

2.3. ПРЕДСТАВИТЕЛЬСКИЕ РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ: БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Кисилевич Т.И., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»

Сочинский государственный университет туризма и курортного дела

В статье описаны варианты постановки учета представительских расходов и последующего внутреннего контроля над целесообразностью их совершения и правильностью оформления. Проблемы, освещенные в статье, связаны с определенными сложностями как при учете представительских расходов, так и при осуществлении контроля налоговыми органами за полнотой и правильностью исчисления расходов.

Представительские расходы как расходы, связанные с официальным приемом и (или) обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания сотрудничества, стали неотъемлемой составляющей структуры расходов коммерческих организаций.

Аудит калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) и налоговый аудит расчетов по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость (НДС) позволили нам сделать вывод о том, что некоторые организации не учитывают в составе затрат представительские расходы по ряду некоторых причин:

- считают трудоемким процесс оформления первичной учетной документации по представительским расходам;
- допускают возможности разногласий с налоговыми органами по факту экономической обоснованности понесенных расходов и поэтому хотят избежать возможных судебных издержек;
- считают, что такие расходы не всегда могут производиться для конкретных деловых целей, что трудно проконтролировать и т.д.;
- ограничивают необязательные расходы в посткризисный период экономического развития;
- руководители не осведомлены о предусмотренных Налоговым кодексом РФ (НК РФ) законных способах оптимизации налогообложения.

По нашему мнению, бухгалтерии организации не потребуется много времени для постановки правильного учета представительских расходов и последующего внутреннего контроля над целесообразностью их совершения и правильностью оформления. Для этого организации необходимо разработать и утвердить следующие документы:

- положение о представительских расходах;
- смету;
- форму отчета о совершенных представительских расходах;
- приказ о круге лиц, которым доверено совершение таких расходов от имени организации;
- ежемесячный расчет о сумме расходов по норме и сверхнормативной для формирования налоговой базы по налогу на прибыль.

Считаем также целесообразным предусмотреть в должностных инструкциях некоторых сотрудников в зависимости от их должности обязанность проведения, организации официальных приемов и (или) участия в переговорах с представителями других организаций. В приказе следует указывать не только фамилии сотрудников, но и их должности с регулярным пересмотром в случаях ротации сотрудников (рис. 1).

1. В целях проведения представительских мероприятий в рамках заключенных контрактов, установления взаимного сотрудничества, поиску новых форм развития и осуществления новых видов экономической деятельности установить перечень лиц, которые в соответствии со служебными обязанностями, организуют и (или) участвуют в указанных мероприятиях:

_____	_____
Ф.И.О.	Должность
_____	_____
Ф.И.О.	Должность
_____	_____
Ф.И.О.	Должность

2. Сотрудников, перечисленных в п. 1 Приказа ознакомить с Положением о представительских расходах в организации, сметой и прочими документами.

3. Главному бухгалтеру, ответственному за документальное оформление представительских расходов, обеспечить перечисленных выше сотрудников необходимой информацией о порядке и качестве предоставляемых в бухгалтерскую службу документов

Рис. 1. Фрагмент приказа о круге лиц

В соответствии с пп. 22 п. 1 ст. 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией» НК РФ к прочим расходам налогоплательщика, связанным с производством и реализацией, относятся представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества. В НК РФ приведен закрытый перечень таких расходов. К представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий. К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний. В последние годы при аудиторских проверках нам не встречаются случаи списания расходов на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний по статье «представительские расходы».

Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период (рис. 2).

«Утверждаю»
Организационно-правовая форма, наименование организации
Подпись, Ф.И.О. _____
Должность руководителя _____ утвердившего положение
«__» _____ 2010 г.
М.П.
Положение о представительских расходах в _____ Наименование организации
Основные понятия, используемые в данном Положении:
<ul style="list-style-type: none"> • представительские расходы – расходы, связанные с официальным приемом и (или) обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления), независимо от места проведения указанных мероприятий; • официальный прием – мероприятие, проводимое с участием официальных лиц организаций, в том числе и иностранных; • официальные лица – лица, являющиеся представителями организации, имеющие предоставленные организацией полномочия на участие в официальных мероприятиях и подписание официальных документов

Рис. 2. Образец составленного в организации положения о представительских расходах

1. Общие положения

1.1. Настоящее Положение определяет порядок формирования, расходования средств, выделяемых на представительские расходы организации, порядок их проведения и предоставления отчетности.

1.2. Основной целью проведения представительских мероприятий является проведение переговоров в рамках уже заключенного контракта, установление взаимного сотрудничества по основной деятельности организации и поиску новых форм развития и осуществления новых видов экономической деятельности.

