

**Міністерство освіти і науки України  
Західноукраїнський національний університет  
Факультет фінансів та обліку  
Кафедра обліку і оподаткування**

**МИРОНЧУК Юлія Ярославівна**

**ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ЗАКОРОННИМИ ВВІДРЯДЖЕННЯМИ У  
ВІТЧИЗНЯНІЙ ТА ЗАРУБІЖНІЙ ПРАКТИЦІ / Accounting for abroad  
business trips in domestic and foreign practice**

спеціальність - 071 «Облік і оподаткування»  
освітньо-професійна (наукова) програма - «Міжнародний облік»

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка  
групи ОМОм-21  
Ю. Я. Мирончук

---

підпис

Науковий керівник:  
д.е.н., професор,  
Хорунжак Н.М.

---

підпис

Кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.  
Завідувач кафедри  
Н. В. Починок

---

Підпис

Тернопіль – 2021

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1 Теоретико-правові основи здійснення закордонних відряджень та розрахунків за ними</b> .....	6
1.1. Специфіка здійснення закордонних відряджень та сутність розрахунків по них.....	6
1.2. Нормативно-правові основи обліку розрахунків за закордонними відрядженнями.....	11
1.3. Завдання обліку розрахунків за закордонними відрядженнями. ....	15
Висновок до розділу 1.....	18
<b>РОЗДІЛ 2. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ЗАКОРДОННИМИ ВІДРЯДЖЕННЯМИ В УКРАЇНІ</b> .....	20
2.1. Документальне оформлення закордонних відряджень і розрахунків по них .....	20
2.2. Методика й організація синтетичного обліку розрахунків за відрядженнями .....	28
2.3.Формування звіту підзвітної особи щодо витрачання грошових коштів у закордонному відрядженні.....	35
Висновок до розділу 2.....	42
<b>РОЗДІЛ 3. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ЗАКОРДОННИМИ ВІДРЯДЖЕННЯМИ</b> .....	43
3.1. Специфіка системи документування закордонних відряджень у зарубіжних країнах .....	43
3.2. Звітність та порядок її формування щодо закордонних відряджень працівників закордонних фірм .....	50
3.3. Практика проведення аналізу витрат на закордонні відрядження.....	56
Висновок до розділу 3.....	63
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	66
<b>ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	69
<b>ДОДАТКИ</b> .....	76

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** У процесі здійснення господарської діяльності майже кожне підприємство зустрічається з необхідністю скерування у відрядження своїх працівників для виконання ними певних робіт, необхідних для підприємства, як у межах України, так і за кордон. Такими роботами може бути вирішення питань, пов'язаних з налагодженням партнерських відносин з підприємствами, підписання договорів тощо. Зростання конкуренції в умовах ринку вимагає від суб'єктів господарювання постійного пошуку шляхів підвищення ефективності діяльності.

Одним із напрямів розвитку й розширення обсягів діяльності є вихід українських суб'єктів господарювання на зовнішні ринки. В цьому контексті суттєво підвищується важливість прямих контактів між посадовими особами, потенційними постачальниками та відповідальними працівниками різних суб'єктів господарювання.

Через це актуалізується потреба у здійсненні поїздок працівників у відрядження, що, в свою чергу, вимагає здійснення відповідних облікових процедур і розрахунків. Попри те, що питання відряджень досить суворо регламентовані, на практиці часто виникають нестандартні ситуації, які вимагають вирішення в плані облікового відображення. Зокрема, ці проблеми розглядаються в наукових і навчальних працях Н. І. Верхоглядова, Т.Т. Дуди, Н. А. Гресь, М. Р. Лучка, І. В. Лісної, Н. Г. Мельник, Г.О. Тарасової та інших. Досліджуючи наукові праці вчених відзначимо, що деякі питання з обліку закордонних відряджень потребують подальшого наукового дослідження. Потреба у подальшому дослідженні зазначених питань, а також їх практична значущість зумовила вибір теми кваліфікаційної роботи.

**Метою магістерської роботи** за темою «Облік розрахунків за закордонними відрядженнями» є дослідження та розкриття процесу обліку та документування відряджень на підприємстві, аналіз нормативно-правового регулювання відряджень за кордон. Для досягнення мети у роботі поставлено такі завдання:

- розкрити специфіку здійснення закордонних відряджень та розрахунків по них;
- дослідити нормативно-правове забезпечення здійснення та обліку закордонних відряджень;
- проаналізувати порядок документального оформлення закордонних відряджень;
- проаналізувати методику й організацію синтетичного обліку по закордонних відрядженнях та складання звіту по них;
- дослідити специфіку закордонних відряджень на практиці зарубіжних країн.

**Об'єктом** магістерської роботи виступає облік закордонних відряджень ТОВ «Техінмаш».

Предметом дослідження є методика обліку та аналіз організації закордонних відряджень.

**Інформаційною базою** для написання магістерської роботи виступають: наукові праці вітчизняних та зарубіжних бухгалтерів та науковців, законодавчі та нормативні акти України, фінансова звітність ТОВ «Техінмаш».

**Методи дослідження.** При написанні магістерської роботи для вирішення поставлених завдань дослідження організаційних та методологічних питань було застосовано методи індукції та дедукції (при дослідженні понять та економічної сутності відряджень працівників), порівняння, вибіркового обстеження і групування (при дослідженні порядку обліку та відображення закордонних відряджень у ТОВ «Техінмаш»).

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо обліку розрахунків за закордонними відрядженнями. До основних результатів, які складають наукову новизну і одержані в процесі вирішення поставлених у роботі завдань, належать:

- ідентифікація поняття «Службове відрядження – поїздка працівника на певний строк до іншого населеного пункту або країни для виконання

службового доручення, пов'язаного з діяльністю підприємства, що оформлена усіма необхідними документами»;

– розробка рекомендацій щодо порядку застосування та відображення в бухгалтерському обліку, ТОВ «Техінмаш», курсових різниць з метою мінімізації помилок та зведення до мінімуму податкових ризиків;

– пропозиції щодо застосування документу «Кошторис витрат на відрядження», метою якого є обґрунтування суми авансу і розміру добових;

– обґрунтовано розроблення внутрішнього Положення про службові відрядження, у зв'язку з відсутністю чіткого регламентуючого порядку відправлення працівників приватних підприємств у відрядження.

**Практичне значення результатів дипломної роботи** полягає в розробці практичних рекомендацій з удосконалення методики обліку розрахунків за закордонними відрядженнями і рекомендацій щодо формування та подання звіту про витрачання грошових коштів у закордонному відрядженні працівників ТОВ «Техінмаш»»

**Публікації.** За основними результатами дослідження було опубліковано статтю та тези на тему «Документальне оформлення закордонних відряджень і розрахунків по них» у збірниках: тез Міжнародної науково-практичної конференції кафедри обліку та оподаткування. «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні», і «Міжнародний облік: практика та перспективи». А також опубліковано тези на тему «Нормативно-правові основи обліку розрахунків за закордонними відрядженнями» у збірнику «Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту та оподаткування».

