

УДК 657.471.62

М.А. Жидкова

канд. экон. наук, доц., МАДИ,

тел.: 8(499)155-08-10,

e-mail: zhidkova_m_a@mail.ru

Н.В. Казицкая

канд. экон. наук, доц., МАДИ,

тел.: 8(499)155-08-10,

e-mail: kazitskaya@mail.ru

БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСКИХ РАСХОДОВ

Аннотация. В статье в наглядной форме рассмотрены понятие и порядок отражения в учете представительских расходов, даны пояснения по оформлению фактов хозяйственной жизни в регистрах бухгалтерского и налогового учета. Материал основан на действующей нормативной базе с учетом последних изменений и дополнений.

Ключевые слова: представительские расходы, учет расходов по обычным видам деятельности, налогообложение прибыли.

Введение

В современных условиях трудно представить себе организацию, которая существовала бы обособленно, не имея каких-либо связей с другими экономическими субъектами. Приобретая сырье, осуществляя процесс производства и реализации продукции, хозяйствующий субъект устанавливает определенные экономические связи. Занимаясь бизнесом, организация нередко проводит встречи и приемы представителей других организаций, в результате проведения которых заключает необходимые

сделки. Однако проведение таких встреч влечет за собой определенные затраты, которые, являясь по своей сути коммерческими, составляют так называемые представительские расходы.

К сожалению, в связи с тем, что в бухгалтерском и налоговом законодательстве много спорных моментов, организации затрудняются правильно отразить эти расходы в учете. Ситуация с представительскими расходами осложняется тем, что для уменьшения налогооблагаемой прибыли их можно списать только в пределах норм.

Сущность и состав представительских расходов

Представительские расходы – это затраты организации по приему и обслуживанию представителей других организаций, участвующих в переговорах для установления и поддержания сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) организации.

Полный перечень представительских расходов приведен в Налоговом кодексе (п. 2 ст. 264 НК РФ), куда относятся затраты [1]:

- 1) по проведению официального приема (завтрака, обеда, ужина или другого аналогичного мероприятия) представителей других организаций;
- 2) по транспортному обеспечению представителей других организаций, связанному с их доставкой до места проведения встречи и обратно;
- 3) по буфетному обслуживанию лиц, участвующих во встрече во время переговоров;
- 4) по оплате услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

Указанные выше расходы могут быть отнесены не только в отношении представителей других организаций, участвующих в переговорах, физических лиц – клиентов организации, участников совета директоров (правления) или иного руководящего органа, но и в отношении

официальных лиц самой организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах.

Этот перечень является исчерпывающим, так как затраты на организацию развлечений и отдыха, оплату виз и проживания участников переговоров представительскими расходами не являются.

Сумма представительских расходов уменьшает налогооблагаемую прибыль только при условии, что она не превышает 4% от затрат организации на оплату труда (п. 1 ст. 264 НК РФ). Размер представительских расходов и расходы на оплату труда берутся для расчета норматива нарастающим итогом с начала года.

Порядок отражения в учете представительских расходов

В бухгалтерском учете представительские расходы формируют расходы по обычным видам деятельности [5]. Они не нормируются и включаются в расходы по обычным видам деятельности в сумме фактически произведенных затрат.

И в бухгалтерском, и в налоговом учете расходы должны быть документально подтверждены [2].

Оформление первичных документов, связанных с представительскими расходами состоит фактически из трех последовательных этапов:

- 1) оформление общих документов;
- 2) оформление документов, связанных с конкретным мероприятием;
- 3) оформление документов, подтверждающих фактическое расходование денежных средств.

Документами, подтверждающими представительские расходы, являются (письма Минфина от 13.11.2007 № 03-03-06/1/807, УФНС по г. Москве от 12.04.2007 № 20-12/034115, от 22.12.2006 № 21-11/113019@, от 16.05.2006 № 20-12/41851, от 23.12.2005 № 20-12/97007):

- 1) приказ (распоряжение) руководителя организации об осуществлении расходов на указанные цели;
- 2) смета представительских расходов;
- 3) акт об осуществлении представительских расходов, подписанный руководителем организации, с указанием сумм фактически произведенных представительских расходов;
- 4) отчет о представительских расходах, составленный конкретно по проведенным представительским мероприятиям, в котором отражаются цель представительских мероприятий и результаты их проведения, дата и место проведения, программа мероприятий, состав приглашенной делегации, участники принимающей стороны и величина расходов на представительские цели.