1.3. Проведение представительских мероприятий филиалами и обособленными подразделениями организации осуществляется на основании приказа по организации в рамках сумм, выделяемых по смете на организацию в целом.

1.4. Представительские мероприятия могут осуществляться привлечением сторонних организаций для их подготовки и проведения.

2. Виды представительских расходов

2.1. Организация самостоятельно определяет время, место, бюджет и порядок проведения представительских мероприятий.

2.2. Расходование средств на проведении представительских мероприятий может производиться по следующим направлениям:

- расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для представителей приглашенных организаций, участвующих в переговорах, а также официальных лиц организации, участвующих в переговорах;
- транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно;
- буфетное обслуживание во время переговоров;
- оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате организации, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

3. Порядок финансирования представительских расходов

3.1. Источником формирования представительских расходов являются доходы, полученные организацией от предпринимательской деятельности.

3.2. Представительские расходы по источнику финансирования относятся на расходы организации, связанные с уставной деятельностью.

3.3. Контроль над соблюдением предельных размеров представительских расходов осуществляется бухгалтерией организации на основании сметы.

3.4. Сметой организации могут быть предусмотрены представительские расходы, осуществляемые за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации при наличии соответствующего решения собственника.

4. Порядок использования средств на представительские расходы

4.1. Принимая решение о проведении официального приема, руководитель организации издает приказ о направлении приглашения на деловую встречу, содержащий в обязательном порядке цель прибытия представителей приглашенной организации, и назначает ответственного за мероприятие.

4.2. Ответственный за мероприятие разрабатывает и утверждает программу мероприятия у руководителя организации с планируемой суммой расходов.

4.3. На основании утвержденной программы ответственный получает наличные денежные средства под отчет или предъявляет в бухгалтерию счет на авансирование мероприятия на основании заключенного договора.

4.4. В течение трех дней с момента окончания мероприятия ответственный за его проведение составляет отчет о произведенных представительских расходах с приложением к нему первичных расходных документов.

4.5. При оплате наличными средствами остаток неизрасходованных денежных средств в течение трех дней вносится в кассу организации.

4.6. При оплате представительских расходов безналичным путем в течение трех дней производится сверка расчетов с контрагентом.

4.7. Размер представительских расходов, производимых за наличный расчет, не может превышать законодательно установленный предельный размер расчетов между юридическими лицами.

5. Порядок оформления представительских расходов

5.1. По окончании мероприятия лицом, ответственным за проведение мероприятия по приказу, составляется акт установленной формы, подтверждающий фактически произведенные расходы, с приложением к нему первичных оправдательных документов.

5.2. Расходы капитального характера, связанные с оборудованием места проведения мероприятий, к представительским расходам не относятся.

5.3. При совершении расходов за наличный расчет ответственным лицом составляется авансовый отчет с приложением первичных учетных документов.

5.4. При совершении расходов безналичным путем ответственным лицом представляется в бухгалтерию все необходимые бухгалтерские и иные документы (счета, счета-фактуры, договор, маршрутный лист, наряд-каз, путевой лист и т.п.).

6. Порядок учета представительских расходов

6.1. Контроль над правильностью документального оформления представительских расходов, их отражения в бухгалтерском и налоговом учете осуществляет бухгалтерия организации.

6.2. Нормирование представительских расходов для целей налогообложения осуществляется также бухгалтерией.

6.3. При превышении размера представительских расходов по сравнению с плановой величиной решение об их оплате и отражении в учете принимается руководителем организации на основании служебной записки главного бухгалтера.

6.4. Необходимыми документами для надлежащего исполнения данного положения являются:

- смета представительских расходов (табл.1);
- форма отчета о совершенных представительских расходах (табл.2);
- приказ о круге лиц, которым доверено совершение таких расходов от имени организации;
- форма ежемесячного расчета о сумме расходов по норме и сверхнормативной для формирования налоговой базы по налогу на прибыль (табл. 3).

7. Изменения положения

7.1. Данное положение может быть изменено или дополнено при изменении законодательных и нормативных актов, регулирующих условия формирования и использования представительских расходов при необходимости дополнительных расходов, не учитываемых данным положением.

Смета представительских расходов может составляться как на календарный год по организации в целом, так и на конкретное мероприятие и содержать следующую информацию (табл. 1).

Таблица 1

СМЕТА ПРЕДСТАВИТЕЛЬСКИХ РАСХОДОВ на 2010 Г.

«Утверждаю»

Организационно-правовая форма _____
наименование организации _____
Подпись, Ф.И.О. _____
Должность руководителя _____
утвердившего смету
«__» _____ 2010 г.
М.П.