**Обсяг і структура роботи.** Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, переліку використаних джерел та додатків. Основний текст роботи складає 69 сторінки машинописного тексту, робота містить 11 рисунків, 10 таблиць і 3 додатки.

## РОЗДІЛ 1.

### ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ЗДІЙСНЕННЯ ЗАКОРДОННИХ ВІДРЯДЖЕНЬ ТА РОЗРАХУНКІВ ЗА НИМИ

#### 1.1. Специфіка здійснення закордонних відряджень та сутність розрахунків по них

В ході господарської діяльності майже кожна компанія стикалася з необхідністю відрядження працівників по Україні та за кордон для вирішення таких проблем, як встановлення партнерських відносин з партнерами, підписання договорів та залагодження інших важливих організаційно-виробничих питань. Працівники, які займаються такими питаннями належать до категорії підзвітних осіб.

Підзвітна особа – це працівник підприємства або організації, який отримав від керівника авансом кошти, відповідно до наказу, на виконання певної цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, яка надала кошти [6, с.228].

Підприємство повинно мати перелік персоналу, затверджений виконавчим керівником, які мають право отримувати кошти під звіт.

Процедура розрахунку з підзвітними особами передбачає широкий спектр операцій, а саме:

- рух матеріальних цінностей;
- розрахунки готівковими коштами у національній та іноземній валюті;
- оподаткування;
- утримання із заробітної плати, тощо.

Підприємство видає підзвітним особам аванси на відрядження по Україні та за кордон, на господарські потреби та наукові експедиції. Бухгалтерський облік повинен передбачати ведення відомості про борг відповідальної особи, а також про заборгованість підприємства перед нею [2, с.228].

Відрядження – це поїздка працівника підприємства (організації, установи) за наказом директора на певний період часу до іншого населеного пункту з метою виконання службового доручення поза місцем його основної роботи.

У випадку відправлення працівника в закордонне відрядження, насамперед, виникає необхідність його оформлення, видачі підзвітних сум в іноземній валюті, відображення розрахунків із підзвітними особами на рахунках бухгалтерського обліку тощо. Загалом відображення та оподаткування витрат на відрядження за кордон порівняно з відрядженням в межах України має певні особливості, що наведені на рис.1.1.

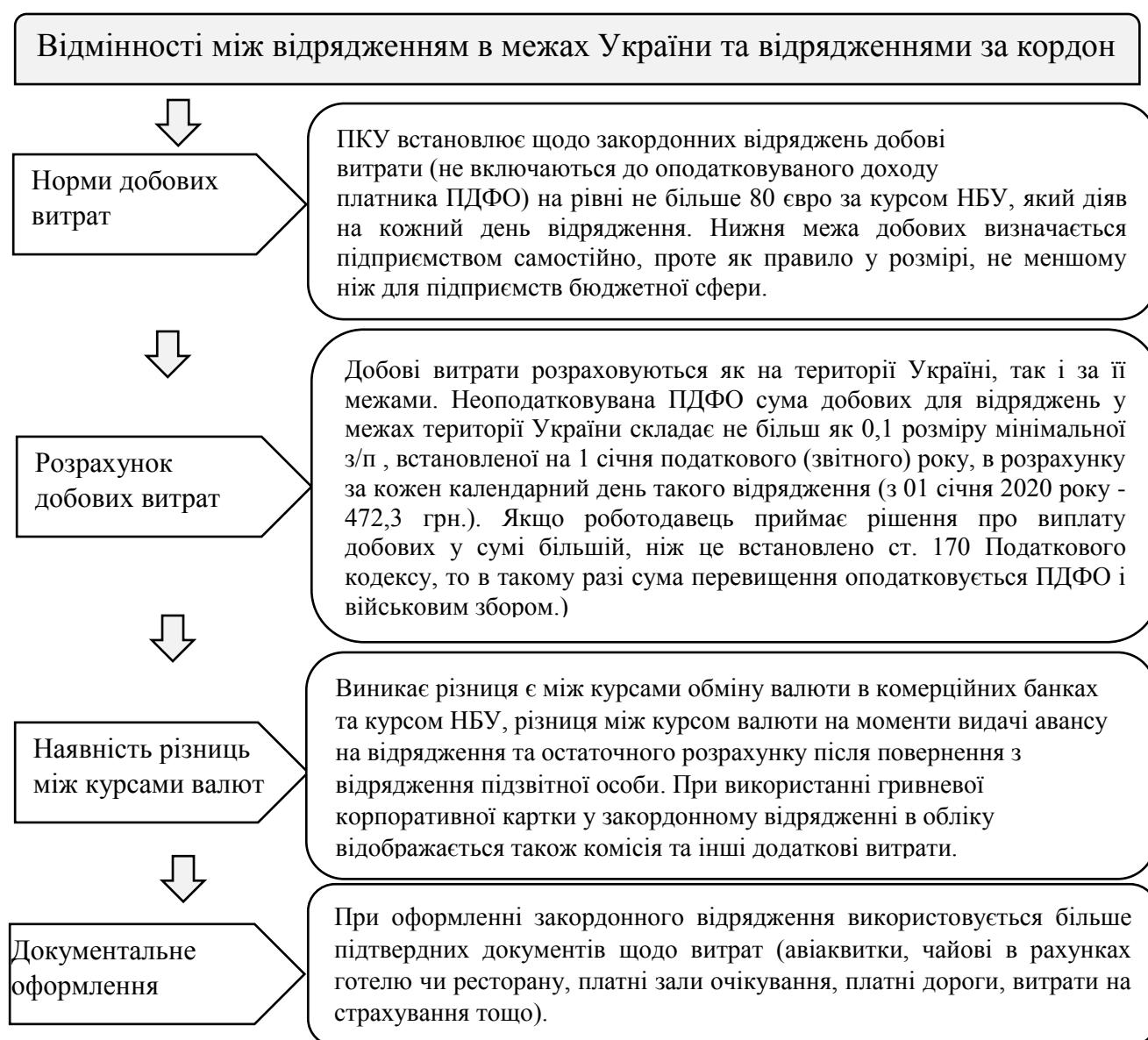


Рис.1.1. Особливості відряджень за кордон

Примітка. Сформовано автором на основі [23, с.67; 29, с.9].

Грошові кошти згідно звіту видаються працівнику на купівлю передбачених матеріалів, проїзд, поштові та господарські потреба тощо. Тому необхідно дотримуватися діючих правил обігу готівки. Авансовий платіж для особи, яка їде у відрядження, проводиться в розмірі, необхідному для здійснення запланованих заходів, і можливий лише за умови, що у відповідальній особі немає заборгованості за раніше виданими сумами [23, с.66].

Попередня оплата проводиться на підставі касового ордера або платіжної інформації, коли гроші видаються одночасно декільком особам. Відповідальна особа має право витратити аванс тільки на передбачені цілі. Авансом є сума, що видається відповідальній особі за майбутні платежі, за виконані роботи, за придбання матеріальних цінностей, вартість відрядження тощо [18, с.147].

