

УЧЕТ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСКИХ РАСХОДОВ ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) УЧРЕЖДЕНИЙ

*И. А. ВАРПАЕВА,
старший преподаватель
кафедры бухгалтерского учета и аудита
Нижегородский коммерческий институт*

В учреждения бюджетной сферы нередко приезжают представители других организаций, в том числе и иностранные делегации для обмена опытом, заключения контрактов и решения иных аналогичных задач. Такие приемы повышают эффективность переговоров. Деловой этикет требует обслуживания представителей подобных организаций. С этим связаны определенные затраты — так называемые представительские расходы.

В основном затраты на официальный прием представителей других организаций производятся за счет средств от приносящей доход деятельности. В связи с этим рассмотрим порядок документирования, налогового и бухгалтерского учета представительских расходов бюджетных учреждений с расширенным объемом прав (бюджетных учреждений нового типа).

Приведем определение термина «представительские расходы» и обозначим их состав. Актуальность определения данного термина во многом обусловлена тем, что руководители учреждений вкладывают в него гораздо больший смысл, чем это предполагает действующее законодательство. Отметим, что определения представительских расходов в бюджетном и бухгалтерском законодательстве нет, поэтому обратимся за разъяснениями к Налоговому кодексу РФ (НК РФ) [1].

Пункт 2 ст. 264 НК РФ [1] к представительским относит расходы на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах для установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседание совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий.

Исходя из данного определения, основным критерием признания расходов представительскими служит их связь с приемом и обслуживанием представителей сторон, участвующих в переговорах. Поэтому осуществляемые учреждением расходы по приему иных лиц, например проверяющих органов, не могут быть учтены при исчислении налога на прибыль. Расходы, связанные с приемом представителей филиалов и работников учреждения, прибывших для решения производственных вопросов, также нельзя отнести к представительским расходам (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.08.2006 № А33-26560/04-СЗ-Ф02-3935/06-С1, № А33-26560/04-СЗ-Ф02-4272/06-С1).

Исходя из п. 2 ст. 264 НК РФ, к представительским расходам следует относить:

— расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, 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.

Позиция налоговых органов по составу затрат, включаемых в представительские расходы, такова: перечень затрат, приведенный в п. 2 ст. 264 НК РФ [1], является исчерпывающим, а все, что в нем не названо, к представительским расходам, учитываемым в целях налогообложения прибыли, не относится.

С такой позицией налоговых органов не соглашаются арбитражные суды, и примеров тому немало. В частности, утверждается, что перечень представительских расходов не является закрытым и при разрешении вопроса об отнесении расходов к представительским прежде всего следует исходить из их экономической оправданности.

В качестве примера можно привести ситуацию, в которой разделились мнения налоговых органов и арбитражных судей по поводу возможности включения в состав представительских затрат стоимости цветов и конфет. Представители налоговых органов возражают против учета таких затрат в целях налогообложения прибыли. В свою очередь арбитражные суды не имеют единой позиции. Одни считают, что данные расходы подлежат включению в состав представительских расходов (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 11.05.2006 № Ф04-2610/2006(22165-А46-40), ФАС Поволжского округа от 01.02.2005 № А57-1209/04-16). По мнению других, налогоплательщик обязан доказать экономическую обоснованность расходов на приобретение цветов. В том случае, если он этого сделать не может, данные расходы нельзя отнести к представительским (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 15.03.2006 № А29-1822/2005а). Поэтому доказывать правомерность включения подобных затрат в состав представительских расходов возможно придется в суде.

Как следует из разъяснений главного финансового ведомства к категории представительских можно также относить:

— расходы на переговоры не только с существующими клиентами, но и с потенциальными (письмо Минфина России от 16.11.2009 № 03-03-06/1/759);

— расходы на переговоры не только с юридическими, но и с физическими лицами, в том случае, когда последние являются потенциальными клиентами организации (письмо Минфина России от 27.05.2009 № 03-03-06/1/351);

— расходы на переговоры с физическими лицами — клиентами организации, в том числе в неофициальной обстановке (во время завтраков, обедов и иных аналогичных мероприятий) (письмо Минфина России от 27.03.2009 № 03-03-06/2/64)¹;

¹ Затраты на завтраки, обеды и ужины, не носящие официального характера должны оплачиваться представителями делегаций, прибывшими на переговоры, за счет суточных либо собственных средств. Если подобные расходы все-таки произведены за счет средств принимающей стороны (учреждения), то они не могут рассматриваться в качестве представитель-

— расходы на организацию официальной встречи с клиентами в части расходов на приобретение продуктов питания, в том числе спиртных напитков (письмо Минфина России от 25.03.2010 № 03-03-06/1/176).