Перед организацией встречи с партнерами руководитель предприятия издает приказ, в котором назначается место проведения переговоров, указывается дата и точный адрес, перечисляются все приглашенные на встречу партнеры, выделяются цели и задачи переговоров, утверждается программа мероприятия, назначается комиссия по контролю над представительскими расходами и выбирается ответственное лицо (при необходимости).

Затем руководитель организации утверждает смету представительских расходов, ответственному лицу выдаются денежные средства для организации переговоров.

Отчет и акт о представительских расходах на проведение деловой встречи, а также авансовый отчет оформляются по окончании встречи. Все расходы, перечисленные в отчете о представительских расходах, должны быть подтверждены первичными документами (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Отчет о представительских расходах составляет ответственное лицо, а затем назначенная комиссия по контролю над представительскими расходами утверждает акт о представительских расходах.

Ответственное лицо возвращает неиспользованные суммы в бухгалтерию и представляет авансовый отчет со всеми первичными документами, подтверждающими расходование денежных средств.

Данные расходы отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с кредитом счетов 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [4].

Если организация занимается торговой деятельностью, то представительские расходы могут отражаться на счете 44 «Расходы на продажу».

При определении финансового результата представительские расходы списываются на счет 20 «Основное производство» или сразу относятся на счет 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» (в зависимости от того, какой способ списания управленческих расходов закреплен в учетной политике организации).

Как правило, представительские расходы осуществляются подотчетными лицами, поэтому признание представительских расходов осуществляется по мере утверждения авансового отчета подотчетного лица [3].

Рассмотрим на примере отражение в бухгалтерском учете представительских расходов.

Пример 1. В марте 2014 г. ООО «АТП» принимало делегацию, прибывшую на переговоры для заключения договоров о предоставлении услуг по перевозке грузов.

Для обеспечения приема делегации были оплачены расходы на проведение завтраков, обедов и ужинов на сумму 11 800 руб., в том числе НДС 18% – 1800 руб.

Для оплаты представительских расходов работнику ООО «АТП» Сергееву А.А. выдали аванс в сумме 15 000 руб., на основании расходного кассового ордера.

В бухгалтерском учете ООО «АТП» выдача денежных средств под отчет отражена следующим образом:

Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
Выданы Сергееву А.А. наличные денежные средства для оплаты представительских расходов	15000,00	71	50-1

Как уже отмечалось, что при отражении в учете представительских расходов следует помнить, что они являются нормируемыми для целей налогообложения прибыли в размере 4% от фонда оплаты труда.

Фонд оплаты труда сотрудников ООО «АТП» 750 000 руб., тогда норматив представительских расходов 30 000 руб.

Следовательно, данные расходы могут быть приняты к учету в полном объеме.

При учете представительских расходов в бухгалтерии ООО «АТП» сделаны следующие записи:

Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
Учтены представительские расходы (11800 – 1800)	10000,00	26	71
Отражена сумма НДС по представительским расходам (на основании счета-фактуры поставщика)	1800,00	19	71
Принят к вычету НДС	1800,00	68	19

Рассмотрим ситуацию, когда сумма представительских расходов не может быть полностью отражена в составе затрат при определении налогооблагаемой прибыли.

Пример 2. Представительские расходы ООО «АТП» на 01 июля 2014 г. составили 59 000 руб., в том числе НДС 18% – 9000 руб.

Сумма расходов на оплату труда за полугодие равна 750 000 руб. и величина представительских расходов, соответствующих нормативу, 30 000 (750 000·4%) руб.

В бухгалтерском учете ООО «АТП» отражены следующие операции:

Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
Учтены представительские расходы (59 000 – 9000)	50 000,00	26	60, 71, 76
Отражена сумма НДС по представительским расходам (на основании счета-фактуры поставщика)	9000,00	19	60, 71, 76
Принят к вычету НДС по расходам в пределах норм (п. 7 ст. 171 НК РФ) (30000·18% / 118 %)	4576,27	68	19
Учтена сумма НДС сверх норм (9000 – 4576,27)	4423,73	91-2	19
Начислено постоянное налоговое обязательство ((59 000 – 9000) – (30 000 – 4576,27))·20%	4915,25	99	68

Гораздо удобнее не включать «входной» НДС по сверхнормативным представительским расходам в состав затрат в том месяце, в котором были учтены указанные расходы, а учитывать его на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям» до конца года [7].

