

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.47

Т.Т. ДУДА

Хмельницький національний університет

РОЗРАХУНКОВІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ
НА ЗАКОРДОННЕ ВІДРЯДЖЕННЯ

У статті на підставі аналізу чинних нормативно-правових документів представлено механізм формування витрат на закордонне відрядження із застосуванням іноземної валюти у тому випадку, коли працівник використовує власні кошти, а підприємство після його звітування їх повертає.

Ключові слова: витрати, іноземна валюта, об'єкт обліку, курс валюти, працівник-резидент, класифікатор валют, конвертація валюти, крос-курс, облікові процедури, авансовий звіт.

T. T. DUDA

Khmelnitskiy National University, Ukraine

SETTLEMENT ASPECTS OF ACCOUNTING OF EXPENSES ON FOREIGN TRAVEL EXPENSES

The purpose of the article consists in the analysis the applicable specific documents regarding the calculation of costs abroad with the use of appropriate exchange rate and formation of their magnitude.

An accountant must be true to calculate sum in UAH, which appears to be the accountable person for the purpose of coating on it costs and recognized cash costs on the one hand, and on the other included in the expenses for accounting and tax rules after the reporting employee. Despite the fact that the employee during the performance specific tasks abroad have spent their own money in foreign currency, after his return from a business trip and the corresponding reporting it receives adequate compensation for incurred expenses, but in local currency. For this accountant, using professional knowledge, adheres to the next order (given the business trip to European countries) presented to us in the form of table.

Cost accounting on the overseas trip is quite difficult registration procedure that is difficult is regulated as national relevant legislation and internal document – the order of accounting policy.

Keywords: costs, , foreign currency, accounting, object, worker-resident, classification currency, currency conversion, cross-rate, accounting procedures, expense report.

Постановка проблеми. До введення Податкового кодексу України (далі - ПКУ) витрати на відрядження за кордон у світлі відповідної нормативно-правової та облікової інтерпретації являли собою відносно сталий об'єкт обліку. При цьому необхідним було лише дотримання валютного законодавства, відповідність встановленим нормативам щодо проживання та добових протягом періоду відрядження, а також адекватне їх відображення в облікових системах бухгалтерського та податкового обліку.

Однак введення ПКУ з 01.01.2011 року щодо ПДВ та інших податків, а з 01.04.2011 року щодо податку на прибуток обумовило досить значні зміни у нормативних документах, зокрема і стосовно відрядження за кордон. Це вплинуло і на логічну послідовність формування в обліку та звітності витрат на відрядження за кордон, особливо за умов використання іноземних валют з різних груп по класифікатору. При цьому спостерігається деяка неузгодженість у чинній нормативно-правовій базі та її ролі у вирішенні певних проблем, пов'язаних з використанням та перерахунком іноземних валют під час відрядження за кордон.

Аналіз останніх досліджень. В економічній літературі подібні питання розглядаються з двох позицій: по-перше, з точки зору загально визнаних основ ведення обліку операцій в іноземній валюті залежно від дати її здійснення [1], а по-друге, всі тонкощі та особливості бухгалтерського та податкового обліку інвалютних витрат на відрядження з огляду виданого авансу або у вільно конвертованій, або у валюті країни відрядження [2, 3].

На жаль, у сучасних нормативних документах та у відповідних бухгалтерських виданнях недостатньо розкривається таке питання, як облік витрат на закордонне відрядження за умов використання працівником підприємства саме його власних коштів та вплив суб'єктивного підходу до розрахунку готівкової компенсації.

Мета статті полягає в аналізі застосованих конкретних документів щодо обрахування витрат за кордон з використанням адекватних курсів валют та формування їх величини з точки зору двох об'єктів обліку: як складової відповідних витрат та як складової поточних зобов'язань. При цьому необхідність такого обумовлюється розповсюдженими випадками використання власних валютних коштів працівником підприємства під час його поїздки у закордонне відрядження.

Виклад основного матеріалу. Сучасне уявлення про кожний об'єкт обліку вимагає досить якісного аналізу супровідних нормативів, без застосування яких неможливо об'єктивно визнати облікові підходи до формування важливих податків, зокрема податку на прибуток за всіма його складовими як за бухгалтерськими правилами, так і за податковими. Однією з таких складових є витрати на відрядження, їх регулювання відбувається за допомогою основних документів, перелік яких та їх призначення нами наводиться у таблиці 1.

