедшее до этого перерыва, в общий срок исковой давности не засчитыва-

ется. После списания дебиторская задолженность еще в течение 5 лет должна числиться на забалансовом учете. При этом, если одна сторона списывает дебиторскую задолженность в расходы, то вторая – кредиторскую в доходы. И опять-таки в целях налогообложения прибыли кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности учитывается в доходах организации в том налоговом периоде, в котором истек срок исковой давности письмо ФНС от 08.12.14 № ГД-4-3/25307@).

В то же время следует учитывать жесткую позицию Минфина по факту прощения долгов до выполнения формальных условий их списания. Конечно, Президиум ВАС РФ на заседании 15 июля 2010 года вынес постановление, в котором признал, что долг, прощенный кредитором, можно считать безнадежным и учесть при налогообложении прибыли. Правда, при условии, что этот расход направлен на получение дохода. Но налоговики по-прежнему считают, что прощение долга – это безвозмездная передача имущества, которая не учитывается в составе расходов. Эта позиция была подтверждена и в 2016 году. Прощение долга – это разновидность дарения, а стоимость безвозмездно переданного имущества не учитывается в расходах - письмо Минфина от 12.09.2016 № 03-03-06/2/53125.

Также следует принять во внимание, что списать задолженность контрагента можно не ранее чем через три года после того, как подписан последний акт сверки, в котором должник признал свою задолженность. Такой вывод следует из письма ФНС от 06.12.10 № ШС-37-3/16955, поскольку согласно нормам ст. 195, 196, 203 ГК РФ подписание акта сверки прерывает течение срока исковой давности. После этого срок исковой давности начинает течь заново, а время, прошедшее до этого перерыва, в общий срок исковой давности не засчитывается. Дебиторская задолженность подотчетных лиц также может быть признана безнадежной по истечении срока исковой давности – письмо Минфина от 08.08.12 № 03-03-07/37.

Также необходимо помнить о новации налогового законодательства в этой области, которую в конце 2012 года внес закон № 206-ФЗ. В соответствии с дополнениями в п. 2 ст. 266 НК РФ с 1 января 2013 г. безнадежными признаются долги, невозможность взыскания которых подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства, вынесенным в порядке, установленном Федеральным законом от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве».

Это правило применяется, если взыскателю возвращается исполнительный документ по следующим основаниям:

- невозможно установить местонахождение должника, его имущества либо получить сведения о наличии принадлежащих ему денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах, во вкладах или на хранении в банках или иных кредитных организациях;
- у должника отсутствует имущество, на которое может быть обращено взыскание, и все принятые судебным приставом-исполнителем меры по отысканию такого имущества оказались безрезультатными.

Определенное внимание стоит уделить и уже списанной задолженности неплатежеспособных дебиторов, которая в соответствии с правилами должна числиться за балансом еще в течение 5 лет. Следует отслеживать изменения в состоянии этих дебиторов, и возможно, что при определенном стечении обстоятельств эти долги удастся вернуть, минимизировав их потери.

И еще одно важное замечание, особенно с учетом того, что соответствующие операции достаточно часто проводятся в современных условиях. Организация не вправе признать безнадежной дебиторскую задолженность, «приобретенную» по договору уступки права требования – письмо Минфина от 20.10.15 № 03-03-06/1/60050. Обоснование этой позиции основано на том, что суммы по договору уступки права требования долга нельзя признать безнадежной задолженностью в силу п. 3 ст. 279 НК РФ, поскольку дальнейшая реализация права требования долга рассматривается как реализация финансовых услуг. То есть это уже не просто дебиторская задолженность, а некая сумма расходов, понесенная в рамках оказания финансовой услуги. По этому вопросу любопытным является и Определение КС РФ от 19.11.2015 № 2554-О.

