

7.3. Финансирование охраны труда. Налоговый учет расходов на охрану труда

Фонды охраны труда

Фонды охраны труда формируются на трех уровнях: федеральный фонд охраны труда, территориальные фонды охраны труда, фонды охраны труда предприятий.

Федеральный фонд охраны труда формируется за счет целевых ассигнований, выделяемых Правительством РФ и правительствами субъектов РФ, части средств фонда охраны труда предприятий, суммы штрафов, налагаемых на должностные лица за нарушения законодательных и нормативных правовых актов по охране труда, отчислений из фонда государственного (обязательного) социального страхования, добровольных отчислений предприятий и прочих поступлений.

Территориальные фонды охраны труда формируются за счет ассигнований из бюджетов административно-территориальных образований РФ, части фондов охраны труда предприятий, расположенных на соответствующих территориях, добровольных отчислений предприятий и прочих поступлений.

Фонды охраны труда предприятия формируются за счет прибыли предприятий в размерах, определяемых коллективными договорами и соглашениями по охране труда между работодателем и трудовым коллективом.

Помимо перечисленных фондов могут создаваться общественные фонды охраны труда.

Средства фондов охраны труда могут использоваться только на оздоровление работников и на улучшение их условий труда. Предприятия, использующие средства фондов охраны труда не по назначению, полностью возмещают затраченные средства фондов и уплачивают штраф в Федеральный фонд охраны труда в размере 100 % средств, затраченных не по назначению. Состояние условий и охраны труда существенно влияют на технико-экономические показатели работы предприятий.

Затраты на охрану труда

«Охрана труда – система сохранения жизни и здоровья работников в процессе трудовой деятельности, включающая в себя правовые, социально – экономические, организационно – технические, санитарно – гигиенические, лечебно-профилактические, реабилитационные и иные мероприятия» (ст. 209 ТК РФ).

Вопросы, связанные с финансированием мероприятий по улучшению условий и охране труда рассмотрены в ч. 2 ст. 226 ТК РФ: «Финансирование мероприятий по улучшению условий и охраны труда работодателями (за исключением государственных унитарных предприятий и федеральных учреждений) осуществляется в размере не менее 0,2% суммы затрат на производство продукции (работ, услуг)». Таким образом, затраты на мероприятия, связанные с охраной труда и улучшением его условий, следует относить к расходам организации. О том, какие конкретно расходы в данном случае может нести организация, читайте в этой статье.

Если организация не передала функцию охраны и обеспечения нормальных условий труда сторонней компании, она должна осуществлять ее самостоятельно. Для этого следует обратиться к ст. 226 ТК РФ, где дан примерный перечень необходимых расходов: «расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации, расходы на гражданскую оборону в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации».

Здесь необходимо отметить, что – все расходы на улучшение условий и охрану труда напрямую связаны с расходами на производство, как уже было сказано выше. Следовательно, их можно рассматривать как прочие расходы организации, в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ.

– все расходы, которые налогоплательщик может связать с охраной труда (созданию нормальных условий труда и мерам по технике безопасности), а также подтвердить документально, он может исключать из налогооблагаемой прибыли.

Виды расходов на охрану труда

Приведем перечень расходов, которые можно связать с охраной и улучшением условий труда. Для удобства разобьем их на группы.

Первая группа

К первой группе относятся расходы на создание нормальных условий труда работников, в частности тех, чей труд связан с вредными или опасными условиями труда:

– проведение обязательных предварительных и периодических медицинских осмотров;

НК РФ предусматривает два вида расходов, которые можно связать с медицинским обслуживанием работников:

– расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации (подп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ)

– расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров (п. 7 ст. 255 НК РФ). По правилам ст. 213 ТК РФ медицинские осмотры (обследования, психиатрические освидетельствования) проводятся за счет средств работодателя. Минфин России в Письмах от 21.06.2005 № 03-03-04/1/20, от 05.03.2005 № 03-03-01-04/1/100 и от 02.02.2006 № 03-03-04/1/71 указывает, что, организации, для которых проведение медосмотров своих работников является обязательным, могут учесть расходы на них по правилам с подп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ.