Наведені документи є основними підставами для більш менш справедливого формування облікової інформації і витрат у складі операційних по рахунках бухгалтерського обліку 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», і дебіторської заборгованості по рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Таблиця 1

Основні нормативно-правові регулятиви витрат на відрядження за кордон

№ з.п.	Назва документа	Перелік пунктів, що використовуються, та їх коротке призначення
1	Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон [4]	П.п.15-16 «Загальних положень» стосовно підтвердних та не підтвердних документів; п.п.1-21 «Порядку відрядження за кордон» стосовно деталізованого порядку організації відрядження за кордон за різних практичних умов
2	Про граничні норми добових витрат для відрядження членів екіпажів суден, інших транспортних засобів та суми, що спрямовуються на їх харчування замість добових витрат [5]	Граничні норми добових витрат за кордон (75% розміру мінімальної заробітної плати, що діяв для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на особу); Порядок розрахунку та виплати добових в іноземній валюті
3	Про затвердження Правил використання готівкової іноземної валюти на території України та внесення змін до деяких нормативно-правових актів НБУ [6]	П.2.6 «Використання готівкової іноземної валюти з поточних рахунків для забезпечення витрат на відрядження працівників за кордон резидентами-юридичними та фізичними особами-підприємцями та іноземними представництвами» стосовно механізму відшкодування витрат власних коштів в іноземній валюті
4	ПКУ [7]	Ст.140.1.7, ст.153.1 III розділу «Податок на прибуток» стосовно конкретного переліку витрат на відрядження, що можуть бути включені до складу витрат з метою їх оподаткування; оподаткування операцій з розрахунками в іноземній валюті; ст.170.9 IV розділу «Податок на доходи фізичних осіб» стосовно оподаткування сум, виданих під звіт, та термінів подання авансового звіту
5	НБУ:офіційне інтернет-представництво [8]	Офіційний курс гривні щодо іноземної валюти за датами, які припадають на період відрядження (у відповідних розрахунках)

Зрозуміло, що одиницею виміру вітчизняного обліку та звітності є гривня, але працівник підприємства-учасника зовнішньоекономічної діяльності часто використовує іноземну валюту у випадках виконання виробничих питань, наприклад, щодо підписання контрактів із закордонним партнером. При цьому виникає ряд особливостей, якщо працівник використовує власні гроші, не отримав з каси підприємства авансу. Означений нами документ у п.3 таблиці 1 прописує наступне: «Відшкодування працівнику-резиденту, який перебував у відрядженні за кордоном, витрат власних коштів в іноземній валюті здійснюється відповідно до законодавства України у валюті України за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим національним банком на день виплати зазначених коштів...»[6]. З огляду на цей норматив бухгалтеру необхідно вірно розрахувати суму в гривнях, яка видається підзвітній особі з метою покриття здійснених ним витрат та визнається касовими витратами з одного боку, а з другого включається до складу витрат за бухгалтерськими та податковими правилами після звітування працівником. Не зважаючи на те, що працівник під час виконання конкретного завдання за кордоном витратив свої власні кошти в іноземній валюті, після його повернення з відрядження та відповідного звітування він отримує адекватне відшкодування понесених витрат, але в національній валюті. Для цього бухгалтер, використовуючи професійні знання, дотримується наступного порядку (з огляду на відрядження до європейських країн), представленого нами у вигляді таблиці 2.

Отже, визначення витрат, понесених працівником у зв'язку з відрядженням за кордон, є досить складною обліковою процедурою, яка вимагає від бухгалтера прийняття відповідного рішення, наприклад, стосовно дат перерахунку іноземної валюти в національну (п.п.3, 5 таблиці 2); щодо класифікації наданих підзвітною особою первинних документів; визнання їх юридичної сили тощо. Тому бухгалтеру, на наш погляд, необхідно дотримуватись такого алгоритму:

1) кваліфікація та групування представлених до авансового звіту первинних документів за такими

ознаками: витрати на страхування; транспортні витрати (наприклад, на оплату доріг, мостів та інших дорожніх об'єктів залежно від особливостей пересування територіями європейських країн); витрати на придбання палива, якщо поїздка за кордон здійснена транспортом підприємства (автомашиною); витрати на проживання; витрати на телефонні розмови; добові;

- 2) визнання законності наданих підзвітною особою документів (їх поділ на правові та не правові);
- 3) здійснення розрахунку кожної групи витрат з урахуванням відповідної валюти;
- 4) визначення загальної суми витрат та підтвердження її до виплати підзвітній особі.