№	Наименование расходов	Сумма, руб.
1	Проведение официального приема (завтрак, обед или иное аналогичное мероприятие)	500 000
2	Транспортное обеспечение доставки лиц к месту проведения представительского мероприятия и обратно	100 000
3	Буфетное обслуживание во время проведения переговоров	150 000
4	Оплата услуг приглашенных переводчиков по обеспечению перевода во время проведения представительского мероприятия	100 000
5	Итого	850 000

Примечания к табл. 1.

- Суммы расходов приведены без учета (с учетом) НДС.
- Суммы представительских расходов по направлениям могут быть (не могут быть) скорректированы в случаях перерасхода по одному наименованию за счет экономии других.

Следует отметить, что наличие сметы на каждое планируемое мероприятие, исходя из норм НК РФ, не требу-

ется, так как в ст. 252 НК РФ содержится лишь требование о том, что все расходы должны быть документально подтверждены. В соответствии с письмом Министерства финансов РФ от 13 ноября 2007 г. №03-03-06/1/807, письмо Управления Федеральной налоговой службы РФ по г. Москве от 22 декабря 2006 г. №21-11/113019@ и др. смета представительских расходов является документальным подтверждением понесенных расходов.

Можно в качестве образца применить форму сметы представительских расходов для конкретного мероприятия (табл. 2).

Таблица 2

ОТЧЕТ О СОВЕРШЕННЫХ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСКИХ РАСХОДАХ

«Утверждаю»

Организационно-правовая форма _____
наименование организации, _____
Подпись, Ф.И.О., _____
Должность руководителя _____
утвердившего смету
«__» _____ 2010 г.
М.П. _____
Место проведения _____
Наименование организаций-участников _____
Приглашенные лица организаций-участников (планируемое
число участников) _____
Участники со стороны организации _____ человек.
Источник финансирования _____
Планируемая общая сумма расходов _____
Ответственный за проведение мероприятия _____
Цель встречи _____
Способ расчетов _____
Особые условия _____

№	Наименование расходов	Сумма, руб.
1	Проведение официального приема (завтрак, обед или иное аналогичное мероприятие)	50 000
2	Транспортное обеспечение доставки лиц к месту проведения представительского мероприятия и обратно	8 000
3	Буфетное обслуживание во время проведения переговоров	15 000
4	Расходы на цветы*	3 000
5	Итого	76 000

Примечание к табл. 2.

Арбитражные суды признали правомерным включение в состав представительских расходов затраты на цветы:

- постановление Федерального арбитражного суда (ФАС) Поволжского округа от 1 февраля 2005 г. №А57-1209/04-16;
- постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 11 мая 2006 г. №Ф04-2610/2006(22165-А46-40).

Таким образом, вопрос о целесообразности составления сметы решается организацией самостоятельно.

Существует судебная практика в поддержку налогоплательщика. Позиция судов заключается в том, что гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ не содержит перечня документов, которыми надлежит подтверждать представительские расходы в целях исчисления налога на прибыль (постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 января 2008 г. по делу №А56-338/2007, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 августа 2007 г. по делу №А56-3739/2006 (определением Высшего арбитражного суда РФ (ВАС РФ) от 20 февраля 2008 г. №16343/07 отказано в передаче данного дела в президиум ВАС РФ)).

Подавляющее большинство нами аудируемых организацией составляет и утверждает сметы на каждое планируемое мероприятие.

Бухгалтерия организации для целей налогового учета производит расчет суммы расходов, включаемой в прочие расходы для целей налогового учета.

Предельная величина для целей налогообложения определяется нарастающим итогом с начала отчетного года. Напомним, что представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

Форма ежемесячного расчета о сумме расходов по норме и сверхнормативной для формирования налоговой базы по налогу на прибыль может содержать следующую информацию (табл. 3).

Таблица 3

**РАСЧЕТ СУММЫ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСКИХ
РАСХОДОВ ПО НОРМЕ И СВЕРХ НОРМЫ ДЛЯ
ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПО
НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ЗА 2010 г.**

Период	Фонд оплаты труда, руб.	Сумма представительских расходов по норме (гр. 1 * 4%), руб.	Фактически произведенные и принятые к учету расходы, руб.	Сумма расходов для включения в прочие расходы, руб. (в пределах суммы гр. 2)	Сумма расходов, подлежащая корректировке на ставку налога на прибыль ((гр. 3 - гр. 2) * 20%) ¹
А	1	2	3	4	5
Январь	-	-	-	-	-
Январь-февраль	-	-	-	-	-
Январь-декабрь	-	-	-	-	-

Примечание к табл. 3.

При превышении суммы фактических представительских расходов над предельной величиной для целей налогообложения в течение налогового периода сумма в графе 5 отражается в соответствии с ПБУ 18/02 корреспонденцией: Д 09 «Отложенный налоговый актив» К68 «Расчеты по налогам и сборам».