– обеспечение работников средствами индивидуальной защиты (спецодеждой, обеззараживающими средствами и т. д.)

Этот вид расходов относится к материальным и его следует учитывать в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ.

Минфин России в Письме от 23.04.2007 г. № 03-04-06-01/128 указывает, что в том случае, если работнику был выдан второй комплект спецодежды с удвоенным сроком носки, а также специальная одежда, обувь и другие средства индивидуальной защиты, улучшающие защиту работников по сравнению с типовыми нормами, эти расходы следует учитывать в составе материальных расходов в полной сумме по мере передачи ее в пользование работнику в соответствии с нормами бесплатной выдачи специальной одежды, установленными в организации.

– выдачу молока и лечебно-профилактического питания (ЛПП).

Стоимость молока и ЛПП, выдаваемого сотрудникам, занятым на работах с вредными или особо вредными условиями труда, в соответствии с ТК РФ (ст. 222 ТК РФ), признается компенсационной выплатой, связанной с исполнением трудовых обязанностей. Эти расходы для целей налогообложения прибыли следует относить к расходам на оплату труда (п. 4 ст. 255 НК РФ).

– санитарно-бытовое и лечебно-профилактическое обслуживание

Для того, чтобы разобраться, какие расходы организация может включить в мероприятия санитарно – бытового и лечебно – профилактического обслуживания, следует обратиться к ст. 223 ТК РФ.

Согласно этой норме закона, в обязанности работодателя входит совершение следующих расходов:

- на оборудование санитарно – бытовых помещений;
- на оборудование помещений для приема пищи;
- на оборудование комнат для отдыха в рабочее время и психологической разгрузки;
- на оборудование помещений для оказания медицинской помощи (медпункты);
- на оборудование санитарных постов с аптечками, укомплектованными набором лекарственных средств и препаратами для оказания первой медицинской помощи;
- другое.

Согласно подп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ плательщики налога на прибыль вправе учесть в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, расходы на обеспечение нормальных условий труда. Следовательно, названные выше расходы должны уменьшать налог на прибыль в соответствии с этой нормой закона. Но так как именно они представляют наибольшую сложность при признании налоговыми органами, остановимся на этом виде расходов более подробно.

Кондиционеры

СанПиН 2.2.4.548-96 "Физические факторы производственной среды. Гигиенические требования к микроклимату производственных помещений. Санитарные правила и нормы." регламентирует показатели микроклимата на рабочих местах всех видов производственных помещений и является обязательным для исполнения работодателями. Например, в летний период температура в офисе не должна превышать 23–25 °С. Если это не так, то ситуация должна быть исправлена, в частности, путем установки кондиционеров.

Таким образом, расходы на покупку и установку кондиционеров можно считать экономически обоснованными и направленными на получение дохода, а, следовательно, учитывать при исчислении налога на прибыль.

Аналогичная позиция высказана судами в Постановлениях ФАС ПО от 21.08.2007 г. № А57-10229/06-33, от 27.09.2006 г. №А12-5976/06-С61, от 26. 07.2006 г. № А55-32558/2005, ФАС ЗСО от 22.03.2006 г. № Ф04-1851/2006 (20801-А45-40).

Бытовая техника, кухонная мебель и т. д.

СНиП 2.09.04-87 "Административные и бытовые здания". В п. 2.49 и п. 2.52 устанавливает, что в организациях должны быть предусмотрены столовые и комнаты для приема пищи, оборудованные плитой, холодильником, кипятильником и т. д. Установить конкретный перечень

оборудования организация может путем издания соответствующего приказа. Таким образом, расходы на приобретение названных (и тех, которые организация сочтет необходимыми) предметов должны уменьшать налог на прибыль.