Авансовий платіж зазвичай покриває всю суму кошторисних витрат. Проте часто підзвітна особа при виконанні завдання здійснює надмірну витрату коштів, які потім відшкодовує. Проведення розрахунків з підзвітними особами передбачає такі завдання:

- визначення кількості штатних посад, які мають право отримувати кошти під звіт;
- встановлення для структурних підрозділів ліміту підзвітних коштів;
- формування порядку видачі коштів під звіт;
- формування звітності по витрачених коштах.

Бухгалтерський облік в частині розрахунків за відрядженнями має безліч недоліків і потребує вдосконалення. Основними факторами появи помилок, які з'являються на підприємстві є: відсутність первинних документів, що підтверджують витрати, неправомірність понесення цих витрат підзвітною особою, що призводить до випадкових або навмисних помилок при обчисленні податку на прибуток.

У разі надлишку виданих на відрядження коштів платник податку повертає цю суму в касу, або на банківський рахунок особи, яка її видала, до



або під час подання звіту. Таким чином, термін повернення надлишкових коштів з каси, повинні збігатись з терміном подачі звіту [38].

Терміни повернення невикористаних грошових коштів підзвіт зазначені на рис.1.2.



Рис.1.2. Терміни повернення невикористаних грошових коштів

Примітка. Сформовано на основі [39].

Основною умовою впорядкування управління є докорінна перебудова інформаційно-технічної бази на основі автоматичної системи обліку з використанням автоматизованих робочих місць для бухгалтерів [5, с.536].

На сьогодні підприємствам потрібна автоматизована система обліку, яка гарантуватиме:

- своєчасне задоволення інформаційних потреб користувачів;
- прогнозування фінансової діяльності підприємства;
- проведення перевірки завдань.

Автоматизований облік значно прискорює процес обробки документів, дозволяючи здійснювати розширений аналіз підприємства. Однак для цього потрібна процедура дослідження та аналіз необхідних даних. Недоліком цієї форми обліку є залежність людини від технічного обладнання, яке схильне до неполадок у роботі.

Основними процедурами вдосконалення цієї галузі бухгалтерського обліку можуть бути:

- систематизація та достовірний аналіз інформації про відповідальних осіб та інших боржників підприємства;
- контроль та запобігання заборгованості відповідальних осіб і своєчасне притягнення їх до відповідальності;
- забезпечення контролю заборгованості, термін оплати якої ще прийшов, або не оплаченої у вказаний термін;
- здійснення удосконалення комп'ютеризації облікових операцій та обліку з підзвітними особами.

Отже, бухгалтерський облік розрахунків з підзвітними особами та за відрядженнями на підприємстві відповідає за велику частку роботи. Саме тому, належна документація є основою успіху підприємства. Облік розрахунків з відповідальними особами містить низку недоліків, насамперед недосконалість законодавчої бази, невідповідність фінансових та податкових норм.

Для покращення обліку розрахунків за відрядженнями слід запровадити ряд змін та нововведень. Автоматизація – один з основних способів реформування та вдосконалення бухгалтерського обліку. Як бачимо, найбільш складною ділянкою роботи в обліку є розрахунки з підзвітними особами, тому її варто механізувати однією з перших.

Загалом, процедура обліку розрахунків з підзвітними особами та документальна підтримка дозволять працівникам не помилятися у звітах про відрядження, тим самим забезпечуючи надійність та достовірність обліку і звітності підприємств.

## **1.2. Нормативно-правові основи обліку розрахунків за закордонними відрядженнями**

Розвиток євроінтеграційних процесів в Україні сприяє зростанню кількості поїздок керівників, працівників у службових справах в межах України, і все частіше закордон. Розрахунки з підзвітними особами бухгалтері класифікують, як доволі складну ланку облікових робіт.

Для ведення організованого обліку з підзвітними особами та розрахунків з ними на підприємстві мають дотримуватись основних принципів ведення бухгалтерського обліку. Такими принципами є:

- повнота та своєчасність подання інформації стосовно відряджень працівників;
- достовірність облікової інформації тощо.

Основою ведення бухгалтерського обліку є дотримання вимог нормативно-правових актів, дотримання норм облікової політики та достовірність даних обліку розрахунків з підзвітними особами та відображення їх у звітності [50, с.4].

При веденні обліку з підзвітними особами та за відрядженнями підприємство повинно керуватись такими нормативно-правовими документами:

- Кодекс законів про працю[16];
- Інструкція №59 «Про службові відрядження в межах України та за кордон» (зі змінами й доповненнями) [38];
- Податковий Кодекс України [2];
- Постанова Кабінету Міністрів України «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» (якщо це бюджетна установа)[39];

– Порядок складання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28 вересня 2015 року №841 тощо [35].

Перелічені документи не поширюються на госпрозрахункові підприємства, для них вони мають лише довідковий характер. Жодних інших документів, які регламентують порядок відправлення працівників госпрозрахункових підприємств у відрядження немає. Тому, для таких підприємств оптимальним варіантом є підготовка власного внутрішнього Положення про службові відрядження, взявши за основу Інструкцію №59. Водночас, таке Положення має відповідати вимогам Податкового Кодексу України та Кодексу законів про працю і регламентувати ті питання стосовно відряджень, які не достатньо висвітлені в цих кодексах [49, с.51].

Багато науковців і практиків зауважують, що існує проблема економічного та облікового різночитання стосовно обліку за відрядженнями, це, насамперед, зумовлено низкою нормативно-правових документів, які інколи мають протилежні погляди стосовно однієї ж і тієї проблеми.

Згідно з Інструкцією №59 [38] «Службове відрядження – поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, установи й організації на певний строк до іншого населеного пункту або країни для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи (за наявності документів, що підтверджують зв'язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства). Така поїздка здійснюється з урахуванням потреб підприємства, передбачає відповідні організаційні моменти, включає вирішення питань проживання тощо».

Означення, подане в Інструкції [38] дещо обтяжене деталізуючими словами та стилістично й змістовно передбачає альтернативні моменти. Зокрема, вживання в означенні дужок, створює враження другорядності інформації, яка в них подається, в той час, як саме ця інформація є виключною умовою списання витрат на відрядження. То ж більш зрозумілим і лаконічним, було б удосконалення цього означення й викладення його в вищезгаданій

інструкції в такій редакції: «Службове відрядження – поїздка працівника на певний строк до іншого населеного пункту або країни для виконання службового доручення, пов'язаного з діяльністю підприємства, що оформлена усіма необхідними документами»[26, с.115].

Що стосується службових поїздок працівників, постійна робота яких проходить в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, то вони не вважаються відрядженнями. Так, як термін «роз'їзний характер робіт» немає законодавчого визначення, то необхідно керуватися постановою Держкомпраці і Секретаріату ВЦРПС «Про затвердження Положення про виплату надбавок, пов'язаних з пересувним і роз'їзним характером робіт у будівництві», згідно якого «Роз'їзний характер робіт полягає у виконанні робіт на об'єктах, які розташовані на значній відстані від місця розташування організації». Відтак, згідно з постановою №490, працівникам встановлюються надбавки до їх посадових окладів за роз'їзний характер роботи.