Для этого бухгалтерией организации составляется бухгалтерская справка как первичный бухгалтерский документ. По окончании календарного года производится корректировка налога на прибыль по представительским расходам нарастающим итогом.

В случае превышения суммы фактических расходов над предельной величиной в бухгалтерском учете образуется постоянное налоговое обязательство: Д 99 «Прибыли и убытки» К68 «Расчеты по налогам и сборам» на соответствующих субсчетах.

Пример отражения в бухгалтерском учете возникающих налоговых разниц при превышении суммы фактических представительских расходов над нормируемой величиной приведен в приложении к ПБУ «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденному приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. №114н.

Отчет о представительских расходах является первичным неунифицированным документом, поэтому мы рекомендовали разработанной форме отчета присвоить номер (код) по внутреннему классификатору управленческой документации в организации

При проверке бухгалтерией правильности документального оформления представительских расходов необходимо обращать внимание на наличие чека контрольно-кассовой техники. При этом следует учитывать, что налогоплательщики единого налога на вмененный доход (ЕНВД) в соответствии с п. 2 ст. 2 Федерального закона от 22 мая 2003 г. №54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности.

В соответствии с п. 2.1 ст. 2 федерального закона, организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками ЕНВД для отдельных видов деятельности, не подпадающих под действие пп. 2 и 3 ст. 2 данного федерального закона, при осуществлении видов предпринимательской деятельности, установленных п. 2 ст. 346.26 НК РФ, могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники при условии выдачи по требованию покупателя (клиента) документа (товарного чека, квитанции или другого документа), подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу). В этой связи целесообразно проверить предоставленные подотчетным лицом документы. Документ, выдаваемый покупателю, должен содержать все необходимые обязательные реквизиты, указанные в п. 2.1 ст. 2 Закона №54-ФЗ:

- наименование, порядковый номер и дата выдачи документов;
- наименование и идентификационный номер компании;
- наименование и количество оплачиваемых товаров, работ, услуг;
- стоимость покупки;
- должность, фамилия, имя и отчество и личная подпись продавца, выдавшего документ.

Требования, предъявляемые к выдаваемым документам, отличаются от соответствующих требований к бланкам строгой отчетности (БСО). В отличие от БСО, среди требований к таким документам отсутствуют: указание на шестизначный номер и серию; место нахождения постоянно действующего исполнительного органа юридического лица (в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа юридического лица – иного органа или лица, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности); печать организации (индивидуального предпринимателя); указание на организационно-правовую форму (для организаций).

Следует иметь в виду то, что право на отказ от контрольно-кассовой техники не применяется при реализации алкогольной продукции.

При планировании предельной суммы представительских расходов организации, как правило, ограничивают суммы расходов нормируемой величиной для исчисления налога на прибыль организаций, что, как показывает анализ представительских расходов, не соответствует в большинстве случаев нуждам организации – величине требуемых для переговоров организации расходов. Мы считаем, что для планирования суммы представительских расходов надо исходить не

¹ 20% – ставка налога на прибыль организации.

из норм налогового законодательства, а из потребностей организации и включать в себестоимость продукции (работ, услуг) или в издержки обращения сумму представительских расходов, которая требуется организации для поддержания и установления сотрудничества с контрагентами т.д. Экономическая обоснованность в случае превышения планируемой суммы представительских расходов над предусмотренной НК РФ для целей налогообложения прибыли заключается в необходимости выделения организацией конкретной требуемой суммы расходов. При этом следует учитывать тот факт, что в соответствии со ст. 53 «Органы юридического лица» Гражданского кодекса РФ лицо, которое в силу закона или учредительных документов юридического лица выступает от его имени, должно действовать в интересах представляемого им юридического лица добросовестно и разумно. Оно обязано по требованию учредителей (участников) юридического лица, если иное не предусмотрено законом или договором, возместить убытки, причиненные им юридическому лицу.

В экономической литературе рассматривается вопрос об отражении на счетах бухгалтерского учета представительских расходов. Предлагаются варианты применения соответствующих субсчетов счета 26 «Общехозяйственные расходы» и счета 44 «Расходы на продажу». В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н с изменениями от 18 сентября 2006 г. №115н на счете 44 «Расходы на продажу» в организациях, осуществляющих торговую деятельность, могут быть отражены, в частности, представительские расходы.

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» отражаются управленческие расходы. По нашему мнению, организациям, не применяющим счет 44, следует отражать представительские расходы на соответствующем субсчете счета 26 с выделением суммы расходов в пределах норм и суммы расходов сверх норм, установленных для целей исчисления налога на прибыль.