Показатель, необходимый для расчета норматива (расходы на оплату труда) становится известен организации лишь по окончании отчетного года, а подобные затраты могут быть понесены значительно раньше, например в 1 квартале. Поэтому нужно ежеквартально корректировать сумму представительских расходов, признаваемых при расчете базы по налогу на прибыль [6].

В конце года необходимо составить справку-расчет, в которой следует указать:

1) сумму представительских расходов, которая была учтена при расчете налога на прибыль за год;

2) сумму «входного» НДС, которая может быть предъявлена к налоговому вычету в отношении представительских расходов.

Особого внимания заслуживает вопрос о признании в составе налоговых расходов затрат на переговоры, которые не принесли положительных результатов.

С учетом того что налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, обоснованность расходов, уменьшающих при налогообложении полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата (письмо УФНС по г. Москве от 19.10.2012 № 16-15/099933@).

В силу принципа свободы экономической деятельности налогоплательщик осуществляет деятельность самостоятельно, на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

Обоснованность расходов для налогообложения должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской деятельности, и не зависеть от результата такой деятельности (постановление ФАС СКО от 23.04.2013 № А32-7901/2012).

Следовательно, признание представительских расходов обоснованными не может быть поставлено в зависимость от наличия конкретных результатов переговоров или подписания по итогам проведения встреч договоров (постановление ФАС ЦО от 27.08.2009 по делу № А48-2871/08-18).

Таким образом, если по итогам деловой встречи, на проведение которой организация понесла расходы, не достигнуто конкретных результатов, то расходы на ее организацию можно признать в составе представительских расходов в целях налогообложения при условии их

документального подтверждения. При этом особенно внимательно необходимо отнестись к описанию результатов встречи в отчете о произведенных представительских расходах.

Далее рассмотрим вопрос о возможности отнесения к представительским расходам затрат на приобретение спиртных напитков, используемых для проведения официального приема.

Ранее налоговые органы однозначно утверждали, что подобные затраты не относятся к представительским расходам, поскольку они не приведены в п. 2 ст. 264 НК РФ.

Однако в последнее время, в том числе под влиянием сложившейся арбитражной практики, позиция контролирующих ведомств кардинально изменилась.

Учитывая разъяснения налоговых органов и Минфина (письмо Минфина от 16.08.2006 № 03-03-04/4/136), а также арбитражную практику, расходы на приобретение спиртных напитков могут быть учтены при исчислении налога на прибыль при соблюдении следующих условий:

- 1) спиртные напитки приобретались для проведения официального приема (официальных переговоров);
- 2) есть документальное подтверждение расходов на организацию приема (в том числе, на приобретение спиртных напитков);
- 3) количество приобретенных напитков сопоставимо с количеством лиц, участвующих в переговорах.

При включении расходов на приобретение алкоголя в состав представительских расходов в целях налогообложения следует сопоставить количество приобретенных спиртных напитков с количеством лиц, участвующих в переговорах.

Слишком большое количество закупленного алкоголя на 1 лицо, скорее всего, обратит внимание налоговых органов, что может привести к исключению данных расходов из затрат, учитываемых при исчислении

налога на прибыль по причине их экономической необоснованности (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Следует отметить, что затраты на приобретение продуктов питания и одноразовой посуды, израсходованной для организации официального приема и буфетного обслуживания клиентов при проведении деловых переговоров и презентаций услуг, также можно учесть в составе представительских расходов при определении налогооблагаемой прибыли при документальном подтверждении указанных затрат (письмо УФНС по г. Москве от 06.10.2006 № 20-12/89121.2).

Согласно разъяснениям налоговых органов и Минфина (письмо Минфина РФ от 16.11.2009 № 03-03-06/1/759), расходы по проведению деловых встреч, например, в ресторане могут быть учтены при расчете налога на прибыль только в случае, если такая встреча носит официальный характер.