Ще одна науково-термінологічна дискусія розвивається стосовно назви документу Звіту про використання коштів у відрядженні та наданих у підзвіт. Саме назва документу є обов'язковим реквізитом, який надає йому юридичну силу.

Як зазначає у своїй роботі Н. Гресь [8, с.74] «підзвітна особа – це працівник підприємства або організації, який отримав від керівника авансом кошти на виконання певної цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, яка надала кошти. Водночас під авансом доцільно розуміти розрахункову суму коштів, видану підзвітній особі на передбачені витрати» [53, с.16].

Оскільки у вітчизняному законодавстві відсутнє визначення поняття «кошти, надані на відрядження», можемо зробити висновок, що ці кошти є аналогічні з коштами виданими під звіт працівнику підприємства.

Таким чином, «кошти, які надані під звіт» містять в собі і «кошти, надані на відрядження» та є нічим іншим, як авансом, виданим працівнику за дорученням роботодавця для виконання певних цивільно-правових дій.

Звідси бачимо, що перейменування фіскальними органами «авансового звіту» не має наукової обґрунтованості, і дана назва власне не є зручнішою для оперування термінологією підзвітними особами.

Щодо порядку розрахунків з підзвітними особами, то ухвалення Податкового кодексу України розширило строки звітування за сумами на відрядження з трьох до п'яти банківських днів. Проте в обліковій політиці залишається неврегульоване питання щодо терміну звітування за витратами, які понесені за рахунок власних коштів працівника при виконанні службових доручень у відрядженні [31].

Така ситуація ускладнює роботу бухгалтерів з податкових розрахунків і оплати праці, тому необхідно закріпити у внутрішніх документах обліку підприємства строки подання Звіту працівником, який без отримання грошового авансу виконав доручення керівника. Необхідно щоб працівник подавав Звіт протягом 3-х банківських днів, що настають за днем, в якому він завершив відрядження.

За умови, що працівник порушує цей термін, відшкодування коштів витрачених на виконання службового доручення можна не проводити. Аналогічно, рекомендується встановити такий же термін для підприємства для відшкодування власних коштів працівника, витрачених у відрядженні.

З метою посилення дисципліни взаєморозрахунків та запобігання порушенням з боку підзвітних осіб, щодо невчасного подання Звіту, та неповернення надміру витрачених коштів, на основі узагальнення пропозицій науковців пропонується Відомість оперативного обліку за розрахунками з підзвітними особами.

Основними реквізитами цього документу мають бути:

- дата видачі готівки під звіт;
- цільове призначення коштів виданих під звіт;
- сума виданих коштів (*додано автором*);
- фактична дата складання Звіту;
- примітки (*додано автором*) [35].

Така форма документа уможлиблює достатньо повне висвітлення усіх необхідних для здійснення контролю за витрачанням коштів даних.

### **1.3. Завдання обліку розрахунків за закордонними відрядженнями**

На теперішній день для кожного підприємства актуально важливим питанням залишається правильне ведення бухгалтерського обліку та оподаткування розрахунків з підзвітними особами.

Зважаючи на те, що Інструкція №59 [38] не є основним нормативно-правовим документом для звичайних підприємств, переважна більшість з них, на її основі, затверджує внутрішнє Положення про службові відрядження чи колективний договір.

Організація обліку відряджень передбачає виконання таких завдань:

- визначення та затвердження переліку штатних посад, які мають право направлятись у відрядження та отримувати кошти під звіт;
- своєчасна реєстрація даних первинного обліку в реєстрах;
- встановлення ліміту видачі коштів на відрядження по Україні та за кордон щодо працівників кожного підрозділу підприємства;
- відображення інформації щодо зобов'язань в звітності та примітках до неї;
- затвердження порядку видачі коштів на відрядження і порядку подання звіту за витраченими коштами;
- чітке та прозоре документування розрахунків.

Працівникам підприємства кошти під звіт видаються у разі:

- 1) якщо вони передбачені на господарські потреби;
- 2) якщо вони передбачені на відрядження по Україні чи за кордон;
- 3) якщо вони передбачені на наукові експедиції.

Перелік підзвітних осіб, які мають право на отримання коштів під звіт або на відрядження затверджується з урахуванням штатного розкладу та відповідно запланованих, на рік, заходів [46, с.131].

Ще одним важливим і складним завданням в обліку відряджень по Україні та закордон виступає облік добових витрат.

Під добовими витратами слід розуміти витрати, які відшкодовуються працівнику за дні відрядження і не підлягають під обов'язкове документальне підтвердження. Зазвичай ці витрати спрямовуються на харчування та забезпечення власних потреб працівника у відрядженні. Добові не є зарплатою працівника за дні у відрядженні, відповідно вони не входять до фонду оплати праці. Згідно до Інструкції №5 для комерційних підприємств, добові витрати не оподатковуються як заробітна плата, по них не нараховується ЄСВ, вони не підлягають індексації, проте у дні відрядження крім добових працівнику нараховується зарплата, щоправда за іншими правилами, ніж у робочі дні [44, с.65].

Це означає, що при складанні Звіту з праці (Форма №1 - ПВ) або іншої статичної звітності, де є показник фонду оплати праці, добові до такої суми не включаються. Така ж ситуація виникає і при складанні Звіту про фінансові результати, добові витрати в ньому відносяться до рядку «Інші операційні витрати», а не «Витрати на оплату праці». Дана інструкція стосується ФОП, неприбуткових організацій та комерційних підприємств, для державних підприємств, або тих, які фінансуються за державний кошт діють правила, передбачені Інструкцією №59 від 13.03.98 р. «Про службові відрядження в межах України та за кордон».

Розглянемо додатково особливості нарахування добових витрат. Для звичайних комерційних підприємств добові витрати не мають мінімального або максимального рівня, проте мінімальну суму рекомендується брати з обліку добових витрат для бюджетників. Відповідно до Постанови КМУ №98 від 02.02.2011 р. (далі Інструкція №98), для бюджетних організацій мінімальний



розмір добових по Україні складає 60 грн., встановлення суми добових менше цієї норми вважається порушенням трудового законодавства [39].

Що стосується максимального розміру добових витрат, тут теж виникають труднощі, так як є певна норма добових витрат, яка визнається ПКУ. Такою нормою по Україні вважається 10% мінімальної заробітної плати з 1 січня, та 80 євро за кордон. У 2020 році максимальний розмір добових по Україні становив 472,30 грн. Звісно підприємство може нарахувати більшу суму добових, проте в цьому випадку все, що «зверху» підпадає під оподаткування як додаткове благо для працівника ( табл.1.1).

Таблиця 1.1

## Визначення добових витрат у 2020 році

Розмір добових у 2020 році				
Відрядження	Добові, що не оподатковуються			Добові з частковим оподаткуванням
	Рекомендована мінімальна сума добових	Сума добових в межах податкових норм	Неоподатковувана норма за ПКУ (2020рік)	
- по Україні	60 грн	> 60 до 472,30 грн	472,30 грн	понад 472,30 грн
- закордон	25-50 євро	>25 до 80 євро	80 євро	понад 80 євро

Примітка. Сформовано автором на основі [39; 29, с.12].

