

РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ

В.В. СЕМЕНИХИН,

консультант по налогам ЗАО «ВКР-Интерком-Аудит»

1. Общие положения и классификация расходов в бухгалтерском учете

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, установлены Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99», утвержденным приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (далее – ПБУ 10/99). Данное положение не применяется кредитными и бюджетными организациями.

Некоммерческие организации на основании ст. 24 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» могут осуществлять предпринимательскую деятельность, если это служит достижению целей, ради которых некоммерческая организация создана. При осуществлении предпринимательской деятельности некоммерческие организации должны вести учет доходов и расходов, причем расходы от предпринимательской деятельности должны признаваться в соответствии с положениями ПБУ 10/99.

Понятие расхода. Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Данное определение расходов содержится в п. 2 ПБУ 10/99.

Обращаем ваше внимание на то, что термин «экономические выгоды», содержащийся в приведенном определении расхода организации, не содержится в документах нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Этот термин можно найти в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике Российской Федерации, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом ИПБ 29 декабря 1997 г.

Согласно п. 7.2.1 Концепции «будущие экономические выгоды – это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию».

Выбытие активов, не признаваемое расходом.

Расходами организации согласно п. 3 ПБУ 10/99 не признается следующее выбытие активов:

– в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.). Например, при приобретении (создании) основных средств такие расходы согласно «Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01», утвержденному приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (далее – ПБУ 6/01), формируют первоначальную стоимость объектов основных средств. При приобретении (создании) объектов нематериальных активов такие расходы согласно «Положению по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000», утвержденному приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91н (далее – ПБУ 14/2000), также формируют первоначальную стоимость объектов;

– вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи). Согласно п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденному приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н (далее – ПБУ 19/02), вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, ценные бумаги других организаций относятся к финансовым вложениям организации;

– по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п. Например, если комиссионер продает комиссионный товар (или закупает его для комитента), расходы на реализацию товаров (или на их приобретение) возникают и отражаются в учете комитента;

– в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг. Организация, перечислив предварительную оплату своим контрагентам, еще не приобрела каких-либо ценностей. Суммы предварительной оплаты представляют собой дебиторскую задолженность организации и отражаются на счетах учета расчетов с поставщиками, подрядчиками;

– в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных

ценностей, работ, услуг. Согласно ст. 329 ГК РФ задаток является одним из видов исполнения обязательств. Задатком согласно ст. 380 ГК РФ признается денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет причитающихся с нее по договору платежей другой стороне, в доказательство обеспечения договора и в обеспечение его исполнения. Соглашение о задатке заключается в письменной форме. В случае сомнения в отношении того, является ли поступившая сумма задатком, она считается уплаченной в качестве аванса, если не доказано иное;

– в погашение кредита, займа, полученных организацией. Согласно ст. 807 ГК РФ по договору займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками. Обязанностью заемщика является возврат займодатцу той же суммы денег (суммы займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Так как заемщик возвращает сумму займа, полученную по договору, данная сумма не признается его расходом.

Классификация расходов. В зависимости от характера, условия осуществления и направлений деятельности организации в соответствии с п. 4 ПБУ 10/99 все расходы организации подразделяются на расходы от обычных видов деятельности и прочие расходы.

Расходы, не относящиеся к расходам от обычных видов деятельности, являются прочими расходами, т. е. операционные и внереализационные расходы будут считаться прочими расходами. К прочим расходам отнесены также и чрезвычайные расходы.

В бухгалтерской отчетности организации, в частности, в отчете о прибылях и убытках расходы организации согласно п. 21 ПБУ 10/99 должны отражаться с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы и прочие расходы.

В случае выделения в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

В бухгалтерской отчетности согласно п. 22 ПБУ 10/99 также подлежит раскрытию информация о расходах по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат; об изменении величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг в отчетном году; о расходах, равных

величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о расходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Далее рассмотрим более детально каждый вид расходов, порядок их признания и отражение на счетах бухгалтерского учета организации и в отчетности.

Условия признания расходов. В бухгалтерском учете расходы признаются при наличии следующих условий, установленных п. 16 ПБУ 10/99:

- расход произведен в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Следует обратить внимание, что для признания расхода необходимо выполнение всех перечисленных условий. Если хотя бы одно из условий не выполняется, то в бухгалтерском учете организации признается не расход, а дебиторская задолженность.