Аналогичная позиция высказана судами в Решении арбитражного суда г. Москвы от 09.11.2006 г. № А40-9485/06-76-9, Постановлении ФАС ЦО от 31.08.2005 г. №А09-18881/04-12, Постановлении ФАС УО от 15.10.2007 г., Постановлении ФАС ЦО от 31.01.2007 г. №А08-13527/05-7, Решении арбитражного суда г. Москвы 09.11.2006 года №А40-9485/06-76-95, Постановлении ФАС ПО от 27. 04.2007 г. № А55-11750/06-3.

Пылесосы, чистящие, моющие средства и т. д.

В Постановлениях ФАС ЗСО от 02.04.2007 года № Ф04-1822/2007 (32980-А27-40), ФАС ПО от 28.08.2007 г. № А55-17548/06, ФАС УО от 15.10.2007 г. №Ф09-8348/07-С2 высказана позиция, что покупка пылесосов, а также чистящих и моющих средств должна быть учтена в расходах при исчислении налога на прибыль, так как поддержание чистоты в офисе относится к созданию нормальных условий труда и является обязанностью работодателя.

В Письме УФНС по г. Москве от 06.10.2006 г. № 20-12/89121.1 предлагается для подтверждения обоснованности расходов на поддержание гигиены в офисе использовать нормы Федерального закона от 30.03.1999 № 52-ФЗ «О санитарно – эпидемиологическом благополучии населения». Аналогичное мнение высказано и в Письмах Минфина России от 11.04.2007 г. № 03-03-06/1/229 и УФНС по г. Санкт-Петербургу от 03.04.2006 г. № 02-05/07859.

Питьевая вода

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.08.2008 № А19-17095/07-50-Ф02-3307/08 и Постановление ФАС Московского округа от 27.01.2009 № КА-А40/13199-08, отнесло расходы на питьевую воду для сотрудников офиса к экономически обоснованным и направленным на получение дохода, так как они напрямую связаны с обеспечением нормальных условий труда.

Вторая группа

Расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации, расходы на гражданскую оборону в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации.

Третья группа

Эта группа расходов включает в себя обучение работников в области охраны труда, которое можно разделить на два вида:

- обучение персонала безопасным методам и приемам выполнения работ и оказания первой помощи пострадавшим на производстве, инструктаж по охране труда, стажировка на рабочем месте, проверка знаний требований охраны труда;
- обучение специалистов по охране труда.

Эти мероприятия следует относить к обеспечивающим нормальные условия труда и учитывать их в расходах, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, в соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Финансирование работ по охране труда

Финансирование мероприятий по охране труда в организации осуществляется за счет:

- средств, затраты по которым относят на себестоимость продукции, если мероприятия носят некапитальный характер;
- сметы расходов бюджетных организаций, если мероприятия носят некапитальный характер;
- средств амортизационного фонда, предназначенных на капитальный ремонт, если мероприятия проводятся одновременно с капитальным ремонтом основных средств;
- банковского кредита, если мероприятия входят в комплекс кредитуемых банком затрат по внедрению новой техники или расширению производства;
- капитальных вложений, включая фонд развития производства, если мероприятия являются капитальными.

Также финансирование осуществляется в рамках соответствующих целевых программ за счёт средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов. При этом могут быть использованы средства, полученные из сумм штрафов, налагаемых за нарушение законодательства по охране труда и добровольных взносов организаций и физических лиц.

Финансирование мероприятий по улучшению условий и охраны труда работодателями (за исключением государственных унитарных предприятий и федеральных учреждений) осуществляется в размере не менее 0,2% суммы затрат на производство продукции (работ, услуг). Типовой перечень ежегодно реализуемых работодателем за счет указанных средств мероприятий по улучшению условий и охраны труда и снижению уровней профессиональных рисков устанавливается федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере труда.

Затраты на мероприятия, профилактику и ликвидацию чрезвычайных ситуаций

Затраты, связанные с предупреждением и ликвидацией ЧС, по своему экономическому содержанию так же могут быть отнесены к составляющим экономического ущерба от ЧС.