Зважаючи на те, що законодавство дає свободу визначення добових витрат, перед обліком на підприємстві постає завдання подбати про відповідне документальне оформлення розміру добових. Для підтвердження обґрунтованості розміру добових витрат підприємство може на власний розсуд обрати шлях:

1. Затвердити розмір добових витрат у Положенні про відрядження. Його можна розробити із зазначеною сумою добових та з різними варіантами їх призначення.

2. Видати спеціальний наказ про встановлення розміру добових на відрядження.

3. Затверджувати суму добових витрат у наказі про відрядження. Цей варіант рекомендується лише для відряджень за кордон, які не мають систематичного характеру.

Працівникам досліджуваного підприємства ТОВ «Техінмаш» виплачуються добові в межах сум, відповідно до Постанови №98, за кожний день перебування працівника в межах України, враховуючи день вибуття та день прибуття також святкові та неробочі дні, і час перебування в дорозі. Що ж стосується державних службовців, до порівняння, то сума їх добових залежить від країни та коливаються в межах від 25 USD до 50 USD [23, с.370; 30 с.18].

### **Висновок до розділу 1**

1. Для уникнення проблеми облікового та економічного різночитання стосовно обліку за відрядженнями, що зумовлено різним трактуванням у нормативно-правових документах, пропонуємо удосконалити подане в Інструкції визначення поняття таким чином «Службове відрядження» – поїздка працівника на певний строк до іншого населеного пункту або країни для виконання службового доручення, пов'язаного з діяльністю підприємства, що оформлена усіма необхідними документами.

2. Зважаючи на те, що для госпрозрахункових підприємств немає документів регламентуючих порядок відправлення працівників у відрядження, оптимальним варіантом для таких підприємств є розроблення внутрішнього Положення про службові відрядження. Основою для складання такого положення мають бути досліджені нами нормативно-правові документи з регулювання розрахунків за закордонними відрядженнями, зокрема Кодекс законів про працю [16], Інструкція №59 «Про службові відрядження в межах України та закордон» [38], Податковий Кодекс України [31], Постанова КМУ «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» [39], Порядок складання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, затвердженим наказом МФУ№841 [35].

3. Зважаючи на те, що законодавство не встановлює максимальний розмір добових витрат для даного підприємства в роботі запропоновано затвердити розмір добових витрат у внутрішньому Положенні про відрядження, чи у спеціальному наказі про встановлення розміру добових на відрядження.

## РОЗДІЛ 2.

### ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ЗАКОРДОННИМИ ВІДРЯДЖЕННЯМИ В УКРАЇНІ

#### **2.1. Документальне оформлення закордонних відряджень і розрахунків по них**

Розрахунки за закордонними відрядженнями відбуваються в рамках законодавства, що визначені Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями від 02.04.2020 р.), Інструкцією «Про службові відрядження в межах України та за кордон: інструкція, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59 (із змінами та доповненнями від 15.09.2017 р.)» та іншими нормативними актами, що стосуються офіційного бізнесу в Україні та за кордоном.

«Службове відрядження» – поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, установи й організації на певний строк до іншого населеного пункту або країни для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи (за наявності документів, що підтверджують зв'язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства) [22, с.370].

Така поїздка здійснюється з урахуванням потреб підприємства, передбачає відповідні організаційні моменти, включає вирішення питань проживання тощо.

Основним документом, яким здійснюється направлення працівника в закордонне відрядження, як і у відрядження по Україні, є наказ роботодавця. Стосовно закордонного відрядження, то для звичайних комерційних підприємств, а також неприбуткових організацій передбачається видача звичайного наказу про відрядження, з обов'язковим зазначенням країни відрядження, маршруту та місця. В установах, підприємствах, які утримуються за державні кошти додатково до наказу складаються ще 2 документи:

1) технічне завдання на відрядження. Цей документ визначає мету відрядження, завдання та очікувані результати, строк, умови перебування за кордоном. Технічне завдання складається в довільній формі, як правило, начальником відділу, в якому працює працівник, що вирушає у відрядження;

2) кошторис витрат на відрядження. Документ, який засвідчує витрати працівника, що будуть ним понесені у відрядженні, із зазначенням їх передбачуваної суми [25, с.58].

Наказ видається після затвердження завдання із зазначенням у ньому мети виїзду, строків та умов перебування за кордоном, кошторису витрат. За складеним кошторисом витрат на відрядження підприємство визначає суму авансу, яку слід видати працівнику. На підставі наказу роботодавець зобов'язаний видати аванс працівнику в сумі добових за час перебування у відрядженні, вартості проїзду до місця призначення й назад та витрат для наймання житлового приміщення. Слід зауважити, що відсутність такого наказу створює перешкоди і оплаті витрат, що були понесені працівником при виконанні ним своїх обов'язків поза межами розташування постійного місця роботи. І навіть більше того, можливе ініціювання визнання такої діяльності прогулом. Проте завдання на відрядження, і кошторис витрат на сьогоднішній день обов'язкові тільки для бюджетників. Що стосується «звичайних» підприємств, то для них оформлення цих документів – справа абсолютно добровільна. Водночас обидва документи можуть стати у нагоді підприємству при обґрунтуванні компенсації працівнику тих чи інших витрат на відрядження [13, с.159].

Останні, зазвичай, включають не лише вартість проживання, квитків, добові, а й часто витрати, що можуть виникнути через форс-мажорні обставин. Наприклад, якщо відрядження не планувалося заздалегідь, а потреба в ньому виникла через певні обставини, то можливі випадки відсутності квитків, зокрема на поїзд, за ціною, що не належить до категорії, яку передбачено оплачувати підприємству. То ж якщо відряджений придбає квитки у вагоні типу «люкс», то можуть виникати запитання щодо правомірності їх оплати (що

особливо актуально в державному секторі). В такому випадку керівник підприємства може надати дозвіл на оплату вартості придбаних квитків за заявою відрядженого.

Перед відправленням працівника у відрядження, підприємство, на якому він працює, в обов'язковому порядку зобов'язане ознайомити працівника з:

- кошторисом витрат (або складеним у добровільній формі довідкою – розрахунком на виданий аванс);
- правилами звітування стосовно витрачених у відрядженні коштів згідно до нормативно-правових актів;
- його фінансовими зобов'язаннями.

Проте зазначимо, що обов'язковим документом є лише наказ на відрядження, а кошторис все ж таки є документом рекомендованого характеру, мета якого обґрунтувати суму авансу і розмір добових. Приклад використання такого документу на досліджуваному підприємстві представлений у табл.2.1.