Кроме этого, указанные представительские расходы должны быть документально подтверждены. Документальным подтверждением этих расходов могут быть счета ресторанов, отчеты о проведенной встрече.

Если проведенные встречи не носят официального характера (например, ужин в ресторане или неофициальная встреча в кафе с потенциальными партнерами, организованная командированным сотрудником в городе проживания этих партнеров) либо отсутствуют документы, подтверждающие проведение официальных деловых переговоров, расходы по их проведению не учитываются для целей налогообложения прибыли (письма Минфина РФ от 16.11.2009 № 03-03-06/1/759, УФНС по г. Москве от 16.05.2006 № 20-12/41851, от 23.12.2005 № 20-12/97007, от 23.12.2005 № 20-12/95338).

Иногда в рамках официального приема делегаций, продолжающего несколько дней, принимающая сторона оплачивает завтраки, обеды и ужины для их представителей. Такие 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).

Итак, налоговый учет расходов на проведение встреч в ресторанах, кафе или барах зависит от того, носит ли такая встреча официальный характер. Если да, то такие расходы можно включить в состав представительских расходов в целях налогообложения прибыли. При этом, официальный характер встречи должен подтверждаться соответствующими документами (приказ о проведении встречи, смета на предстоящие затраты, акт (отчет) о произведенных затратах, отчет о проведенной встрече, протокол).

Заключение

Несовершенство законодательства порождает достаточно много спорных ситуаций в бухгалтерском и налоговом учете представительских расходов. Для целей налогообложения прибыли представительские расходы являются ограничиваемыми. Положения ст. 264 НК РФ в части отнесения расходов к представительским сформулированы нечетко.

Следовательно, налогоплательщикам необходимо учитывать разъяснения официальных органов, арбитражную практику или быть готовыми отстаивать свои интересы в судебном порядке.

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. 04.10.2014).
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. 28.12.2013) «О бухгалтерском учете».

3. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (ред. 24.12.2010)
«Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».
4. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000. № 94н (ред. 08.11.2010)
«Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».
5. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. 27.04.2012)
«Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».
6. Приказ Минфина РФ от 19.11.2002. № 114н (ред. 24.12.2010)
«Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02».
7. Персонал. Оплата труда: сайт «Бератор». – 2007–2014
[Электронный ресурс]. Дата обновления: 19.10.2014.
– URL: <http://www.e.berator.ru> (дата обращения: 19.10.2014).

References

1. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federacii (chast' vtoraya) ot 05.08.2000 N 117-FZ (red. 04.10.2014).
2. Federal'nyi zakon ot 06.12.2011 N 402-FZ (red. 28.12.2013)
«O buhgalterskom uchete».
3. Prikaz Minfina RF ot 29.07.1998 N 34n (red. 24.12.2010)
«Ob utverzhdenii Polozheniya po vedeniyu buhgalterskogo ucheta i buhgalterskoi otchetnosti v Rossiiskoi Federacii».
4. Prikaz Minfina RF ot 31.10.2000. N 94n (red. 08.11.2010)
«Ob utverzhdenii Plana schetov buhgalterskogo ucheta finansovo-hozyaistvennoi deyatel'nosti organizacii i Instrukcii po ego primeneniyu».

5. Prikaz Minfina RF ot 06.05.1999 N 33n (red. 27.04.2012)
«Ob utverzhdenii Polozheniya po buhgalterskomu uchetu «Rashody
organizacii» PBU 10/99».

6. Prikaz Minfina RF ot 19.11.2002. N 114n (red. 24.12.2010)
«Ob utverzhdenii Polozheniya po buhgalterskomu uchetu «Uchet raschetov
po nalogu na pribyl' organizacii» PBU 18/02».

7. Personal. Oplata truda: sait «Berator». – 2007–2014.
– URL: <http://www.e.berator.ru> (data obrasheniya: 19.10.2014).

M. Zhidkova,

N. Kazitskaya

Accounting and tax accounting of expense accounts

Abstract. In article in an evident form are considered not only concept and an order of reflection of the accounting of expense accounts, but explanations on registration of the facts of economic life in registers of accounting and tax accounting. Material is based on the operating regulatory base taking into account the last changes and additions.

Key words: expense accounts, the accounting of expenses on usual kinds of activity, the profit taxation.