

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ВІДРЯДЖЕНЬ ЗА КОРДОН

THE FEATURES OF ACCOUNTING AND TAXATION OF BUSINESS TRIPS ABROAD

Левчинський Д.Л.

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства,
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

Турко М.О.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства,
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

У статті проведений аналіз основних нормативно-правових документів, що регулюють облік і оподаткування відряджень за кордон. На підставі аналізу чинних нормативно-правових документів розглянуті особливості обліку та оподаткування відряджень за кордон. Досліджені особливості відряджень на комерційних підприємствах та в бюджетних підприємствах.

Ключові слова: облік, оподаткування, витрати, відрядження, відрядження за кордон.

В статье проведен анализ основных нормативно-правовых документов, которые регулируют учет и налогообложение командировок за рубеж. На основе анализа действующих нормативно-правовых документов рассмотрены особенности учета и налогообложения командировок за рубеж. Исследованы особенности командировок на коммерческих предприятиях и в бюджетных предприятиях.

Ключевые слова: учет, налогообложение, затраты, командировка, командировка за рубеж.

The main legal documents that regulate the accounting and taxation of business trips abroad are analyzed in the article. Based on the analysis of existing regulatory and legal documents, the specifics of accounting and taxation of business trips abroad are considered. The peculiarities of business trips at commercial enterprises and in budget enterprises are studied.

Keywords: accounting, taxation, costs, business trip, business trip abroad.

Постановка проблеми. Діяльність суб'єктів господарювання в сучасних умовах дуже часто не обмежується територіальними масштабами їх місцезнаходження. Найпоширенішими причинами цього є власна недостатність наявних ресурсів порівняно з необхідними, висока вартість самовиробництва, що, урешті-решт, знижує прибуток, і незаперечна потреба дотримання законодавчих норм щодо функціонування. Саме тому в них виникає об'єктивна закономірність взаємодії з іншими юридичними та фізичними особами, не обов'язково підприємницькими господарюючими суб'єктами, але й органами державної влади. Часто для розширення діяльності доцільними є налагодження міжнародних зв'язків, тобто пошук іноземних партнерів. Можливим напрямом підвищення ефективності роботи підприємства є вивчення досвіду інших суб'єктів і надбання сучасної економічної науки, а також стажування персоналу [6]. Тож працівники різних організацій і підприємств не тільки

здійснюють ділові поїздки на території України, а й виїжджають в інші країни для виконання тих чи інших завдань. В таких умовах актуальності набуває дослідження теми відряджень за кордон на підприємствах, особливостей їх обліку і оподаткування. Слід зазначити, що даній тематиці присвячено досить багато праць, проте вони не враховують останніх змін у законодавчо-нормативних актах. Чинне законодавство містить достатньо жорсткі вимоги до порядку оформлення службових відряджень, оплати витрат на відрядження та їх обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку і оподаткування відряджень в межах України і за кордон висвітлені в роботах таких науковців, як: Білогірський М., Брюховецький В., Валентинова Т., Дуда Т.Т., Ковальов Д., Лень М., Мельник Н.Б., Сідак О. та ін.

Проте зазначена проблематика потребує подальшого дослідження з врахуванням чинного законодавства.

Виклад основного матеріалу досліджень і публікацій. Правове регулювання службових відряджень в Україні визначено рядом законів та підзаконних нормативних актів, серед основних із них слід виділити наступні:

1. Кодекс законів про працю від 10.12.1971 № 322-VIII.

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.

3. Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон. – Наказ Мінфіну України від 13.03.1998 № 59 (зі змінами).

4. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання. – Наказ Мінфіну України від 28.09.2015 № 841.

5. Щодо відряджень. – Лист Мінфіну України від 14.05.2015 №31-08030-16-10/15972.

6. Щодо оплати праці працівника під час відрядження. – Лист Мінсоцполітики України від 06.03.2016 №141/18/99-15 та ін.

Службовим відрядженням, згідно з п.1 розділу 1 Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон № 59 від 13.08.1998, вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника органу державної влади, підприємства, установи та організації, що повністю або частково утримується (фінансується) за рахунок бюджетних коштів, на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи (за наявності документів, що підтверджують зв'язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства) [2].