Как правило, это документируемые фактически осуществляемые затраты, относимые к специфическому разделу косвенного ущерба от ЧС.

В соответствии со временем реализации могут быть выделены следующие три группы затрат, связанных с предупреждением и ликвидацией ЧС: затраты, осуществляемые до наступления ЧС, в процессе ЧС, после ЧС.

Затраты, осуществляемые до наступления ЧС, - в основном это затраты на проведение превентивных мероприятий по предупреждению ЧС.

Связь этого вида затрат с ущербом от ЧС (тем более конкретных ЧС) условна и носит исключительно расчетный характер, хотя сами затраты документально подтверждаемы.

Учет влияния этого вида затрат аналогичен принятому в экономике учету амортизации в стоимости выпускаемой продукции.

Затраты, осуществляемые в процессе ЧС, - в основном это затраты на проведение аварийно-восстановительных и спасательных работ, связанных с ликвидацией и локализацией ЧС.

Этот вид затрат непосредственно связан с каждой конкретной ЧС и может быть достаточно строго документирован.

На основании учета особенностей этого вида затрат высказываются предложения о целесообразности их включения в состав прямого экономического ущерба.

Затраты, осуществляемые после ЧС, - в основном это затраты на ликвидацию последствий ЧС, и полное или частичное возмещение ущерба от ЧС.

Этот вид затрат также непосредственно связан с каждой конкретной ЧС и может быть документирован.

Учет этого вида затрат в качестве элемента экономического ущерба от ЧС может привести к эффекту двойного счета, поскольку в составе этих затрат частично повторяются элементы прямого ущерба от ЧС.

В соответствии с действующей практикой на содержательном уровне затраты, связанные с предупреждением и ликвидацией ЧС, могут быть подразделены (конкретизированы) на следующие виды затрат:

- затраты на проведение поисковых работ в зонах ЧС;
- затраты на проведение аварийно-спасательных работ в зонах ЧС ;
- затраты на проведение неотложных аварийно-восстановительных работ на объектах, пострадавших в результате ЧС;
- затраты на закупку, доставку и кратковременное хранение материальных ресурсов для первоочередного жизнеобеспечения пострадавшего населения;
- затраты на развертывание и содержание временных пунктов проживания и питания для эвакуируемых пострадавших граждан в течение необходимого срока, но не более месяца;
- возмещение расходов, связанных с привлечением в установленном порядке сил и средств МЧС России, других федеральных органов исполнительной власти, а также организаций для проведения экстренных мероприятий по ликвидации ЧС;
- затраты на погашение государственных жилищных сертификатов, выдаваемых гражданам Российской Федерации, лишившимся жилья в результате ЧС (на общую сумму не более 25% средств резервного фонда);
- затраты на оказание единовременной материальной помощи пострадавшим гражданам;
- расходы на социальные выплаты лицам, пострадавшим в результате ЧС, другие виды текущих затрат (расходов) на предотвращение и ликвидацию последствий ЧС;
- капитальные вложения, направляемые на предотвращение и ликвидацию последствий ЧС.
- Затраты, связанные с предупреждением и ликвидацией ЧС, осуществляются за счет средств, получаемых из разных источников финансирования:
 - федерального бюджета;
 - бюджетов субъектов федерации;
 - местных бюджетов;
 - предприятия (организации);
 - других источников.

Учитывая разнообразие видов затрат, связанных с предупреждением и ликвидацией ЧС, существенные различия в содержании затрат, осуществляемых до, в течение и после ЧС, разнообразие источников их финансирования, построение сводного показателя Затраты, связанные с предупреждением и ликвидацией ЧС, (всего) носят условный и экономически малосодержательный характер.