Таблиця 2.1

## Кошторис витрат на відрядження ТОВ «Техінмаш»

<p><b>ЗАТВЕРДЖУЮ</b>  Директор ТОВ «Техінмаш»  ПІБ <u>Заяць Ярослав Богданович</u>  _____  (підпис)</p>		
<p><b>КОШТОРИС ВИТРАТ НА ВІДРЯДЖЕННЯ</b>  до наказу від 04.12.2019 р. № 125 про направлення у відрядження  директора з маркетингу В.І. Остапчука</p>		
№	Стаття витрат	Сума, грн
1	Добові (3 доби×480 грн)	1440,00
2	Проїзд (м. Чернігів – м. Київ – м. Чернігів, транспорт загальний)	980,00
3	Проживання (м. Київ, готель, 2 доби×1000 грн)	2000,00
4	Інші витрати (придбання зразків продукції на виставці, яка планується під час конференції)	4100,00
<b>ВСЬОГО:</b>		<b>8520,00</b>
<p>Склав:  бухгалтер <span style="margin-left: 150px;"><u>Польна</u></span> <span style="margin-left: 100px;">О.М.Польна</span></p> <p>З кошторисом  ознайомлений:</p>		

директор з  
маркетингу

Остапчук

В.І. Остапчук

Примітка. Сформовано автором на основі чинної практики.

До того ж, такий розрахунок буде потрібний для визначення суми, яку потрібно перевести на картковий рахунок при використанні працівником у відрядженні корпоративної платіжної картки. Також, якщо підприємство видає аванс працівникові готівкою в іноземній валюті, то для зняття коштів в банку необхідно подати лист-розрахунок витрат на відрядження, який формується на основі складеного кошторису. Аванс виданий на відрядження повинен покривати транспортні, добові витрати, витрати на проживання, та всі інші витрати у відрядженні.

Підприємство, яке направляє працівника за кордон, забезпечує його авансом в національній валюті держави, до якої відряджається працівник, чи у вільно конвертованій валюті, для здійснення всіх необхідних витрат під час службового відрядження за кордон.

З огляду на те, що працівники відправляються у відрядження за кордон, рекомендуємо в кошторисі витрат передбачити додаткові колонки, приклад наведений у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Додаткові статті до кошторису витрат

№ з/п	Статті	Сума в валюті розрахунків:		Еквівалент у грн за курсом НБУ
		євро	грн	
1	Добові витрати закордоном (70 євро/доба)	210	-	7140,00
2	Добові витрати в межах України (472,30 грн/доба)	-	944,6	944,6
Усього				8084,6

Примітка. Сформовано автором на основі чинної практики .

Аванс може бути виданий готівкою, чи перерахований на безготівковий рахунок з подальшим використанням платіжної корпоративної картки. При застосуванні корпоративної картки, банк, який обслуговує підприємство видає іноземну валюту готівкою підзвітній особі, на підставі заяви про видачу готівки, з поточного або депозитного рахунків через банківську касу.

У випадку, коли сума авансу в іноземній валюті має дробову частину, дозволяється скористатись правилом арифметичного заокруглення суми до повної одиниці.

Керівник самостійно визначає термін відрядження, проте він не може перевищувати 60-ти календарних днів, окрім випадків, зазначених в Постанові Кабінету Міністрів №98 «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» [39].

Видавати аванс на відрядження дозволяється також частково у гривнях, і частково в іноземній валюті. Це набагато зручніше у випадку, коли при відправленні працівника у відрядження за кордон керівник підприємства передбачає, що певна частина витрат буде понесена на території України (це може бути оплата проїзду, проживання тощо). Сума надлишково витрачених коштів підлягає поверненню працівником до каси або зараховуванню на відповідний рахунок підприємства, що їх надало, у грошових одиницях, у яких було надано аванс. Звіт про використання коштів у відрядженні складається працівником, що отримав такі кошти, і у валюті держави, до якої відряджався працівник, або у вільно конвертованій валюті [32].

У разі видачі авансу працівникові у національній валюті країни, до якої він відряджається, гранична сума добових витрат, яка встановлена у доларах США, перераховується у валюту держави відрядження за курсом, який діє на день понесення витрат у відрядженні. Наприклад, якщо наш працівник відряджається до Німеччини, де національною валютою є євро, тоді перерахунок граничної суми добових витрат буде здійснюватися за курсом



курсом, розрахованим за встановленим іноземним банком обмінним курсом, відносно української гривні, євро і долара США [15; 34].

Державним працівникам і особам, яких направляють у відрядження установи чи підприємства, які повністю або частково фінансуються за державні кошти, додатково за наявності підтверджуючих документів, відшкодовують такі витрати:

- витрати на проїзд (сюди входить бронювання квитків, користування постільною білизною в потязі, збір в аеропорту, перевезення багажу, оренда транспорту);

- витрати пов'язані з проживанням в готелях або інших житлових приміщеннях відповідно до Постанови №98;

- витрати на побутові послуги, сума яких не повинна перевищувати 10% суми добових витрат держави відрядження, за всі дні відрядження (прасування одягу, прання, тощо);

- витрати пов'язані з оформленням закордонного паспорту;

- витрати понесені на оформлення страхового полісу;

- витрати понесені на оплату телефонних розмов.

У випадку, коли працівнику потрібно здійснити безготівковий розрахунок, він може скористатись платіжною карткою. За наявності документального підтвердження такої операції, наприклад, виписка з карткового рахунку, чи інший паперовий документ, що підтверджує суму сплати, працівнику відшкодовується збір за такий переказ грошових коштів електронними засобами.

Доволі часто трапляється, коли сторона, яка приймає, забезпечує відрядженого працівника додатковими коштами в інвалюті для компенсації поточних, або добових витрат (сюди не входять витрати на переліт та оренду житла), в такому випадку сторона, яка направляє працівника зменшує виплату добових на цю суму. У випадку, якщо сума, надана стороною, яка приймає відрядженого дорівнює, або перевищує суму добових витрат, сторона, яка відправляє працівника не проводить йому виплату добових.

Якщо за умовами запрошення, відряджених за кордон або в межах України, працівників безоплатно забезпечують харчуванням сторони, які приймають їх, тоді добові витрати відшкодовується у розмірах, визначених у відсотках сум добових відповідно до кожної держави, зокрема при одноразовому харчуванні - 80%, при дворазовому - 55%, при триразовому - 35%. Звичайне підприємство не зобов'язане зменшувати добові витрати у зв'язку з наявністю інших витрат на харчування у готельному рахунку, на відмінну від бюджетників.

Згідно до вимог ПКУ витрати на відрядження працівника включаються до складу витрат підприємства при наявності документів, підтверджуючих зв'язок відрядження з основною діяльністю суб'єкта господарювання. Перелік наведено на рис.2.1.

