

Представительские расходы: инструкция по учету

Ответы на популярные вопросы по учету представительских расходов

1. Какие документы надо приложить к авансовому отчету для подтверждения оплаты банковской картой подотчетного лица?

Если подотчетник расплатился собственной банковской картой, принять авансовый отчет можно. Для этого к нему должны быть подложены следующие подтверждающие документы:

- Чек ККТ;
- Слип-чек или квитанция терминала (см. [Письмо Минфина России от 24.03.2021 № 03-03-07/21069](#));
- Выписка с банковского счета сотрудника с указанием получателя и назначения платежа

Потраченные денежные средства можно перечислить сотруднику на личную карту ([Письмо Минфина от 21.07.2017 № 09-01-07/46781](#)).

2. Как в бухгалтерском учете отражаются расходы на приобретение букетов цветов в представительских целях?

Стоимость букетов цветов можно включить в представительские расходы в бухгалтерском учете при условии, что они включены в смету, а вручение – в программу представительского мероприятия. Проводки будут стандартными:

Дт 44/26 Кт 71;

Дт 19 Кт 71 (если есть НДС).

3. Можно ли учесть расходы на чай и кофе в составе представительских затрат?

В бухгалтерском учете затраты на чай и кофе, как правило, учитываются на счете 10 «Материалы», а впоследствии списываются в затраты по обычным видам деятельности.

Чтобы признать такие затраты в целях налогового учета, их нужно документально подтвердить и учитывать в составе представительских с учетом лимита 4% от расходов на оплату труда за отчетный (налоговый) период ([пп. 22 п. 1, п. 2 ст. 264 НК РФ](#)).

Перечень документов в НК не утвержден. Так, к примеру, подтвердить представительские расходы могут следующие документы ([п. 1 ст. 252 НК РФ](#), [Письмо Минфина России от 01.11.2010 № 03-03-06/1/675](#)):

- приказ руководителя об осуществлении расходов на представительские цели;

- смета представительских расходов;
- первичные документы (счета, чеки, накладные, акты);
- отчет о представительских расходах, в котором отражаются цель мероприятия, результаты его проведения, сумма расходов и другая необходимая информация.

Инструкция по бухгалтерскому и налоговому учету

Бухгалтерский учет

В бухгалтерском учете понятие «представительские расходы» не определено, отдельный порядок для учета таких расходов не установлен.

Затраты на проведение представительских мероприятий включаются в состав расходов по обычным видам деятельности (как правило, в качестве коммерческих или управленческих расходов) и признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, в том же порядке, что и аналогичные затраты (услуги сторонних организаций, списание МПЗ и др.) (п. 5, п. 9, п. 16, п. 18 ПБУ 10/99, п. 7 ПБУ 1/2008).

На счетах бухгалтерского учета представительские расходы отражаются записями в соответствии с Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета (утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н):

- Дт 26(44) - Кт 60 – приняты к учету услуги (работы) сторонних организаций, имеющие отношение к представительским расходам;
- Дт 26(44) - Кт10 – списаны материально-производственные запасы для представительского мероприятия;
- Дт 26(44) - Кт71 – отражены представительские расходы по авансовому отчету.

Налоговый учет

Налог на прибыль

К представительским расходам относятся расходы на официальный прием и обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах с целью установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников заседаний совета директоров (правления) или иного руководящего органа организации, их доставку к месту проведения мероприятия и обратно, буфетное обслуживание во время мероприятия, оплату услуг переводчиков на мероприятии (не состоящих в штате организации) (п. 2 ст. 264 НК РФ).

В целях исчисления налога на прибыль представительские расходы учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в размере, не превышающем 4% от расходов организации на оплату труда за соответствующий

отчетный (налоговый) период, при условии их экономической обоснованности и документального подтверждения (пп. 22 п. 1 ст. 264 НК РФ, абз. 3 п. 2 ст. 264, п. 1 ст. 252 НК РФ).

Представительские расходы являются косвенными расходами и учитываются в расходах того отчетного (налогового) периода, к которому они относятся (в котором проводилось соответствующее мероприятие), с учетом их нормирования (п. 1, п. 7 ст. 272 НК РФ, ст. 318 НК РФ). Если представительские расходы осуществлялись через подотчетное лицо, то датой их осуществления является дата утверждения авансового отчета (пп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Нормирование представительских расходов производится нарастающим итогом с начала налогового периода (п. 3 ст. 318 НК РФ). Представительские расходы, не уложившиеся в норматив в текущем отчетном периоде, могут быть признаны в следующем отчетном периоде или по итогу налогового периода. Представительские расходы, превысившие норматив по итогам налогового периода, не учитываются в целях налогообложения прибыли (п. 42 ст. 270 НК РФ).