По основным средствам и нематериальным активам ежемесячно начисляется амортизация. Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Пунктом 17 ПБУ 10/99 установлено, что расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

2. Обоснованность расходов в налоговом учете

Согласно абзацу 3 п. 1 ст. 252 НК РФ под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

При применении п. 1 ст. 252 НК РФ необходимо иметь в виду, что под экономически оправданными расходами понимаются затраты, обусловленные целями получения доходов. Поэтому в случае разногласий с налоговыми органами все налогоплательщики должны всегда четко и однозначно раскрыть и доказать обоснованность своих расходов, особенно тех, которые способны вызвать пристальное внимание представителей налогового контроля.

Предлагаем мнение Минфина России по затратам, которые могут вызвать проблемы с налоговыми органами, при отнесении их на расходы при определении налоговой базы.

Работодатель обязан создать или выделить рабочие места на своем предприятии либо внести плату в рамках установленных квот, т. е. осуществляет указанные расходы в рамках своей деятельности. В связи с изложенным расходы по уплате подобной квоты уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль, если они соответствуют требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ (письмо МНС России от 06.02.2004 № 02-3-07/17).

Период ведения работ по ремонту объекта основных средств следует рассматривать как составную часть процесса производства. Таким образом, расходы в виде амортизационных отчислений по оборудованию, находящемуся в ремонте, в том числе на предприятиях с сезонным циклом производства, на основании п. 1 ст. 260 НК РФ рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в размере фактических затрат в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены. В случаях вынужденного простоя организации в течение более одного отчетного периода по внешним или внутренним причинам, в том числе в связи с затоваренностью складов неконкурентоспособной продукцией в отсутствие рынка сбыта (в отсутствие виновных лиц), суммы начисленной в периоде простоя амортизации могут быть учтены в целях исчисления налога на прибыль только в случае, если они связаны с ведением деятельности, направленной на получение дохода. При этом временная остановка производства должна быть экономически обоснована.

Указанные расходы не подлежат учету в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в случае, если производство продукции не возобновляется (письмо МНС России от 03.03.2004 № 02-5-11/40@).

Поскольку при наступлении страхового события возмещение утраты товарного вида не предусмотрено Федеральным законом от 25.04.2002 № 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» и правилами обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств № 263 и № 238, то данные расходы страховой организации по договорам обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств не признаются расходами для целей налогообложения прибыли (письмо МНС России от 07.07.2004 № 02-4-10/127).

Расходы организаций, связанные с уничтожением региональных специальных марок, учитываются при обложе-

нии налогом на прибыль на основании п. 49 ст. 264 НК РФ (письмо ФНС России от 06.04.2006 № ШТ-6-07/370@).

Расходы организации, связанные с участием в тендерных торгах, которые проиграны, могут быть признаны для целей налогообложения прибыли в составе внереализационных расходов в случае, если они понесены в связи с выполнением требований, предъявляемых организаторами торгов участниками торгов и не возвращаются ему при проигрыше (в частности, к таким расходам могут быть отнесены расходы по уплате сбора за участие в конкурсе, расходы по приобретению тендерной документации, приобретению банковской гарантии). Указанные расходы, подтвержденные документально, учитываются для целей налогообложения прибыли единовременно.

Кроме того, в случае возврата организаторами торгов сумм, внесенных участниками торгов за участие в тендере, подобные суммы у участника включаются в состав внереализационных доходов (письмо Минфина России от 07.11.2005 № 03-11-04/2/109).

Расходы организации, осуществляемые в соответствии с п. 2 ст. 8 Патентного закона своему работнику, могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль в составе расходов на оплату труда, если указанные выплаты (вознаграждения) будут предусмотрены в трудовом договоре (письмо ФНС России от 31.10.2005 № ММ-8-02/326).

Расходы на оплату труда работников, работающих сверхурочно (в том числе если количество часов, отработанных им сверхурочно, превышает 120 ч в год), в целях налогообложения прибыли относятся к расходам согласно п. 3 ст. 255 НК РФ при условии, если такая обязанность предусмотрена трудовым договором, заключенным с работником (письмо ФНС России от 23.09.2005 № 02-1-08/195@).

Суммы, взысканные с организации, не являются штрафом за нарушение договорных обязательств, а представляют собой возмещение убытков, причиненных распространением не соответствующих действительности и порочащих деловую репутацию сведений. Указанные суммы не учитываются в составе расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, как не соответствующие требованиям ст. 252 НК РФ (письмо Минфина России от 02.08.2005 № 03-03-04/1/127).