При совмещении организацией налоговых режимов – применение наряду с общим режимом налогообложения специального налогового режима в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности бухгалтерия должна для исчисления предельной величины представительских расходов за основу брать фонд оплаты труда персонала, занятого на общем режиме налогообложения. Кроме того, при этом еще необходимо распределять фонд оплаты труда управленческого персонала.

В письме от 9 ноября 2009 г. №03-03-06/4/96 Минфин РФ разъяснил, что организация, совмещающая общий режим и специальный режим в виде уплаты ЕНВД для определения предельного размера представительских расходов для расчета налога на прибыль должна сначала из общей суммы таких расходов выделить ту часть, которая относится к общему режиму. Затем сравнить полученную сумму с нормативом, причем 4% исчисляется от той части фонда оплаты труда, которая относится к общему режиму налогообложения.

Если какие-либо представительские расходы нельзя отнести к конкретному виду деятельности, то рассчитывается их доля, приходящаяся на общий режим пропорционально доле доходов, учтенных при расчете

налога на прибыль, в общей сумме доходов. Потом определяется доля фонда оплаты труда, приходящаяся на общий режим. Оплата труда работников, которую нельзя отнести к конкретному виду деятельности, например, оплата труда управленческого персонала, учитывается частично – пропорционально доле доходов, учтенных при общем режиме.

Аудиторская практика обобщения ошибок, допускаемых экономическими субъектами, совмещающими рассмотренные режимы налогообложения, позволяет ошибки при расчете нормируемой величины представительских расходов отнести к типичным и сгруппировать их по следующим направлениям:

- представительские расходы не идентифицируются между режимами налогообложения, например, переговоры проводились с представителями контрагентов, поставляющими товар в розничную сеть, функционирующую в режиме ЕНВД, когда основной вид деятельности иной, предположим, туризм или строительство, находящийся на общем режиме налогообложения;
- не учитывается фонд оплаты труда управленческого персонала, доля которого приходится одновременно на ЕНВД и общий режим;
- не учитывается доля фонда оплаты труда иного персонала, занятого одновременно в двух режимах налогообложения.

Общей ошибкой допускаемой бухгалтерами при учете представительских расходов является то факт, что не все показатели берутся для расчетов нарастающим итогом.

В связи с необходимостью нормирования представительских расходов для целей налогообложения прибыли возникает необходимость расчета суммы НДС, подлежащей вычету из бюджета. Этот вопрос достаточно полно рассмотрен Минфином РФ и ФНС РФ (письмо Минфина РФ от 6 ноября 2009 г. №03-07-11/285).

В соответствии с абз. 1 п. 7 ст. 171 «Налоговые вычеты» НК РФ, вычетам подлежат суммы НДС, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Согласно абз. 2 указанного п. 7 ст. 171 кодекса, в случае если в соответствии с гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы НДС по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам.

Таким образом, суммы НДС по расходам, нормируемым для целей налога на прибыль организаций, как поименованным в абз. 1 п. 7 ст. 171 НК РФ, так и не поименованным, принимаются к вычету в указанном размере.

На основании п. 7 ст. 274 «Налоговая база» НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода, которым в соответствии с п. 1 ст. 285 «Налоговый период. Отчетный период» НК РФ признается календарный год. В связи с этим сверхнормативные расходы, которые не были учтены налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль организаций в од-

ном отчетном периоде, могут быть учтены в последующих отчетных периодах календарного года.

Таким образом, суммы НДС по сверхнормативным представительским расходам, не принятые к вычету в одном налоговом периоде календарного года, принимаются к вычету в тех налоговых периодах по НДС, в которых данные расходы принимаются в целях налогообложения налогом на прибыль организаций.

Анализ видов представительских расходов свидетельствует о том, что основной удельный вес приходится на проведение официального приема (завтрака, обеда или аналогичного мероприятия) и буфетного обслуживания во время переговоров. В связи с этим возникает закономерный вопрос о возможности включения в затраты расходов на приобретение алкогольных напитков, так как в пп. 22 п. 1 и п. 2 ст. 264 НК РФ перечень затрат не уточнен.

Аудлируемые организации по-разному решают этот вопрос.

Вариант 1

Следуя официальной позиции, расходы на приобретение спиртных напитков при проведении приема учитываются при налогообложении прибыли (см. письмо Минфина РФ от 16 августа 2006 г. №03-03-04/4/136). В этой связи некоторые организации не придают значения составу представительских расходов, если в счете указаны спиртные напитки.