Варто відзначити що положення Інструкції поширюються тільки на органи державної влади, підприємства, установи й організації, що повністю або частково утримуються за рахунок бюджетних коштів. Для інших підприємств та установ дана інструкція несе лише рекомендаційний характер, тобто те чи інше підприємство, установа чи організація можуть брати до уваги положення Інструкції при оформленні відряджень, але не в обов'язковому характері.

Згідно Інструкції службовим відрядженням не вважається [2]:

- Службові поїздки працівників, постійна робота яких проходить у дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, не вважаються відрядженнями, якщо інше не передбачено законодавством, колективним договором, трудовим договором (контрактом) між працівником і власником (або уповноваженою ним особою/керівником).

- Службові поїздки тривалістю менше доби працівників дипломатичної служби України, які направлені у довготермінове відрядження, що пов'язані із супроводженням українських делегацій та посадових осіб, отриманням та відправкою багажів, кур'єрської та командирської пошти в аеропортах, морських та річкових портах, на вокзалах, не вважаються відрядженнями.

Направлення працівника в закордонне відрядження, як і у відрядження по Україні, здійснюється на підставі наказу роботодавця. Такий наказ видається після затвердження завдання із зазначенням у ньому мети виїзду, строків та умов перебування за кордоном, кошторису витрат (для працівників бюджетної сфери такий порядок закріплено в п. 1 розд. III Інструкції № 59). За складеним кошторисом витрат на відрядження підприємство визначає суму авансу, яку слід видати працівнику.

Роботодавець зобов'язаний забезпечити працівника коштами на відрядження у вигляді авансу у тому разі, якщо такий обов'язок передбачено колективним чи трудовим договором, іншими розпорядчими актами підприємства (положеннями, наказами, інструкціями тощо), які містять у собі такі умови праці.

Втім, якщо такого обов'язку не передбачено, то в усіх інших випадках видача авансу у зв'язку з направленням працівника у відрядження є правом роботодавця, а не його обов'язком. Працівник у відрядженні може нести витрати за рахунок власних коштів. А після повернення з відрядження підприємство має відшкодувати відповідні витрати.

Аванс може видаватися готівкою або перераховуватися в безготівковій формі на відповідний рахунок для використання із застосуванням платіжних карток. Яким чином надавати аванс (шляхом перерахування на корпоративну або особисту картку працівника, чи видачі готівкових коштів) підприємство вирішує самостійно.

Якщо роботодавець видає готівковий аванс в іноземній валюті, то слід дотримуватися умов, установлених Правилами використання готівкової іноземної валюти на території України, затвердженими постановою Правління НБУ від 30.05.07 р. № 200.

Відповідно до п. 2.1 Правил № 200 резиденти – юридичні особи та фізособи-підприємці й іноземні представництва мають право використовувати з поточних рахунків готівкову іноземну валюту для забезпечення витрат працівників за кордоном, а також на представницькі витрати (організацію офіційних заходів за кордоном). Під витратами працівників за кордоном у п. 1.3 Правил № 200 мається на увазі оплата дозволів на в'їзд (віз), добових, витрат, пов'язаних з найманням житлового приміщення, транспортних та інших витрат за кордоном.

Для отримання в уповноваженому банку готівки в іноземній валюті на відрядження відповідно до п. 2.2 Правил № 200 роботодавець подає до банку:

- заяву на видачу готівки;
- довіреність представникові на отримання грошей;
- лист-розрахунок, що містить П. І. Б. (за наявності) осіб, які виїжджають за кордон, і розрахунок витрат.

Якщо підприємство не має валютного рахунка, його слід відкрити згідно з Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затвердженою постановою Правління НБУ від 12.11.03 р. № 492 (далі – Інструкція № 492), і придбати валюту на МВРУ. Придбання готівкової іноземної валюти для видачі авансу на відрядження за кордон в обмінному пункті не допускається, оскільки є порушенням установленого порядку та умов торгівлі валютними цінностями на МВРУ. Отриману готівку в іноземній валюті перед видачею її відрядженому працівникові підприємство має оприбуткувати в касі підприємства. Під час видачі авансу готівкою оформлюється розрахунковий касовий ордер і робиться відповідний запис у касовій книзі.

До оподаткованого податком на доходи фізичних осіб доходу платника податку – фізичної особи, яка перебуває у трудових відносинах із своїм роботодавцем або є членом керівних органів підприємств, установ, організацій, не включаються витрати на відрядження, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням (добові):

- у межах території України, але не більш як 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження,

- для відряджень за кордон – не вище 80 євро за кожен календарний день такого відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, установленим НБУ, в розрахунку за кожен такий день.