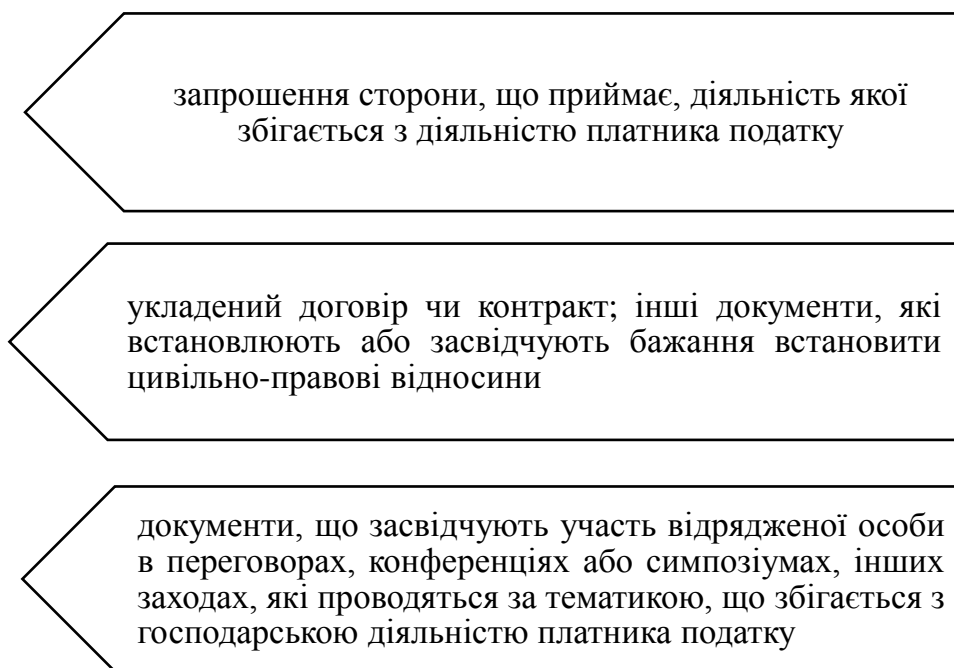


Рис. 2.1. Підтверджуючі документи для визнання витрат

Примітка. Сформовано автором на основі [31].

У випадках, коли законодавством країни відрядження, або країн через територію яких здійснюється транзитний рух до країни відрядження, передбачається обов'язкове страхування відрядженої особи, то такі витрати покладаються і включаються до складу витрат підприємства, що відряджає

працівника. Додатково розглянемо перелік документів, які можуть складати працівники ТОВ «Техінмаш» для документування службової поїздки:

– звіт про виконану роботу у відрядженні. Формування цього документа не обов'язкове й довільне, але його наявність допомагає підсумувати виконану роботу у відрядженні. Його доцільно формувати, але можна скористатися для цього додатковою опцією, доопрацьованою у програмному продукті, який використовується для ведення обліку на підприємстві (*ред. – запропоновано автором цього дослідження*).

– посвідчення про відрядження – форма є необов'язковою. Проте на практиці багато підприємств її продовжують використовувати (як у разі поїздки працівників до кількох міст, так і до одного). Необхідність оформлення посвідчення про відрядження фіксують у Положенні про службові відрядження;

– журнал реєстрації відряджень – необов'язковий документ. Даний журнал надає зведену інформацію про відрядження на підприємстві (який працівник, коли та куди їздив). Одне з головних завдань такого журналу – контроль за відрядженнями працівників підприємства;

– Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт – обов'язковий документ відповідно до Податкового кодексу України. На практиці такий документ носить назву авансового звіту [53, с.17].

Авансом є сума, що видається відповідальній особі на майбутні платежі за виконані роботи, за придбання матеріальних цінностей, вартість відрядження тощо. Виданий аванс, як правило, включає всю суму передбачуваних затрат.

Авансовий звіт відрядженої особи на досліджуваному підприємстві «Техінмаш» подається в оригіналі разом із документами, які засвідчують вартість витрат понесених у відрядженні. Ці витрати працівникам підприємства відшкодовуються лише при наявності оригіналів документів, які засвідчують вартість таких витрат. Такими документами є: електронні квитки при наявності посадкового талона, транспортні квитки; рахунок з готелю або від осіб, які

надають послуги з розміщення та проживання відрядженого працівника; страхові поліси; тощо.

Пандемія COVID-19 у 2020 році внесла свої корективи у відрядження за кордон, в тому числі і для нашого підприємства «Техінмаш». Як і багато інших підприємств, «Техінмаш» було змушене скасовувати поїздки за кордон. Зразок наказу про скасування відрядження на ТОВ «Техінмаш» наведено в Додатку А.

## **2.2. Методика й організація синтетичного обліку розрахунків за відрядженнями**

Порядок відображення витрат на службові відрядження в бухгалтерському обліку регламентується П(С)БО 16 «Витрати», відповідно до якого витрати звітного періоду – це витрати, які призводять або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що в свою чергу призводить до зменшення власного капіталу, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Залежно від мети відрядження, визначеної завданням на відрядження, такі витрати відображають на відповідних рахунках бухгалтерського обліку [1, с.207].

Згідно з Інструкцією № 291 для розрахунків з підзвітними особами і за відрядженнями підприємство ТОВ «Техінмаш» в обліку застосовує субрахунок 37.2 «Розрахунки з підзвітними особами», який дебетують на суми коштів, виданих під звіт, у кореспонденції з рахунками обліку коштів і кредитують в кореспонденції з рахунками витрат або з рахунками придбаних активів на суми коштів, витрачених згідно із завданнями і підтверджених звітами про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт (див. табл. 2.2). Аналітичний облік за цим рахунком ведуть в розрізі підзвітних осіб, окремо за кожною сумою, виданою їм під звіт [45. с.110].

Сальдо за дебетом рахунку визначає суму боргу підзвітних осіб підприємству, кредитове – суму перевитрат підзвітних осіб за звітами про використання коштів. У балансі підприємства такі суми відображаються розгорнуто: дебетове сальдо – у складі оборотних активів, кредитове – у складі зобов'язань. Враховуючи, що на досліджуваному підприємстві «Техінмаш» використовується проста форма ведення бухгалтерського обліку, дані про розрахунки із підзвітними особами відображають у журналі №3 за дебетом рахунку 37.2 «Розрахунки з підзвітними особами» та у відомості №3.2. Відповідно до Закону від 16 липня 1999 року «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні» в бухгалтерському обліку операції в іноземній валюті представляються окремо за кожною валютою.

В обліку видача авансу обліковується за дебетом субрахунку 37.2 «Розрахунки з підзвітними особами». Витрати на закордонне відрядження відображаються у гривнях (рис.2.2).