В более сложных ситуациях решение принимают судебные органы. В арбитражной практике много случаев, когда налогоплательщик сумел доказать экономическую обоснованность произведенных расходов. Так, например, общество с ограниченной ответственностью обратилось в Арбитражный суд Чувашской Республики с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции МНС России (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 19.08.2004 № А79-517/2004-СК1-522). Налоговая инспекция считает, что общество неправильно отнесло на расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, консультационные услуги, оказанные ему акционерным об-

ществом, что акт приема-сдачи услуг не отражает содержание оказанных услуг, их характер и связь с управлением производством и производственной деятельностью предприятия.

Суд рассмотрел материалы дела, из которых следует, что данная операция была осуществлена на основании приказа по предприятию. Согласно этому приказу было создано две группы рабочих-специалистов, которые оказывали обществу консультационные услуги в области организации технологического процесса по телефону, электронной почте и непосредственно на рабочем месте в обществе. Обществом был оформлен договор на оказание консультационных услуг. Кроме этого, был подписан акт об оказании консультационных услуг акционерным обществом. Акционерное общество выставило счет-фактуру на консультационные услуги, оформило акт о взаиморасчетах. Помимо этого суд, исследовав представленные материалы, установил, что в результате оказанных консультационных услуг акционерным обществом предприятие провело испытание продукции и получило сертификат соответствия на выпускаемую продукцию.

Суд, рассмотрев предоставленные материалы, пришел к выводу, что общество с ограниченной ответственностью правомерно на основании п. 1 ст. 252 НК РФ уменьшило доходы на сумму произведенных расходов по оплате консультационных услуг акционерного общества.

Таким образом, расходы, учитываемые в целях налогообложения, должны быть обоснованы и документально подтверждены.

Наряду с п. 1 ст. 252 НК РФ данный принцип следует из нескольких подпунктов п. 1 ст. 23 НК РФ, согласно которым налогоплательщики обязаны:

– вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах (подп. 3 ст. 23 НК РФ);

– представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов (подп. 5 ст. 23 НК РФ);

– в течение трех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций – также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги (подп. 8 ст. 23 НК РФ).

3. Документальное подтверждение расходов

Необходимо отметить, что принцип документирования затрат – это принцип бухгалтерского

учета. Тем не менее для формирования «налоговых расходов» и, следовательно, для определения налогооблагаемой базы данный принцип играет большое значение. В соответствующих статьях гл. 25 НК РФ рассмотрены вопросы специального налогового учета, одной из задач которого является обеспечение документирования затрат.

Так, в соответствии со ст. 313 НК РФ налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом.

Подтверждением данных налогового учета являются:

– первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);

– аналитические регистры налогового учета;

– расчет налоговой базы.

Необходимо отметить, что требование о строгом документировании затрат закреплено в налоговом законодательстве.

Расходами для целей налогообложения признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Если деятельность была направлена на получение дохода, и налогоплательщик осуществил расходы, но в результате каких-либо обстоятельств получил не доход, а убыток, то такие расходы также являются расходами, произведенными для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно абз. 4 п. 1 ст. 252 НК РФ под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Обращаем внимание на то, что изменения, внесенные ст. 1 Федерального закона от 06.07.2005 № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (далее Закон № 58-ФЗ) в текст ст. 252 НК РФ, с 1 января 2006 года позволяют налогоплательщикам определять расход на основании дополнительных документов,

подтверждающих осуществленные налогоплательщиком расходы. Изменения в законе приняты в двух направлениях.

Первое направление позволит впервые учесть расходы, осуществленные на территории иностранного государства, второе направление позволяет попробовать учесть расходы, осуществленные на территории Российской Федерации, в учете которых ранее существовали сложности. Типичными документами такого типа были счета-фактуры, первичные документы, оформленные в условных единицах, первичные документы по оказанным услугам, на которых не стояло слово «акт», прайс-листы и иные оферты при отсутствии договоров. При применении положений ст. 252 НК РФ организации сталкивались с проблемой, когда налоговые органы не принимали для обоснования расходов внутренние документы организации. После снятия ограничений в перечне документов, подтверждающих затраты, организации могут учитывать свои расходы на основании внутреннего акта, подписанного руководителем организации и бухгалтером, оформленного в соответствии со ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Налогоплательщикам следует оформлять такие документы с формулировками и обоснованием причин, приведших к возникновению расходов, максимально приближенными к тексту НК РФ.