Таблиця 2

Порядок розрахунку понесених у закордонному відрядженні працівником власних коштів, які йому надалі відшкодовуються підприємством

№ з.п.	Складова власних коштів	Валюта	Спосіб включення	Основа розрахунку
1	Витрати на страхування життя та автотранспорту	Грн	Прямий	Документи страхової компанії на території України (квитанції),
2	Плата за дороги, за проїзд мостом	Євро	Непрямий, конвертації валюти	Чеки, видані дорожніми службами відповідних країн; дата конвертації валюти – дата авансового звіту
3	Витрати на придбання палива (бензину)	Ден МКД, лев, лей,* євро	Непрямий, конвертації валюти, крос-курс	Чеки, видані АЗС європейських країн; інформація щодо крос-курсів таких банків, як: народного банку Республіки Македонія, Болгарського народного банку, національного банку Румунії; можливий вибір дати перерахунку – або дата фактичних витрат, або дата авансового звіту
4	Витрати на проживання	Євро, ден МКД	Непрямий, конвертації валюти, крос-курс	Рахунки готелів відповідних країн; в межах норм, встановлених постановою КМУ [9] (наприклад, по Македонії 95 дол за добу)
5	Витрати на телефонні розмови	Ден МКД, лей, євро	Непрямий, конвертації валюти, крос-курс	Чеки щодо фактичних витрат; інформація щодо крос-курсів таких банків, як: народного банку Республіки Македонія, національного банку Румунії; можливий вибір дати перерахунку – або дата фактичних витрат, або дата авансового звіту
6	Добові з класифікацією за двома групами: добові по території України; добові по території іноземних країн	Грн.	Прямий	Без подання документів з урахуванням норм, встановлених постановою КМУ[5] : по Україні – 0,2 розміру мінімальної зарплати на 1 січня звітного року; за кордоном – не більше 0,75 розміру від мінімуму тієї самої зарплати

*Ден МКД – динар, валюта Македонії; лев – валюта Болгарії; лей – валюта Румунії.

Більшість документів, як правило, надається у вигляді оформлених на мові країни, до якої відряджений працівник, але з використанням такої вільно конвертованої валюти, як євро. Але часто поряд з документами, витрати в яких виражені в євро, до авансового звіту надаються документи з розрахунками в місцевих грошових одиницях тих країн, по території яких пересувався під час відрядження працівник. Як правило, така валюта належить до третьої групи (неконвертована валюта) Класифікатора іноземних валют та банківських металів НБУ[10], тобто неконвертованих валют. В такому випадку бухгалтеру необхідно активно використати крос-курси національних валют до євро та скористатися для цього сайтами банків тих країн, по території яких пересувався працівник підприємства у відрядженні.

Наприклад: працівником, який пересувався власним автомобілем територією Македонії, придбано бензин згідно чеку від 25.05.2013 року 15,63л по 64 ден МКД. У даному прикладі використовується офіційний курс національної валюти Македонії на 25.05.2013р. - 1 ден МКД дорівнює 16,26 євро та офіційний курс НБУ - 11, 248235грн за євро. Необхідно звернути увагу на те, що при такому розрахунку існує вірогідність суб'єктивного підходу, а саме: використати дату авансового звіту, яка, як правило, не співпадає з датою наданого документа, або дату фактичного придбання бензину в розумінні придбання товару за іноземну валюту згідно дати первинного документа, який підтверджує здійснення операції. Рішення, на наш погляд, необхідно знайти шляхом аналізу чинних нормативних документів, які призведуть до наступних варіантів.

Варіант А з огляду статті 153.1.2 ПКУ[7] щодо придбання товару за іноземну валюту «... у встановленому порядку включаються до витрат такого звітного податкового періоду шляхом перерахування в національну валюту тієї частини їх вартості, що не була раніше оплачена, за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату здійснення операції з такого придбання... », тобто за наведеним чеком 182,90 грн (64,00 ден x15,63л=1000,32 ден МКД /61,5191 =16,26 євро x 11,248235 грн=182,90 грн).