При проведении прогнозно-аналитических исследований социально-экономического развития Российской Федерации с учетом фактора ЧС, обосновании требований к бюджету Российской Федерации, выработке экономической политики и стратегии развития страны, мероприятий целевых комплексных программ необходимы учет всех указанных выше составляющих экономического ущерба от ЧС и реализация системного подхода к проблеме.

В то же время при организации практической работы по сбору статистических сведений об экономическом ущербе от ЧС и при построении форм государственной статистики экономического ущерба от ЧС необходимо ориентироваться преимущественно на документально подтвержденную на уровне организаций (предприятий) и муниципальных образований информацию.

Налоговый учет расходов на мероприятия по охране труда

Расходы в сфере охраны труда подразделяются следующим образом: расходы на мероприятия по охране труда; расходы компенсационного характера, обусловленные работой в неблагоприятных условиях труда; выплаты по возмещению вреда пострадавшим в связи с несчастными случаями на производстве и профессиональными заболеваниями. В настоящее время эти выплаты осуществляются в соответствии с Федеральным законом от 24.07.1998 г. N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний".

Учет фактических расходов на мероприятия по охране труда в организациях производится согласно Федеральному закону от 06.12.2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", нормативным правовым актам, регламентирующим порядок ведения хозяйственных операций по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности, а также иным нормативным документам, принятым во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 6.03.1998 г. N 283.

В связи с введением в действие главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй Налогового кодекса Российской Федерации с 1 января 2002 г. осуществляется не только бухгалтерский, но и налоговый учет. При этом за основу взят учет расходов по элементам (ст. 253 НК РФ):

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

В соответствии с п. п. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации на обязательное пенсионное страхование, в Фонд социального страхования Российской Федерации на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, относятся к прочим расходам, связанным с

производством и реализацией. Взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации, также отнесены к прочим расходам (п. п. 45 п. 1 ст. 264 НК РФ).

В п. 16 ст. 255 "Расходы на оплату труда" НК РФ указано, что к расходам на оплату труда относятся суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации.

Налоговый учет затрат в сфере охраны труда регламентируется ст. 254, 255, 264 и 269 главы 25 НК РФ.

В п. п. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ введено понятие "нормальные условия труда и меры по технике безопасности, предусмотренные законодательством". Нормальные условия труда - это условия труда, соответствующие государственным нормативным требованиям охраны труда.

В соответствии со ст. 211 Трудового кодекса Российской Федерации государственные нормативные требования охраны труда - требования, которые содержатся в федеральных законах и иных нормативных правовых актах Российской Федерации и законах, иных нормативных правовых актах субъектов Российской Федерации об охране труда и устанавливают правила, процедуры и критерии, направленные на сохранение жизни и здоровья работников в процессе трудовой деятельности.

В п. п. 3 п. 1 ст. 254 "Материальные расходы" НК РФ указано, что к материальным расходам относятся затраты налогоплательщика на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества. Расходы на их приобретение и применение для обеспечения безопасных условий труда учитываются как материальные расходы. Расходы на эти цели некапитального характера должны быть обоснованы и подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации (ст. 252 НК РФ)

Расходы на приобретение специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты учитываются в целях налогообложения согласно п. п. 3 п. 1 ст. 254 "Материальные расходы" НК РФ.

Основанием для определения размера расходов являются Типовые отраслевые нормы бесплатной выдачи работникам специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, утвержденные постановлением Минтруда России от 8.12.1997 г. N 61, от 16.12.1997 г. N 63, от 25.12.1997 г. N 66, от 26.12.1997 г. N 67, от 29.12.1997 г. N 68, от 30.12.1997 г. N 69, от 31.12.1997 г. N 70, от 22.07.1999 г. N 25, от 12.10.2001 г. N 73 , а также Межотраслевые правила обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденные приказом Минздравсоцразвития от 01.06.2009 г. N 290н (с изменениями и дополнениями от 21.11.1999 г. N 39).