Приведем примеры судебных решений, подтверждающих данную точку зрения:

- постановление ФАС Центрального округа от 27 августа 2009 г. по делу №А48-2871/08-18;
- постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 30 октября 2008 г. №Ф08-6557/2008 по делу №А53-2231/2008-С5-34;
- постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 29 июня 2005 г. №Ф04-1827/2005(12476-А27-33);
- постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 августа 2007 г. №А56-3739/2006 (определением ВАС РФ от 20 февраля 2008 г. №16343/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ);
- постановление ФАС Северо-Западного округа от 26 декабря 2005 г. №А44-2051/2005-9;
- постановление ФАС Центрального округа от 16 декабря 2005 г. №А68-АП-456/11-04;
- постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 июля 2008 г. по делу №А56-15358/2007 (определением ВАС РФ от 17 ноября 2008 г. №ВАС-14668/08 отказано в передаче данного дела в президиум ВАС РФ) и др.

Вариант 2

Организации устанавливают сметой лимиты спиртного при проведении переговоров.

В письме Минфина РФ от 19 ноября 2004 г. №03-03-01-04/2/30 было указано, что расходы на приобретение алкогольных напитков для организации официального приема могут быть учтены при налогообложении, если они произведены в размерах, предусмотренных обычаями делового оборота при проведении деловых переговоров. Под обычаями делового оборота понимаются правила поведения, не предусмотренные законодательством, но широко применяемые в какой-либо отрасли предпринимательской деятельности, независимо от того, зафиксированы они в каком-либо документе или нет (ГК РФ, ст. 5 «Обычаи делового оборота»: «1. Обычаем делового оборота признается сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило

поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, зафиксировано ли оно в каком-либо документе. 2. Обычаи делового оборота, противоречащие обязательным для участников соответствующего отношения положениям законодательства или договору, не применяются»).

Такая позиция отражена в письме Минфина РФ от 9 июня 2004 г. №03-02-05/1/49, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 25 апреля 2005 г. №А56-32729/04.

Вариант 3

Организация при утверждении сметы и в положении о представительских расходах закрепляет норму, согласно которой затраты на алкогольную продукцию не считаются представительскими, поэтому не должны содержаться в первичных документах и, соответственно, не оплачиваются. В этой ситуации каждый сотрудник организации, имеющий право совершать представительские расходы, знает это и в случае необходимости приобретения алкогольной продукции просит не включать эти расходы в общий счет.

Вариант 4

Затраты на приобретение алкогольных напитков оплачиваются, но не участвуют в расчете нормируемой величины представительских расходов для целей налогообложения прибыли и принятия налога на добавленную стоимость к вычету.

По нашему мнению, в этом случае организации в целях совершенствования контроля целесообразно устанавливать нормы на приобретение алкогольной продукции.

Следует обратить внимание налогоплательщиков, совершающих представительские расходы, на тот факт, что результат переговоров не ставится в зависимость от их включения в расходы. Существует арбитражная практика, свидетельствующая об отсутствии в НК РФ условия для признания представительских расходов обоснованными о необходимости заключения договора по результатам проведения переговоров:

- постановление ФАС Поволжского округа от 22-29 марта 2005 г. №А12-18384/04-С36;
- постановление ФАС Северо-Западного округа от 21 ноября 2005 г. №А44-1354/2005-15;
- постановление ФАС Уральского округа от 23 декабря 2008 г. №Ф09-8529/08-С2 по делу №А07-6263/08;
- постановление ФАС Центрального округа от 27 августа 2009 г. по делу №А48-2871/08-18 и др.

Если организация имеет обособленные подразделения или филиалы, то расходы, связанные с приемом представителей филиалов, не отвечают признакам представительских и не учитываются при налогообложении прибыли: постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 11 августа 2006 г. №А33-26560/04-С3-Ф02-3935/06-С1, А33-26560/04-С3-Ф02-4272/06-С1 по делу №А33-26560/04-С3.

На практике имеет место списание в расходы по статье «представительские» затрат на приобретение кофе, чая, печенья и т.п. с целью обслуживания клиентов и представителей других организаций при проведении переговоров. Сложность ситуации в том, что на местах некоторые налоговые органы признают сумму покупки облагаемым НДС оборотом, а также не признают расходы представительскими для целей исчисления налога на прибыль. Отметим, что НК РФ не содержит разъяснений по данному вопросу, арбитражной практики нет.

В письме Минфина РФ от 24 ноября 2005 г. №03-03-04/2/119 указано, что расходы на приобретение чая, кофе, конфет, печенья, предлагаемых клиентам, не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль, так как не относятся к представительским.

По поводу исчисления НДС в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ в письме Минфина РФ от 16 июня 2005 года №03-04-11/132 разъяснено следующее.