На возможность признания расходов представительскими при условии их надлежащего документального оформления не влияют:

1. время и место проведения мероприятия – на территории организации, в кафе, в ресторане, в рабочее или нерабочее время или во время служебной командировки. Главное, чтобы мероприятие носило официальный характер, отвечало критериям п. 2 ст. 264 НК РФ, расходы на мероприятие и его официальный характер были подтверждены документально (письмо Минфина России от 1 ноября 2010 г. № 03-03-06/1/675). Исключение составляют традиционные места отдыха, развлечений, профилактики или лечения заболеваний, т.к. такие расходы запрещено учитывать в составе представительских расходов на основании п. 2 ст. 264 НК РФ. В случае учета таких расходов для целей исчисления прибыли, скорее всего, возникнут споры с налоговыми органами, свою правоту придется отстаивать в суде;
2. статус участников мероприятия – физические лица или юридические лица, фактические или потенциальные деловые партнеры (письма Минфина России от 5 июня 2015 г. № 03-03-06/2/32859, от 03.06.2013 № 03-03-06/2/20149);
3. результат встречи – достигнута ли цель переговоров и заключены ли договоры или нет. Главное, чтобы мероприятие было направлено на получение прибыли (письмо Минфина России от 10.04.2013 № 03-03-06/2/11897);
4. наличие на мероприятии алкогольных напитков (письмо Минфина России от 22.01.2019 № 03-03-06/1/3120).

К представительским расходам, по мнению Минфина России, не относятся:

1. расходы на развлекательные программы после официальной части мероприятия и на проживание гостей (письмо Минфина России от 01.12.2011 № 03-03-06/1/796);
2. расходы на приобретение продуктов питания, выкладываемых на столе для контрагентов (курьеров, экспедиторов), ожидающих документы (письмо Минфина России от 12.05.2010 № 03-03-06/1/327);
3. расходы на аренду помещения, в котором организация проводит официальный прием (письмо Минфина России от 12 марта 2003 г. № 04-02-03/29);
4. расходы на приобретение призов, изготовление дипломов, оформление зала для встречи (письмо Минфина России от 25.03.2010 № 03-03-06/1/176);
5. возмещение расходов на проезд, проживание и т.д. членам совета директоров организации (письмо Минфина России от 04.07.2016 № 03-04-06/38996).

НДС

Входной НДС принимается к вычету только по тем представительским расходам, которые учитываются для целей исчисления налога на прибыль (п. 7 ст. 171 НК РФ). Если сверхнормативные расходы в следующем отчетном периоде или в целом в текущем налоговом периоде уложатся в норматив, то относящийся к ним НДС также можно принять к вычету.

НДС по представительским расходам, которые не уложились в норматив для налога на прибыль по итогам налогового периода, к вычету не принимается и в налоговых расходах не учитывается.

ПБУ 18/02

Учитывая, что порядок признания представительских расходов в бухгалтерском и налоговом учете различен (в бухгалтерском учете они признаются в полном объеме, в налоговом – в пределах 4% от расходов на оплату труда), в соответствии с ПБУ 18/02 (в редакции приказа Минфина России от 20.11.2018 №236н) в оценке этих расходов может возникнуть постоянная разница, которая приведет к признанию постоянного налогового обязательства (постоянного налогового расхода). Если в следующем отчетном периоде (в целом в текущем налоговом периоде) суммы расходов на оплату труда нарастающим итогом с начала года будет достаточно для принятия в целях налога на прибыль ранее не учтенных представительских расходов, будет признан постоянный налоговый актив (постоянный налоговый доход).

Документальное подтверждение

Минфин России в письме от 08.05.2014 № ГД-4-3/8852 напомнил, что конкретный перечень документов, подтверждающих представительские расходы, гл. 25 НК РФ не предусмотрен, поэтому в соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. В этом же письме поясняется следующее: помимо первичных учетных документов, отражающих факт приобретения товаров, работ услуг (в том числе прилагаемых к авансовому отчету), для подтверждения представительских расходов достаточно любого первичного документа, оформленного в соответствии со ст. 9 Федерального закона № 402-ФЗ, из содержания которого следует, что данные приобретения использованы организацией при проведении мероприятий, предусмотренных п. 2 ст. 264 НК РФ.

Ориентировочный список документов для подтверждения представительских расходов приведен в письмах Минфина России (от 22.03.2010 № 03-03-06/4/26, от 01.11.2010 № 03-03-06/1/675):

- приказ (распоряжение) руководителя организации об осуществлении расходов на представительские цели;
- смета представительских расходов;
- первичные документы (в том числе в случае использования для представительских целей приобретенных на стороне товаров, оплаты услуг сторонних организаций);
- отчет о представительских расходах по проведенным мероприятиям, в котором указаны цель и результаты проведенного мероприятия, дата и место проведения, программа, состав приглашенных участников и участников от организации, сумма расходов и другие данные о мероприятии.