По мнению Минфина России, расходы организации на алкогольную продукцию при проведении официального приема могут включаться в представительские расходы, которые учитываются в случае их осуществления в размерах, предусмотренных обычаями делового оборота при проведении переговоров (сделок) (письмо Минфина России от 26.03.2010 № 03-03-06/2/59). При этом ст. 5 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) признает обычаями делового оборота сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, зафиксировано оно в каком-либо документе или нет. Судьи ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 31.05.2004 № А56-34683/03 также придерживаются мнения, что затраты, связанные с приобретением алкогольной продукции, можно включать в состав представительских расходов, так как НК РФ не определен перечень продуктов и напитков, затраты на которые не могут включаться в состав представительских расходов.

В целях обоснования расходов на алкогольную продукцию при проведении официального приема, по мнению автора, руководителю учреждения следует утвердить нормы расходов на нее.

Также в разъяснениях Минфина России можно найти информацию о том, какие конкретные виды расходов нельзя учесть как представительские:

— расходы на оплату проживания участников иностранной делегации (не могут быть учтены в составе представительских расходов для целей налогообложения прибыли, так как данный вид расходов не предусмотрен п. 2 ст. 264 НК РФ) [1] (письмо Минфина России от 16.04.2007 № 03-03-06/1/235);

— затраты на проживание в гостинице официальных лиц — деловых иностранных партнеров, которые приехали на официальную встречу в целях установления и поддержания долгосрочного сотрудничества (письмо УФНС России по г. Москве от 12.04.2007 № 20-12/034115);

ских, поскольку питание в таких случаях предоставляется не в рамках официальных встреч, и, следовательно, эти затраты учесть при исчислении налога на прибыль нельзя (письмо УФНС по г. Москве от 16.05.2006 № 20-12/41851, письмо Минфина России от 05.04.2005 № 03-03-01-04/1/157).

— расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний (письмо Минфина России от 25.03.2010 № 03-03-06/1/176);

— расходы на приобретение призов, изготовление дипломов, оформление зала (п. 2 ст. 264 НК РФ [1] не предусмотрены и, следовательно, не могут быть учтены в составе представительских расходов для целей налогообложения прибыли) (письмо Минфина России от 25.03.2010 № 03-03-06/1/176).

Представительские расходы организации согласно ст. 264 НК РФ [1] квалифицируются как прочие расходы, связанные с производством и реализацией. Датой осуществления представительских расходов в этом случае считается дата утверждения авансового отчета (подп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ) [1].

При определении налоговой базы по налогу на прибыль представительские расходы могут быть учтены, если они не только обоснованы, но и документально подтверждены налогоплательщиком (п. 1 ст. 252 НК РФ) [1]. Словом, все произведенные расходы нужно подтвердить первичными документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Основным отчетным документом в данном случае является авансовый отчет (ф. 0504049) подотчетного лица об израсходовании полученных авансовых сумм с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы.

Так, расходы по проведению официального приема в ресторане, кафе, баре и т. п. могут быть подтверждены счетом, счетом-заказом и другими документами, выданными предприятием общественного питания. При приобретении подотчетными лицами продуктов питания для проведения официального приема подтверждающими документами являются чек контрольно-кассовой техники, товарный чек, товарная накладная.

Для подтверждения транспортных расходов, осуществляемых сторонней организацией, нужно иметь договор, двусторонний акт об оказании транспортных услуг, счет-фактуру на сумму оказанных услуг. Если для транспортировки официальных лиц учреждение использует свой транспорт, то подтверждающими документами являются путевые листы автомобилей, задействованных в этом мероприятии, а также авансовые отчеты водителей на приобретение горюче-смазочных материалов с приложением чеков автозаправочной станции.

Если при приеме иностранных делегаций учреждение использовало услуги переводчиков, не

состоящих в штате, то с ними следует оформить договор на оказание услуг и акт об оказании услуг.

Документы, приложенные к авансовому отчету, нумеруются подотчетным лицом в порядке их записи в отчете. На основании п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон № 129-ФЗ) первичные документы должны быть составлены по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Если какой-либо формы в них нет, то учреждение имеет право разработать ее самостоятельно. При этом документ должен содержать обязательные реквизиты, перечень которых приведен и в Законе № 129-ФЗ и в п. 7 Инструкции по применению Единого плана счетов для государственных (муниципальных) учреждений [2]:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование участника хозяйственной операции, от имени которого составлен документ, а также его идентификационные коды;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц и их расшифровку.