Поскольку организация документально не оформляет представительские расходы (отсутствуют сметы, отчеты, документы, подтверждающие представительские расходы) и не включает их в состав расходов при исчислении налога на прибыль организаций, то расходы по приобретению товаров (чай, кофе, сахар) для обслуживания представителей других организаций, участвующих в переговорах, следует рассматривать как расходы для собственных нужд, не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг). При этом операции по передаче этих товаров структурным подразделениям не осуществляются. Поэтому в отношении вышеназванных товаров, расходы на приобретение которых покрываются за счет собственных средств организации, объекта налогообложения НДС не возникает и уплаченный налог к вычету не принимается.

Следует помнить, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики (постановление от 12 октября 2006 г. №53 пленума ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»). Организация самостоятельно должна принимать решение о порядке документального оформления представительских расходов и возможных последствиях – см., например, определение ВАС РФ от 20 февраля 2008 г. №16343/07 «Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего арбитражного суда Российской Федерации».

Открытое акционерное общество «Северо-Западный Флот» обратилось в арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции ФНС РФ №13 по Санкт-Петербургу от 28 декабря 2005 г. №5-13-61.

Решением суда первой инстанции от 31 января 2007 г. заявленное требование общества удовлетворено в полном объеме.

Постановлением тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 мая 2007 г. решение суда от 31 января 2007 г. изменено в удовлетворении заявления о признании недействительным решения инспекции от 28 декабря 2005 г. №5-13-61 по эпизоду отнесения на затраты представительских расходов в размере 6 732 750 руб. отказано, в остальной части решение суда оставлено без изменения.

Постановлением ФАС Северо-Западного округа от 14 августа 2007 г. постановление тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 мая 2007 г. в части отмены решения о признании недействительным решения инспекции от 28 декабря 2005 г. №5-13-61 по эпизоду отнесения на затраты 6 732 750 руб. представительских расходов отменено, в этой части оставлено в силе решение суда первой инстанции.

В заявлении о пересмотре оспариваемых судебных актов в порядке надзора инспекция просит частично от-

менить решение суда первой и постановление суда кассационной инстанций, ссылаясь на неправильное применение судами норм права. Полагает, что расходы, произведенные обществом, не отвечают критериям, установленным п. 2 ст. 264 НК РФ, поэтому не могут быть отнесены к представительским. Инспекция указывает на непредставление обществом документов в соответствии с законодательством РФ, подтверждающих представительский характер расходов.

Изучив материалы дела, обсудив выводы судебных инстанций и доводы заявителя, Судебная коллегия не находит оснований для пересмотра судебных актов в порядке надзора.

Признавая недействительным решение налоговой инспекции о доначислении налога на прибыль, штрафа и пеней в связи с неприятием в составе прочих расходов, расходов, связанных с представительством в иностранных портах, суды исходили из положений ст. 252, п. 2 ст. 264 НК РФ, правовой позиции Конституционного суда РФ, сформированной в определении от 4 июня 2007 г. №320-О-П, из положений постановления пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», а также приняли во внимание разъяснения Минфина РФ от 16 августа 2006 г. №03-03-04/4/136.

Исследовав обстоятельства дела и оценив доказательства, суд первой инстанции пришел к выводу о правомерности уменьшения обществом налоговой базы по налогу на прибыль на сумму расходов, связанных с представительством в иностранных портах, подтвержденных кассово-инвентурными отчетами, приложенными к ним инвойсами, чеками, актами об использовании денежных средств на представительские цели. Требования инспекции о представлении дополнительных документов, в частности программы мероприятий, списка состава делегаций с указанием должностей с приглашенной стороны, исполнительной сметы на каждую встречу и другие, суды сочли не основанными на законодательстве.

Полезной информацией для налогоплательщика считаем определение ВАС РФ от 30 ноября 2009 г. №ВАС-15476/09 «Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего арбитражного суда РФ».

По одному из вопросов предметом спора являлась оценка правомерности отнесения к расходам, уменьшающим налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, затрат на оплату услуг общества с ограниченной ответственностью «Русский праздник» по подготовке и проведению корпоративного мероприятия, посвященного подведению итогов работы ОАО «Витабанк» за 2005 г.

При принятии судебных актов суды, руководствуясь положениями ст. 252, подп. 49 п. 1 и п. 2 ст. 264 НК РФ, признали спорные затраты документально подтвержденными, обоснованными и направленными на получение дохода. При этом экономическая оправданность этих затрат оценивалась судами, исходя из цели проведенного мероприятия, а именно его направленности на поддержание сотрудничества с действующими крупными клиентами путем ознакомления их с новыми услугами, результатами работы и динамикой развития банка.

Приведенные инспекцией доводы о неправомерности учета спорных затрат в составе представительских расходов ввиду недоказанности ОАО «Витабанк» ука-

занной цели мероприятия не свидетельствуют о нарушении судами норм права и направлены на переоценку фактических обстоятельств, что не входит в компетенцию суда надзорной инстанции.