Обращаем внимание, что по вопросу подтверждения расходов ВАС РФ в информационном письме от 14.11.1997 № 22 «Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на прибыль» сообщал, что до тех пор, пока не будут опровергнуты данные, указанные в акте, составленном организацией, оснований для того, чтобы считать расходы неподтвержденными, нет.

По отношению к данному тексту изменений обращаем внимание на существенный риск – текст ст. 313 НК РФ остался неизменным, соответственно налоговый учет в Российской Федерации ведется на основании первичных документов, и другие документы, не соответствующие ст. 9 закона «О бухгалтерском учете», не могут быть учтены. Фактически у налоговых органов остается возможность отбрасывать расход, оформленный в несоответствующей форме. Приведем текст ст. 9 закона «О бухгалтерском учете».

«Статья 9. Первичные учетные документы.

1. Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

2. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в

альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц».

Пункт 2.1 ст. 252 НК РФ определяет перечень расходов вновь созданных и реорганизованных организаций. В качестве расходов вновь созданных и реорганизованных организаций признается стоимость (остаточная стоимость) имущества, имущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации. При этом данные должны быть сформированы по данным и документам налогового учета передающей стороны на дату перехода права собственности.

Кроме этого, расходами вновь созданных и реорганизованных организаций также признаются расходы (а в случаях, предусмотренных НК РФ, убытки), предусмотренные ст. 255, 260-268, 275, 275.1, 279, 280, 283, 304, 318 – 320 гл. 25 НК РФ, осуществленные (понесенные) реорганизуемыми организациями в той части, которая не была учтена ими при формировании налоговой базы. Состав таких расходов и их оценка определяются по данным и документам налогового учета реорганизуемых организаций на дату завершения реорганизации (дату внесения записи о прекращении деятельности каждого присоединяемого юридического лица – при реорганизации в форме присоединения).

После завершения реорганизации в форме присоединения налогоплательщик вправе учесть расходы, указанные в п. 2.1 ст. 252 НК РФ, в случае если данные расходы были произведены присоединенной организацией и не были учтены ею при определении налоговой базы по налогу на прибыль, а реорганизация была завершена в установленном порядке после 1 января 2005 г.

В целях ст. 252 НК РФ расходами вновь созданных в результате реорганизации организации обществ могут быть признаны только те расходы реорганизуемой организации, которые ей не учтены при формировании налоговой базы вследствие корректного применения ст. 272 НК РФ.

В случае если в соответствии с правилами ст. 272 НК РФ расходы по методу начисления подлежали отнесению к расходам текущего отчетного (налогового) периода у реорганизованной организации, заканчивающегося до даты государственной регистрации выделенного общества, такие расходы не могут учитываться при формировании налоговой базы выделенного общества (письмо Минфина России от 24.03.2006 № 03-03-04/1/275 «О списании дебиторской задолженности при реорганизации общества»).

Если в распорядительном документе органа исполнительной власти, предусматривающем при сдаче в аренду объектов муниципальной собственности разовое внесение платы в виде целевых взносов, не содержится положений о возникновении у владельца помещения обязанности вступить в отношения аренды после получения взносов, то в целях налогообложения перечисление денежных средств на указанных условиях следует рассматривать как перечисляемые на безвозмездной основе. Такие

расходы не уменьшают величину налоговой базы по налогу на прибыль. Если же из распорядительного документа органа исполнительной власти следует, что за дополнительную плату потенциальным арендатором приобретается право на вступление в отношения по аренде, выражающееся в появлении у владельца помещения обязанности вступить в отношения аренды после получения взносов, то в целях налогообложения прибыли перечисление денежных средств на указанных условиях должно рассматриваться как плата за приобретение права, используемого для ведения деятельности, направленной на получение дохода. В этом случае указанные расходы учитываются при формировании налоговой базы налога на прибыль (письмо Минфина России от 07.04.2006 № 03-03-02/80 «О порядке учета для целей налогообложения платы за право заключения договора аренды»).

Более подробно с вопросами, касающимися расходов, Вы можете ознакомиться в книге ЗАО «ВКР-Интерком-Аудит» «Расходы организации».