Варіант Б з урахуванням п.2.6 постанови правління НБУ[6] стосовно відшкодування працівнику-резиденту витрат власних коштів в іноземній валюті з використанням курсу гривні до іноземних валют на дату виплати зазначених коштів, наприклад, на дату авансового звіту 30.05.2013 р., офіційний курс НБУ 1євро - 11,377621грн, тобто сума до виплати за вказаним документом буде за розміром 185,00 грн (16,26 x 11, 377621). Як видно, сума до виплати в національній валюті у варіанті Б є більшою. Стає очевидним, що відповідальність за прийняте рішення щодо обраного варіанту несе бухгалтер з обліку розрахунків з підзвітними особами, але йому необхідно все ж таки керуватись принципами економічної вигоди за альтернативним підходом: більше сплатити працівнику та менше державі у вигляді податку на прибуток або навпаки. Таке обумовлюється маніпулюванням офіційним курсом НБУ згідно з обраною датою перерахунку у зв'язку з неоднозначним тлумаченням подібних операцій у національній нормативній документації. Одночасно бухгалтеру не слід забувати про принципи складання фінансової звітності, зокрема, щодо принципу обачності та превалювання сутності над формою, обираючи, на наш погляд, варіант А.

Можна обґрунтувати вибір для конкретного рішення стосовно облікових процедур у розрахунках з підзвітною особою відповідною їх деталізацією у додатку до наказу про облікову політику за таким форматом (табл. 3).

Таблиця 3

**Основний перелік облікових процедур стосовно витрат
на відрядження за кордон (додаток до наказу про облікову політику)**

№ з.п.	Назва облікової процедури	Елементи (складові) облікової процедури
1	Видача авансу перед поїздкою	Розрахунок аналітичного складу витрат згідно з встановленими нормами на дату видачі авансу: (на страхування; на транспортування залежно від виду транспорту; на експлуатацію власного транспорту; на проживання; добові; на поточні витрати); врахування курсу іноземної валюти з огляду на Класифікатор іноземних валют...[10] на день видачі авансу
2	Складання та подання авансового звіту, якщо аванс раніше видано	2.1 Обрахування означених у п.п.1.1 витрат на підставі поданих документів з урахуванням курсу гривні до іноземної валюти на день видачі авансу; 2.2 визначення перевитрат та їх обрахування на день подання авансового звіту або на день фактичного здійснення операції підзвітною особою (обирає керівництво підприємства з урахуванням принципу обачності щодо складання фінансової звітності підприємства); 2.3 у випадку використання іноземної валюти групи 2 (тої, яка широко не використовується для здійснення платежів) або 3 (неконвертованої валюти) враховується офіційний курс національних банків відповідних країн до вільно конвертованої валюти групи 1 та обраховуються витрати у вільно конвертованій валюті; 2.4 здійснюється конвертаційний розрахунок з іноземної валюти у національну за офіційним курсом НБУ на дату здійснення розрахунків з підзвітною особою (на день виплати коштів щодо означених перевитрат)
3	Складання та подання авансового звіту, якщо аванс не видано та витрачено власні кошти підзвітною особою	3.1 здійснюються розрахунки за методикою у п.п.2.2, 2.3, 2.4 даної таблиці; 3.2 відшкодування здійснюється у валюті України на день виплати зазначених коштів

Висновки. Облік витрат на закордонне відрядження є досить непростою 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. У випадку використання власної іноземної валюти для здійснення поїздки за кордон працівником підприємства необхідно дотримуватись, з одного боку, ретельного алгоритму розрахунку витрат, починаючи з первинних документів та завершуючи

складанням бухгалтерських записів; з другого боку, бухгалтеру необхідно керуватись принципами і бухгалтерського, і податкового законодавства щодо формування показників звітності, постійно долаючи суб'єктивний підхід у формуванні готівкової компенсації означених витрат.