Наконец, несколько слов о признании в составе расходов для целей налогообложения сумм, направленных на минимизацию рисков, связанных с погашением обязательств. Одним из способов защиты является требование поставщика о предоставлении обеспечения в рамках совершаемой сделки. При этом Минфин полагает, что сумма обеспечительного платежа (а равно и залога), которую организация получает от контрагента в счет исполнения обязательства, не увеличивает ее налогооблагаемую прибыль. Контрагент, в свою очередь, не учитывает этот платеж в составе своих расходов – письмо Минфина от 28.10.15 № 03-03-06/2/61826. Но при этом данный платеж облагается НДС - Письмо Минфина от 03.11.2015 № 03-03-06/2/63360.

Полное объяснение такой позиции было предложено со стороны Минфина уже в 2016 году в письме Минфина от 18.02.2016 № 03-03-06/1/8968. В нем указывается, что обеспечительный платеж и залог имеют общую правовую природу, поэтому к ним могут применяться одни и те же нормы НК РФ. При расчете налога на прибыль залог не учитывают ни в доходах, ни в расходах. Следовательно, не следует учитывать в доходах/расходах и обеспечительный платеж.

Говоря о сумме создаваемого резерва по сомнительным долгам, также необходимо отметить, что организация вправе сформировать резерв по сомнительным долгам в отношении дебиторской задолженности *только* в той ее части, которая превышает любую кредиторскую задолженность перед тем же контрагентом. Подобные ситуации встречаются достаточно часто в практике функционирования хозяйствующих субъектов, осуществляющих тесные партнерские взаимоотношения. В этом случае вопрос необходимости погашения кредиторской задолженности при наличии непогашенной (и даже просроченной) дебиторской задолженности всегда оставался спорным не только с точки зрения налогообложения, но и вообще с точки зрения гражданского права. Поэтому изложение соответствующей позиции и потребовалось в письме Минфина от 17.04.17 № 03-03-06/1/22608.

Еще одно важное уточнение следует сделать по операциям, вошедшим в практику хозяйствования организаций с 2017 года, когда оказалась разрешена уплата налогов за других лиц. При этом Минфин отмечает, что если организация, заплатившая налог за третье лицо, не требует от него возместить соответствующие затраты, то расходы на уплату налога за третье лицо не уменьшают налогооблагаемую прибыль – письмо Минфина от 28.06.17 № 03-03-06/1/40668.

И это далеко не полный перечень проблемных прочих расходов организаций. Следовательно, можно посоветовать бухгалтерам лишь быть более осторожными в своей работе, тщательно взвешивать все существенные обстоятельства при принятии того или иного решения о признании прочих расходов для целей налогообложения.

Заключение

Итак, к каким выводам мы пришли после написания данной работы. Во-первых, совершенно очевидно, что вопросы признания, оценки и документального оформления затрат в бухгалтерском финансовом учете и налоговом учете достаточно сложны. Существует огромное количество нормативно-правовых актов, разъяснений, писем, регулирующих соответствующие вопросы, которые нередко противоречат друг другу. При этом можно констатировать, что все трудности в части оценки и признания затрат свойственны в основном лишь налоговому учету, поскольку в бухгалтерском финансовом учете при должном документальном оформлении все затраты признаются без каких-либо проблем.

Существование же препятствий для признания затрат в налоговом учете напрямую ведет к возникновению, как правило, постоянных налоговых разниц, которые ведут к формированию постоянного налогового обязательства, что естественно расценивается финансовым менеджментом компаний отрицательно. Трудоемкость учета разниц и возникающих в связи с ними отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств достаточно высока. Она связана, прежде всего, с отслеживанием временных и постоянных налоговых разниц в учете, а также с последующими разъяснениями налоговым органам причин таких различий между финансовым и налоговым учетом.