К материальным расходам, учитываемым в целях налогообложения, относятся расходы на приобретение мыла, смывающих и обезвреживающих средств в соответствии с нормами бесплатной

выдачи работникам смывающих и обезвреживающих средств, порядком и условиями их выдачи, утвержденными приказом Минздравсоцразвития России от 17.12.2010 г. N 1122 "Об утверждении типовых норм бесплатной выдачи работникам смывающих и (или) обезжиривающих средств и стандарта безопасности труда "Обеспечение работников смывающими и (или) обезжиривающими средствами".

Согласно ст. 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральных формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Начисления компенсирующего характера к тарифным ставкам и окладам, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе работой в тяжелых, вредных и особо вредных условиях труда, расходы на оплату дополнительного отпуска и сокращенного рабочего дня учитываются в целях налогообложения согласно п. 3 ст. 255 "Расходы на оплату труда" НК РФ.

Сокращенный рабочий день и дополнительный отпуск предоставляются согласно постановлению Госкомтруда СССР и президиума ВЦСПС от 25.10.1974 г. N 298/п-22 "Об утверждении списка производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых дает право на дополнительный отпуск и сокращенный рабочий день".

Перечень прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, учитываемых в целях налогообложения и уменьшающих налоговую базу, приведен в ст. 264 НК РФ. В п. п. 7 п. 1 этой статьи указано, что расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации, относятся к прочим расходам. В ст. 264 НК РФ приведены виды расходов по обеспечению нормальных условий труда и мер техники безопасности. Что касается расходов на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными и тяжелыми условиями труда, то лечение таких заболеваний входит в обязанность страховщиков, осуществляющих обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. В ст. 8 Федерального закона от 24.07.1998 г. N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" указано, что обеспечение по страхованию осуществляется в виде пособия по временной нетрудоспособности, страховых выплат и в виде оплаты дополнительных расходов, связанных с повреждением здоровья застрахованного, на его медицинскую, социальную и профессиональную реабилитацию. Эти расходы оплачиваются Фондом социального страхования за счет средств на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Взносы на страхование учитываются согласно п. п. 45 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Для целей налогообложения принимаются как производственные расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке, предусмотренном п. п. 23 п. 1 и п. 3 ст. 264 НК РФ. Пункт 3 детализирует порядок учета этих затрат: к расходам налогоплательщика на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями относятся расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой (в

том числе с повышением квалификации кадров), в соответствии с договорами с такими учреждениями.

Указанные расходы включаются в состав прочих расходов, если:

1) соответствующие услуги оказываются российскими образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;

2) подготовку (переподготовку) проходят работники налогоплательщика, состоящие в штате, а для эксплуатирующих организаций, в соответствии с законодательством Российской Федерации отвечающих за поддержание квалификации работников ядерных установок, - работники этих установок;

3) программа подготовки (переподготовки) способствует повышению квалификации и более эффективному использованию подготавливаемого или переподготавливаемого специалиста в этой организации в рамках деятельности налогоплательщика.

В п. п. 35 п. 1 ст. 264 НК РФ установлено, что к производственным расходам относятся расходы некапитального характера, связанного с совершенствованием технологии, организации производства и управления. Очевидно, что мероприятия по охране труда попадают под действие данного подпункта.

Перечни материальных расходов, расходов на оплату труда и прочих расходов (ст. 254, 255 и 264 НК РФ) являются открытыми. Это означает, что налогоплательщики могут включать в их состав все затраты, предусмотренные законодательством и трудовыми или коллективными договорами. Следовательно, порядок принятия затрат, например, на приобретение работодателями средств индивидуальной защиты определяется в первую очередь положениями законодательства по охране труда. Если определены нормативы обеспечения средствами индивидуальной защиты, то в целях налогообложения будут учтены только расходы в пределах этих нормативов. Но если в коллективном договоре будет указано, что работники обеспечиваются средствами индивидуальной защиты в размерах, определяемых фактическими потребностями, а не типовыми нормами, то появляется возможность отнесения расходов на затраты.