Література

1. Дуда Т.Т. Облік операцій в іноземній валюті:бухгалтерський та податковий аспекти / Т.Т.Дуда, Л.В. Скоробогата // Вісник ХНУ. Економічні науки. – 2012. – № 2, т.2. – С.209-214.
2. Брюховецький В. Облік валютних витрат у разі відрядження за кордон /В.Брюховецький // Дебет-Кредит. – 2012. – № 20. – С.45 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/1bid05326.html>.
3. Сідак О.Облік витрат на закордонне відрядження / О.Сідак // Інтербух. – 2013. – 23 лютого [Електронний ресурс]. – Режим доступу.: <http://www.interbuh.com.ua/ua/view/newspaper/444/297>.
4. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон: наказ МФУ від 17.03.2011 № 362 // Бухгалтерський тижневик «Дебет-Кредит» [Електронний ресурс]. – 2013. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/engine/>.
5. Про граничні норми добових витрат для відрядження членів екіпажів суден, інших транспортних засобів та суми, що спрямовуються на їх харчування замість добових витрат: постанова КМУ від 02.02.2011 № 73[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/cardnpd>.
6. Про затвердження Правил використання готівкової іноземної валюти на території України та внесення змін до деяких нормативно-правових актів НБУ: постанова правління НБУ від 30.05.2007 № 200. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0650-07>.
7. Податковий кодекс України (станом на 01.01.2012 року) : К., фірма «Іс», 2012. – 360 с.
8. НБУ: офіційне інтернет-представництво [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua>.
9. Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються(фінансуються) за рахунок бюджетних коштів: постанова КМУ від 02.02.2011 № 98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/cardnpd>.
10. Класифікатор іноземних валют та банківських металів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.timer.dp.ua/databank/finance>.

References

1. Duda T.T., Skorobohata L.V.Oblik operatsiy v inozemniy valyuti:bukhhalters'kyy ta podatkovyy aspekty / T.T.Duda, L.V. Skorobohata // Visnyk KhNU. – 2012. - № 2, t.2.- P.209-214.
2. Bryukhovets'kyy V. Oblik valyutnykh vytrat u razi vidryadzhennya za kordon / V.Bryukhovets'kyy// Debet-Kredyt. – 2012. - № 20.- S.45. – Rezhym dostupu do zhurn. : <http://dtk.com.ua/show/1bid05326.html>.
3. Sidak O.Oblik vytrat na zakordonne vidryadzhennya / O.Sidak //Interbuh. – 2013.-23 lyutoho.- Rezhym dostupu do zhurn.: <http://www.interbuh.com.ua/ua/view/newspaper/444/297>.
4. Instruktziya pro sluzhbovi vidryadzhennya v mezhakh Ukrainy ta za kordon: nakaz MFU vid 17.03.2011 № 362 // Bukhhalters'kyy tyzhnevyyk «Debet-Kredyt». – 2013. –Rezhym dostupu do zhurn.: <http://www.dtk.com.ua/engine/>.
5. Pro hranychni normy dobovykh vytrat dlya vidryadzhennya chleniv ekipazhiv suden, inshykh transportnykh zasobiv ta sumy, shcho spryamovuyut'sya na yikh kharchuvannya zamist' dobovykh vytrat: postanova KМУ vid 02.02.2011 № 73.- Rezhym dostupu : <http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/cardnpd>.
6. Pro zatverdzhennya Pravyl vykorystannya hotivkovoyi inozemnoyi valyuty na terytoriyi Ukrainy ta vnesennya zmin do deyakykh normatyvno-pravovykh aktiv NBU: postanova pravlinnya NBU vid 30.05.2007 № 200. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0650-07>.
7. Podatkovyy kodeks Ukrainy (stanom na 01.01.2012 roku) : K., firma «Іs», 360 p.
8. NBU:ofitsiyne internet-predstavnytstvo. – Rezhym dostupu: <http://www.bank.gov.ua>.
9. Pro sumy ta sklad vytrat na vidryadzhennya derzhavnykh sluzhbovtziv, a takozh inshykh osib, shcho napravlyayut'sya u vidryadzhennya pidpryyemstvamy, ustanovamy ta orhanizatsiyamy, yaki povnistyu abo chastkovo utrymuyut'sya(finansuyut'sya) za rakhunok byudzhethnykh koshtiv : postanova KМУ vid 02.02.2011 № 98. – Rezhym dostupu : <http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/cardnpd>.
10. Klasyfikator inozemnykh valyut ta bankivs'kykh metaliv.– Rezhym dostupu: <http://www.timer.dp.ua/databank/finance>.

Рецензія/Peer review : 8.4.2014 р. Надрукована/Printed :17.8.2014 р.
Рецензент: д.е.н., проф. Шпак В.А.