Если документ, составленный в произвольной форме, не содержит обязательных реквизитов, то его нельзя считать оправдательным документом, подтверждающим представительские расходы учреждения. При отсутствии документального подтверждения указанные расходы не учитываются для целей налогообложения прибыли, так как не соответствуют принципам признания расходов в целях налогообложения прибыли согласно п. 1 ст. 252 НК РФ [1].

Помимо первичной учетной документации в целях документального подтверждения представительских расходов Минфин России в письме от 13.11.2007 № 03-03-06/1/807 рекомендует оформлять также внутренние организационно-распорядительные документы, к которым, в частности, относятся:

- приказ руководителя учреждения об осуществлении расходов на представительские цели;
- смета представительских расходов;
- отчет по проведенным представительским мероприятиям.

В приказе следует указать направление приглашения на официальный прием представителей других учреждений, а также обозначить цель их прибытия. В составленной принимающей стороной программе официального приема нужно отразить место и сроки проведения, количество приглашенных лиц и лиц принимающей стороны, темы переговоров.

Однако ФАС Уральского округа в постановлении от 07.09.2005 № Ф09-3872/05-С7 пришел к выводу, что налоговое законодательство не требует обязательного включения в перечень документов, подтверждающих осуществление представительских расходов, поименного списка представителей организаций — участников переговоров и программы проведения деловой встречи. По мнению автора, предусмотреть такую информацию в документации будет излишним.

Довольно часто налоговые органы исключают из состава расходов при исчислении налога на прибыль представительские расходы в связи с отсутствием результатов переговоров с представителями других организаций. С этим опять же не соглашаются судьи. Примером тому служит решение, принятое ФАС Поволжского округа в постановлении от 29.03.2005 № А12-18384/04-С36, в котором отмечено, что результаты переговоров, подписанные договоры и соглашения, программа переговоров, а также перечень решаемых вопросов, на отсутствие которых ссылается налоговый орган, не относятся к первичным учетным документам и их наличие не является обязательным условием для подтверждения налогоплательщиком фактически произведенных затрат.

Кроме того, в постановлении ФАС Уральского округа от 17.06.2004 № Ф09-2441/04-АК также указано, что ссылка налогового органа на отсутствие связи спорных затрат с конкретными доходами не принимается, так как с учетом характера управленческих расходов они не могут быть связаны с определенным доходом, как, например, материальные, т. е. достаточно того, что они есть в принципе в соответствующем размере. В общем, если судить по приведенной арбитражной практике, безрезультатность переговоров не влияет на включение затрат на организацию переговоров в состав представительских расходов.

В целом анализ арбитражной практики по спорным вопросам признания расходов хозяйствующих субъектов представительскими позволяет сделать вывод, что обоснованно не будет лишним составление отчета о переговорах, в котором следует от-

разить результаты, достигнутые в ходе этих встреч (заключены договоры, контракты, подписаны предварительные соглашения или иные документы). Это позволит учреждению избежать придирок со стороны налоговых органов.

Согласно п. 2 ст. 264 НК РФ [1] в отчетном (налоговом) периоде величина признаваемых представительских расходов не должна превышать 4% от суммы расходов экономического субъекта на оплату труда за указанный период. Обоснованно предположить, что, в рамках темы данной статьи, в этом случае в расчет должна приниматься заработная плата работников учреждения по приносящей доход деятельности (т. е. прошедшая в регистрах бухгалтерского учета с кодом 2 в 18-м разряде номера счета — кода финансового обеспечения).

Бухгалтерский учет представительских расходов представляет собой в основном отражение операций по договорам возмездного оказания услуг и расчетам с подотчетными лицами. При этом следует отметить, что расходы на прием и обслуживание делегаций и отдельных лиц могут быть произведены как за наличный, так и за безналичный расчет.

Оплата представительских расходов наличными денежными средствами осуществляется путем выдачи денег под отчет и отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета (в зависимости от целей расходования подотчетных сумм) счета 2 208 00 000 «Расчеты с подотчетными лицами» и кредиту счета 2 201 34 610 «Выбытия из кассы» [3].

После осуществления представительских расходов принятие их к бухгалтерскому учету отражается по дебету соответствующих субсчетов и аналитических счетов счета 2 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» (обоснованно сделать вывод, что, исходя из характера рассматриваемых расходов, это будут аналитические счета к счету 2 109 80 000 «Общехозяйственные расходы») и по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 2 208 00 000.

Оплата представительских расходов безналичным путем производится с лицевого счета в органе Федерального казначейства на основании платежного поручения с приложением документов, являющихся основанием для оплаты (договоры, акты выполненных работ, счета поставщиков) и отражается по кредиту счета 2 201 11 610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства».