Для оптимизации системы бухгалтерского учета, а также повышения информативности бухгалтерской отчетности считаем необходимым сближение налогового и бухгалтерского учета, по крайней мере, в части тех разниц, которые являются управляемыми. Для этого со временем потребуются корректировка ПБУ 18/02 и статей НК, касающихся отражения доходов и расходов. Процесс этот не быстрый, однако, это то, к чему должно стремиться государство в области регулирования финансового учета, а, возможно, и налогового учета, что и было сделано отчасти принятием закона № 81-ФЗ от 21.04.2014, которым существенно сближены бухгалтерский и налоговый учет по ряду направлений.

В данном издании рассмотрены сложные вопросы, связанные, прежде всего, с материальными расходами, расходами на оплату труда и прочими расходами. В первых двух частях данной серии столь же подробно нами были рассмотрены проблемный вопросы, связанные с бухгалтерским и налоговым учетом основных средств и сумм амортизации. Наконец, в четвертой части нами планируется систематизация проблемных вопросов, связанных с командировочными расходами организации.

Еще раз отметим, что материалы, изложенные в данной работе, верны на дату ее написания, но вполне возможно, что изменения в законодательстве окажут влияние и на ситуации, описанные в работе. Поэтому, приступая к работе с какой-либо разницей, мы настоятельно рекомендуем бухгалтеру осуществить сверку положений бухгалтерского финансового и налогового учета по соответствующему вопросу.

Алфавитный указатель

- аренда жилья для сотрудника, 14
- бесплатные обеды, 13
- выдача спецодежды сверх типовых норм, 7
- выдача форменной одежды, 8
- выкладка товара, 30
- выплата работникам заработной платы в натуральной форме, 14
- дегустация, 31
- доплата по больничному листу, 11
- задолженность неплатежеспособных дебиторов, 34
- затраты на оплату услуг сотовой связи, 33
- затраты на ремонт в течение гарантийного срока, 27
- затраты на сертификацию продукции, 22
- изготовление рекламных брошюр, каталогов, листовок, буклетов, 29
- использование утвержденных норм расхода горюче-смазочных материалов, 6
- использование электронных систем контроля топлива, 7
- истекший срок годности, 11
- компенсации за использование личного автомобиля, 28
- логотип, 31
- Момент списания стоимости спецодежды, 8
- новогодние подарки, 18
- оплата услуг юристов, по обеспечению представительства в судебных заседаниях, 26
- отпускные, 15
- пересортица, 10
- потери в результате возникновения недостат, 9
- представительские расходы, 32
- премии, 15
- признание потерь от пожара, 10
- прощение долгов, 35
- путевые листы, 6
- расходы в виде премий к профессиональным праздникам и персональным юбилейным датам, 17
- расходы на деловые встречи, официальные приемы, 33
- расходы на оплату услуг по предоставлению банковской гарантии, 23
- расходы на приобретение неисключительных прав на программы, 23
- расходы на проведение конкурсов профессионального мастерства, 18
- расходы на проведение медосмотров, 13
- расходы на проведение необязательных медицинских осмотров, 14
- расходы на рекламу, 28
- расходы на содержание здравпунктов, 14
- расходы на участие в выставках, экспозициях, 30
- расходы на чай, кофе, сахар, 13
- расходы организации на уплату государственной пошлины, 21
- расходы по найму персонала, 24
- рекламные стенды, 29
- сезонные шины, 9
- специальная оценка условий труда, 7
- срок службы по типовым нормам более 12 месяцев, 8
- судебные издержки, 26
- Сумма выходного пособия, 11
- сумма создаваемого резерва, 34
- суммы материальной помощи, 19
- суммы надбавок к заработной плате за непрерывную работу, 17
- упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, 5
- учет автошин, 9

Учебное пособие

Слободняк Илья Анатольевич

Материальные расходы, расходы на оплату труда и прочие расходы: сложные вопросы признания

Издается в авторской редакции

Подписано в печать 06.09.17. Формат 60х90¹/₁₆. Бумага офсетная. Печать трафаретная. Усл. печ. л. 3,2. Тираж 500 экз.
Заказ