Законом України «Про Державний бюджет України на 2017 рік» визначено, що мінімальна заробітна плата з 01 січня 2017 року становить 3200 гривень.

Отже з 01.01.2017 року неоподатковувана сума добових для відряджень по Україні складає 320 грн., а для відряджень за кордон – 80 євро за кожен календарний день такого відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, установленим НБУ, в розрахунку за кожен такий день. Зазначена норма передбачена п.п. 170.9.1 ст. 170 Податкового кодексу України, з урахуванням змін, внесених Законом України від 21.12.2016 №1797 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» [4].

З 01.01.17 р. норму ПК щодо обов'язкової наявності відміток Держприкордонслужби в закордонному паспорті для визначення суми добових вилучено. Тому зараз достатньо транспортних квитків, що підтверджують дати перетину кордону, чи відмітки в паспортному документі лише іноземної держави. Адже вони є доказом перебування працівника у відрядженні за межами України.

Якщо відряджений працівник, перебуваючи в дорозі до держав, для в'їзду в які не потрібна віза (дозвіл на в'їзд), або повертаючись із таких країн, здійснює пересадку на інший транспортний засіб або зупиняється в готелі (мотелі, іншому житловому приміщенні) на території України, то відшкодування витрат за період проїзду по території України здійснюється в порядку, передбаченому для службових відряджень у межах України.

Добові витрати із дня останньої пересадки на інший транспортний засіб (вибуття з готелю, мотелю, іншого житлового приміщення) на території України під час прямування у відрядження за кордон і до дня першої пересадки на інший транспортний засіб (зупинки в готелі, мотелі, іншому житловому приміщенні) на території України (включно) під час повернення в Україну відшкодовуються за нормами, установленими для відряджень за кордон.

Порядок відшкодування в таких випадках слід прописати в положенні про службові відрядження.

У разі якщо під час службових відряджень відряджений працівник отримав готівку із застосуванням платіжних карток, він подає звіт про використання виданих на відрядження коштів і повертає суму надміру витрачених коштів до закінчення третього банківського дня після завершення відрядження (банківського дня, наступного за днем прибуття до місця постійної роботи).

Разом із звітом подаються документи в оригіналі, що засвідчують вартість понесених у зв'язку з відрядженням витрат.

Витрати на відрядження відшкодовуються лише за наявності документів в оригіналі, що засвідчують вартість цих витрат, а саме:

- транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), у тому числі електронних квитків за наявності посадкового талона та документа про сплату за всіма видами транспорту, в тому числі чартерних рейсів;

- рахунків, отриманих з готелів (мотелів) або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання відрядженого працівника, в тому числі бронювання місць у місцях проживання;

- страхових полісів;
- тощо.

У разі використання електронного авіаквитка підставою для відшкодування витрат на його придбання є такий пакет документів:

- оригінал розрахункового або платіжного документа, що підтверджує здійснення розрахункової операції у готівковій чи безготівковій формі (платіжне доручення, розрахунковий чек, касовий чек, розрахункова квитанція, виписка з карткового рахунку, квитанція до прибуткового касового ордера);

- роздрук на папері частини електронного авіаквитка із вказаним маршрутом (маршрут/квитанція);

- оригінали відривної частини посадкових талонів пасажира.

У разі коли електронний авіаквиток є частково використаним, до звіту також додається лист (акт, довідка) про повернення авіаквитка, складений компанією-продавцем, у якому зазначаються прізвище та ініціали відрядженого працівника, вартість здійсненого перельоту, сума повернутих коштів, комісійні та/або інші збори, пов'язані з поверненням частково використаного квитка.

Підприємство, що відряджає працівника за кордон, забезпечує його грошовими коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (авансом) у національній валюті держави, до якої відряджається працівник, або у вільно конвертованій валюті. Тому сума надміру витрачених коштів (залишку коштів понад суму, витрачену згідно зі Звітом про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт) підлягає поверненню працівником до каси або зарахуванню на відповідний рахунок підприємства, що їх надало, у грошових одиницях, у яких було надано аванс. Звіт складається підзвітною особою, що отримала такі кошти, у валюті держави, до якої відряджався працівник, або у вільно конвертованій валюті. Якщо кошти на закордонне відрядження видавалися в кількох валютах (наприклад, у гривнях і євро), то суму виданих коштів відображають окремо за кожною валютою. В авансовому звіті інвалютні витрати на відрядження потрібно фіксувати у валютах витрат і дублювати в гривнях за відповідним курсом.