Постановлением ФАС Московского округа от 20 февраля 2008 г. №КА-А40/707-08-П поддержана позиция налогоплательщика при принятии к вычету НДС и включения в расходы для целей исчисления прибыли расходы по празднованию с клиентами своего 10-летия. В постановлении девятого арбитражного апелляционного суда, оставленном в данной части без изменения указанным судебным решением, также признано правомерным включение в состав расходов по налогу на прибыль, в частности, затрат на организацию концертной программы и на оказание услуг по организации празднования, а также принятие к вычету НДС по этим затратам (постановление девятого арбитражного апелляционного суда от 15 ноября 2007 г. №09АП-13278/07-АК).

Суды в своих решениях подчеркивают, что в НК РФ не детализирован перечень затрат, который относится к представительским расходам (постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 июля 2008 г. №А56-15358/2007).

В любом случае совершения организацией подобных расходов по статье «представительские расходы» руководству следует иметь в виду, что обоснованность затрат на проведение ежегодных вечеринок для своих клиентов, фуршетов и аналогичных мероприятий придется доказывать в суде.

Таким образом, при правильной организации учета представительских расходов у экономического субъекта не возникнут проблемы с налоговыми органами, а официальные приемы партнеров имеющих и потенциальных, как показывает практика управления, необходимы и дают соответствующий эффект в развитии и расширении деловых связей, а следовательно, и бизнеса в целом.

Литература

1. Нормирование представительских расходов при совмещении общего режима с ЕНВД усложнилось : комментарий к письму Минфина России от 9 нояб. 2009 г. №03-03-06/4/96) [Текст] // Главная книга. – 2009. – №24.
2. Энциклопедия спорных ситуаций по налогу на добавленную стоимость // Справочно-информационная система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Энциклопедия спорных ситуаций по налогу на прибыль [Электронный ресурс] // Справочно-информационная система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Ключевые слова

Смета; калькуляция; процент; оплата труда; официальный прием; буфетное обслуживание; типичная ошибка; внутренний контроль; налоговый контроль; налог на прибыль.

Кисилевич Татьяна Ивановна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность обусловлена тем, что в статье автором рассмотрено как грамотно организовать систему документального подтверждения представительских расходов. На сегодняшний день от подтверждения и обоснования расходов зависит не только уменьшение налоговой нагрузки на организацию, но и минимизация рисков предъявления претензий со стороны налоговых инспекций в необоснованности занижения «прибыльной» базы.

Научная новизна и практическая значимость. Представительские расходы являются одной из категорий затрат, которые в обязательном порядке производят организации при осуществлении хозяйственной

деятельности. В статье представлен перечень документов, разработанный автором, которые помогут экономическим субъектам документально подтвердить и экономически обосновать расходы. Таким образом, при правильной организации учета представительских расходов у экономического субъекта не возникнут проблемы с налоговыми органами, а официальные приемы партнеров имеющих и потенциальных, как показывает практика управления, дадут соответствующий эффект в развитии и расширении деловых связей, а следовательно, и бизнеса в целом.

В статье сгруппированы типичные ошибки, допускаемые организациями в учете представительских расходов.

В статье содержатся ссылки на нормативно-законодательную базу по бухгалтерскому учету и налогообложению. Заслуживает внимания подробное рассмотрение действий налогоплательщика в зависимости от сложности практической ситуации.

Выводы и предложения, изложенные в статье, теоретически обоснованы и имеют практическую значимость.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Жмилько С.И., д.э.н., профессор кафедры «Аудит» Кубанского государственного аграрного университета

2.3. ORGANIZATION AND TECHNIQUE OF CARRYING OUT OF AUDIT OF TRAVEL AGENTS

T.I. Kisilevich, Doctor of Science (Economics), Professor of Accounting and Audit Department

Sochi State University of Tourism and Recreation

In the article variants of statement of the account of expense accounts and the subsequent internal control over expediency of their fulfilment and correctness of registration are described.

The problems shined in the article, are connected with certain complexities both at the account of expense accounts, and at control by taxing authority of completeness and correctness of calculation of costs.

Literature

1. «Glavnaya Kniga», 2009, №24 «Rationing of expense accounts at combination of a general regime with ENVD has become complicated». (The comment to the Letter of the Ministry of Finance of Russia by 09.11.2009 №03-03-06/4/96).
2. The encyclopaedia of disputable situations under the profit tax (SPS «KonsultantPlus»).
3. The encyclopaedia of disputable situations under the value-added tax (SPS «KonsultantPlus»).

Keywords

Estimate; calculation; percent; wage; formal reception; buffet service; a typical error; the internal control; the tax control; the profit tax.