В настоящее время получили распространение так называемые расчетные корпоративные пластиковые карты, применяющиеся как одна из форм выдачи денежных средств под отчет уполномоченным сотрудникам учреждения. Вопросы, связанные с выпуском и обслуживанием подобных карт регулируются положением Банка России от 24.12.2004 № 266-П «Об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт» (далее — Положение № 266-П) [4]. Отметим, что использование корпоративных карт в рамках деятельности, приносящей доход, как правило, не вызывает разногласий с проверяющими органами.

Согласно п. 2.5 гл. 2 Положения № 266-П с помощью расчетной карты можно:

— получать наличные в рублях и рассчитываться ими по операциям, связанным с хозяйственной деятельностью экономического субъекта, в том числе оплачивать командировочные и представительские расходы;

— безналично рассчитываться по операциям, связанным с хозяйственной деятельностью экономического субъекта, в том числе оплачивать командировочные и представительские расходы;

— получать наличные в валюте за пределами РФ для оплаты командировочных и представительских расходов;

— безналично оплачивать по банковской карте в валюте за пределами РФ командировочные и представительские расходы;

— совершать другие операции, на которые валютным законодательством не установлен запрет или ограничение на их совершение.

Корпоративная банковская карта позволяет ее держателям проводить операции по счету юридического лица. Чтобы открыть такую карту учреждение должно заключить договор с банком с обязательным указанием реквизитов ответственного лица, которому доверено получение наличных денежных средств (осуществление безналичных расчетов) по ней. Перечисление средств на спецкартсчет производится органом Федерального казначейства в порядке, установленном для финансирования расходов учреждения бюджетной сферы. В оговоренные договором сроки (например, за три рабочих

дня до получения средств на представительские расходы) бюджетное учреждение представляет в орган Федерального казначейства платежное поручение на перечисление средств с лицевого счета на свой спецкартсчет. В конце года остаток средств по корпоративной карте должен быть внесен по объявлению на взнос наличными на лицевой счет в органе Федерального казначейства.

Кроме того, существует возможность избежать выдачи наличных денег под отчет на предстоящие представительские расходы путем зачисления названных средств на расчетную пластиковую (зарплатную) карточку работников, поскольку эти карточки являются именными. Перечисленные учреждением средства поступают на счет работника, открытый в соответствующем банке, которые он может получить в банкомате наличными или оплатить соответствующие расходы картой безналичным путем.

Учреждение вправе перечислять подобные суммы на расчетные пластиковые карточки работников, если это предусмотрено условиями договора, заключенного с банком. Кроме того, как для выплаты заработной платы в безналичном порядке, так и для перечисления подотчетных сумм работникам учреждения на карточки следует предусмотреть такую возможность в коллективном и трудовом договоре, указав все условия перечисления соответствующих сумм на банковский счет.

В любом случае, при использовании в расчетах с подотчетными лицами в рамках представительских расходов банковских карт отчетом об израсходовании денежных сумм подотчетными лицами также является авансовый отчет (ф. 0504049) с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы (товарные чеки, счета, счета-фактуры, квитанции, накладные и т.п.). Кроме этого, при расчетах по операциям с использованием банковских карт в обязательном порядке представляются на бумажном носителе слипы, квитанции электронных терминалов, квитанции банкоматов. Слип (квитанция электронного терминала) должен быть собственноручно подписан держателем банковской карты.

Обобщим порядок бухгалтерского учета всех операций по выдаче и списанию подотчетных сумм на представительские расходы (см. таблицу).

Корреспонденция счетов по учету представительских расходов учреждения

№ п/п	Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
1	Выданы под отчет наличные денежные средства на представительские расходы	2 208 XX 560	2 201 34 610

Окончание таблицы

№ п/п	Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
2	Списаны расходы, произведенные подотчетным лицом, на прием и обслуживание делегации	2 109 80 XXX ¹	2 208 XX 660
3	Акцептованы счета сторонних организаций по расходам на прием и обслуживание делегации	2 109 80 XXX	2 302 XX 730
4	Выделен налог на добавленную стоимость со стоимости услуг сторонних организаций	2 210 01 560	2 302 XX 730
5	Оплачена с лицевого счета стоимость услуг сторонних организаций	2 302 XX 830	2 201 11 610
6	Произведено перечисление подотчетных сумм на предстоящие представительские расходы на банковскую карту	2 208 XX 560	2 201 11 610
7	Списаны расходы на прием и обслуживание делегации, оплаченные подотчетным лицом банковской картой	2 109 80 XXX	2 208 XX 660

¹ Здесь и далее — в части расходов, относимых на общехозяйственные расходы в составе себестоимости продукции, работ, услуг.

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ.

2. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных)

учреждений и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н.

3. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н.

4. Об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт: положение Банка России от 24.12.2004 № 266-П.