У бухгалтерському обліку операції в інвалюті відображаються у валюті розрахунків і платежів за кожною іноземною валютою окремо (ч. 3 ст. 9 Закону від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Лист № 12251). У бухобліку операція з видачі авансу відображається за дебетом субрахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Витрати на закордонне відрядження в бухобліку відображають у гривнях [3]:

- за курсом НБУ на дату надання авансу, якщо фактичні витрати у відрядженні не перевищують суми наданого авансу (п. 5–6 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»). Якщо в закордонному відрядженні розраховуються корпоративною картою, то датою авансу вважається дата оплати товарів/послуг, дата зняття інвалюти;

- за курсом НБУ на дату затвердження авансового звіту – у частині перевищення фактичних витрат над сумою авансу (п. 8 П(С)БО 21);

- за курсом НБУ станом на день погашення заборгованості – проводиться під час остаточного розрахунку з виплатою додаткових коштів.

Визначення курсових різниць проводиться лише за монетарними статтями відповідно до П(С)БО 21. У момент видачі працівникові валют-

ного авансу у підприємства виникає дебіторська заборгованість – немонетарна стаття. Тому курсові різниці не нараховуються. Заборгованість відображається за курсом НБУ на дату видачі грошових коштів. А в момент затвердження авансового звіту витрати, які повністю покриваються виданим авансом, відображаються в бухобліку за курсом НБУ на дату видачі авансу (п. 6 П(С)БО 21). Сума перевитрат відображається за курсом на дату затвердження авансового звіту (п. 5 П(С)БО 21).

Поки підприємство не розрахувалося із працівником за відрядження, у нього обліковується кредиторська заборгованість за монетарною статтею балансу, за якою показують курсові різниці на дату балансу і на дату проведення розрахунку (якщо курс НБУ змінювався) (п. 8 П(С)БО 21):

- якщо курс НБУ зріс, витрати відображають за Дт 945 – Кт 372;

- якщо курс знизився, дохід відображають за Дт 372 – Кт 714.

Після закінчення відрядження разом з іншими підтвердними документами працівник може подати документ, який підтверджує обмін валюти. У цьому документі вказується курс обмінної валюти.

Обміняти одну валюту на іншу працівник може лише за межами митної території України. Для бюджетних установ цей момент чітко прописано в Інструкції № 59:

- за відсутності підтвердних документів про обмін валюти, у якій видано аванс, на національну валюту держави відрядження перерахунок витрат, здійснених у відрядженні, підтверджених документально, здійснюється виходячи з крос-курсу, розрахованого за офіційним обмінним валютним курсом НБУ на день затвердження авансового звіту (абзац другий п. 19 розд. III Інструкції № 59);

- якщо підтвердний документ про обмін валюти надано, то суму відображають за курсом валюти, зазначеним в цьому документі.

Такий самий порядок відображення може бути прописаний і госпрозрахунковими підприємствами в положенні про службові відрядження.

Висновки. В статті розглянуті основні нормативно-правові документи, що регулюють облік і оподаткування відряджень за кордон, досліджені особливості відряджень на комерційних підприємствах та в бюджетних підприємствах.

На основі вищевикладеного можна зробити висновок, що облік витрат на закордонне відрядження є досить непростим обліковою процедурою, яка складно регулюється як національним відповідним законодавством, так і внутрішнім документом – наказом про облікову політику – у вигляді деталізованого підходу до означеного об'єкту обліку з урахуванням практики здійснення подібних відряджень на підприємстві [5].

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон. Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.98 р. № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.
4. Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010р. № 2755-VI XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Дуда Т.Т. Розрахункові аспекти обліку витрат на закордонне відрядження / Т.Т. Дуда // *Economic sciences*. – 2014. – №3(212) . – С. 156-160.
6. Мельник Н.Б. Розрахунки при відрядженнях у системі елементів методу бухгалтерського обліку / Н.Б. Мельник // *Актуальні проблеми розвитку регіону*. – 2014. – № 9. – С. 65-70.