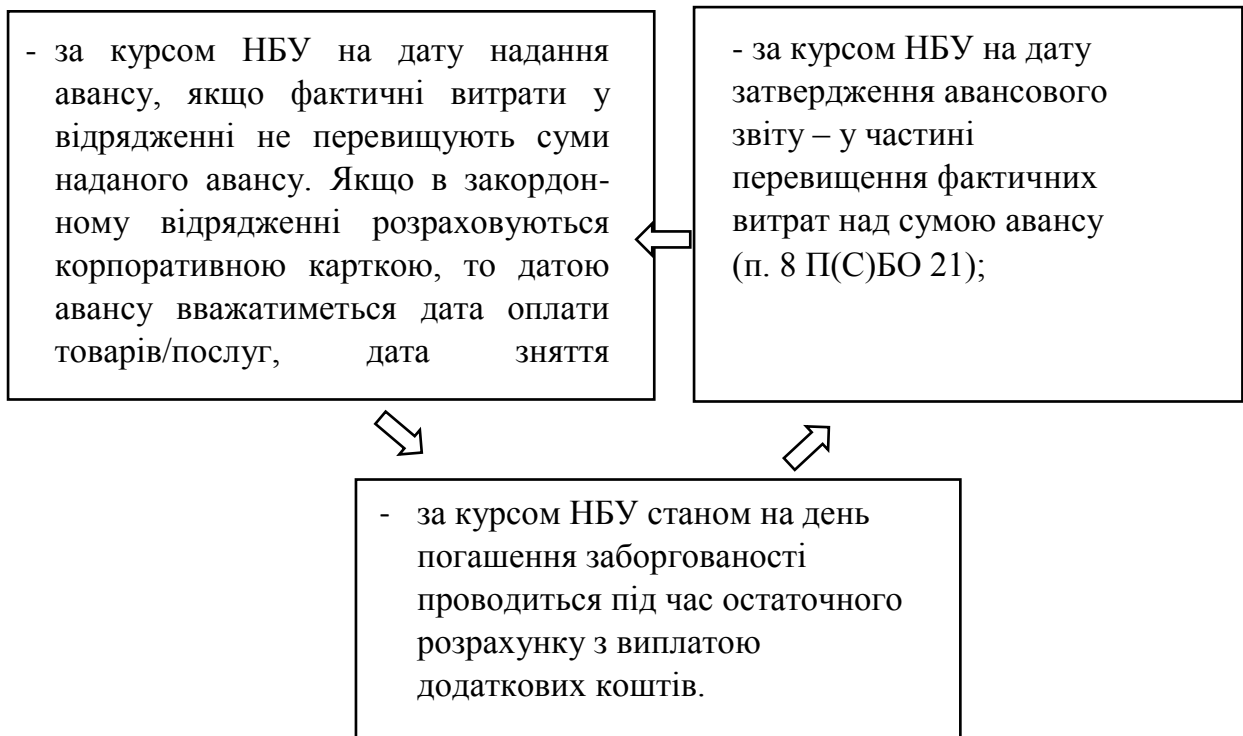


Рис. 2.2. Порядок відображення витрат на відрядження у гривнях

Примітка. Сформовано автором на основі [20].

Найбільшою складністю обліку закордонних відряджень є правильне застосування і відображення валютних курсів. Згідно з ПСБО 21 п.6, курсові різниці нараховуються лише за монетарними статтями. Під монетарною статтею слід розуміти – грошові кошти, або заборгованість, яка буде погашена ними. При видачі авансу працівникові у підприємства виникає дебіторська заборгованість, яка по рахунку 37.2 «Розрахунки з підзвітними особами» є немонетарною статтею. Відтак початково очікується, що виданого авансу має вистачити на відрядження і відповідно жодних грошових коштів працівник повертати не буде. З цього випливає, що курсові різниці для таких коштів не

розраховують, і відповідно при складанні і поданні звіту про відрядження всі понесені витрати списують за курсом, який діяв на дату видання авансу (п.7 П(С)БО 21).

Більш складніше у випадку, якщо по авансу лишились невитрачені кошти, відповідно така заборгованість працівника за рахунком 37.2 «Розрахунки з підзвітними особами» стає монетарною статтею і як наслідок нараховуються курсові різниці з використанням рахунків доходів і витрат, а саме: 945 «Втрати від операційної курсової різниці» або 714 «Дохід від операційної курсової різниці». Авансовий звіт в цьому випадку складається за курсом НБУ, який діє на момент подання цього звіту, оскільки сума заборгованості по 37.2 рахунку має бути перерахована за новим курсом [12, с.422].

Часто трапляється, в тому числі і на підприємстві «Техінмаш», коли суми авансу не вистачає, й підприємство має заборгованість перед працівником. У цій ситуації заборгованість по 37.2 рахунку є немонетарною, і сума перевищення витрат відображається за курсом НБУ на дату затвердження авансового звіту, відповідно й авансовий звіт складається за курсом НБУ на дату видачі авансу.

Курсову різницю в цьому випадку визначати не треба, проте на момент відшкодування боргу працівнику необхідно відкоригувати його суму з урахуванням курсу НБУ, який діяв в день видачі.

Така різниця не передбачена П(С)БО 21, і не вважається курсовою, тому її відображають за рахунками 719 «Інші доходи від операційної діяльності» або 949 «Інші витрати операційної діяльності». Ці умови наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

## Порядок застосування валютних курсів

Ситуація	Курс НБУ, що застосовується для складання авансового звіту	Курсові різниці на дату подачі авансового звіту	Видача боргу працівнику
Витрати = Аванс на відрядження	На дату видачі авансу	Ні	-

Витрати < Аванс на відрядження	На дату подачі авансового звіту	Так	-
Витрати > Аванс на відрядження	На дату видачі авансу	Ні	За курсом НБУ на день видачі

Примітка. Сформовано автором на основі [27].

При використанні у закордонному відрядженні корпоративної платіжної картки, правила стосовно формування авансового звіту аналогічні. Проте, кожна операція з використання корпоративної картки розглядається як дата видачі авансу. За умови, що залишку коштів немає, звіт подається працівником за курсами НБУ, які діяли на момент проведення операцій.

Аналіз сум витрачених на відрядження в ТОВ «Техінмаш» наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Оцінка складу та динаміки витрат на відрядження ТОВ «Техінмаш»

Елементи витрат	2019		2020		Динаміка		
	Сума	Питома вага, %	Сума	Питома вага, %	Абсолютна	Відносна	У структурі
1	2	3	4	5	6	7	8
Витрати на відрядження по Україні	3000,00	17,00	3200,00	6,91	+200,00	+6,67%	-10,09
- в т.ч. на закордонні відрядження	14650,00	83,00	43140,00	93,09	+28490,00	+194,47%	+10,09
Всього	17650,00	100	46340,00	100	+28690,00	+162,55%	-
К-ть відряджень по Україні	20	90,90	19	95,00	-1	-5,0%	+4,10
- в т.ч. за кордон	2	9,10	1	5,00	-1	-50,0%	-4,10
Всього	22	100	20	100	-2	-9,09%	-

Примітка. Сформовано на основі чинної практики.



Проаналізувавши таблицю, можна зробити висновок, що витрати на відрядження у 2020 році порівняно з 2019 роком зросли на 28690 грн, або на 162,55%. Основною умовою зростання витрат у 2020 році стало відрядження працівника до Мюнхену, яке обійшлося підприємству у 43140 грн, і складає 93,09% всіх витрат на відрядження у 2020 році. Водночас незважаючи на зростання витрат на відрядження у 2020 році, їх кількість зменшилась на 9,09%. Аналізуючи лише закордонні відрядження, бачимо що у 2020 році, їх кількість зменшилась на 50%, а витрати збільшились на 194,47%, причиною цього є те, що у 2019 році підприємство мало 2 відрядження до Білорусії і Молдови, загальна вартість яких становить 14650 грн, а у 2020 році - одне відрядження до Німеччини на яке підприємство витратило 43140 грн.

Розглянемо відрядження працівника на прикладі ТОВ «Техінмаш».

ТОВ «Техінмаш» у січні 2020 року відправляє менеджера зі збуту у відрядження до Німеччини на промислову виставку, наказ про відрядження див. в Додатку Б. Сума добових складає 70 євро. Відрядження супроводжувалось такими подіями:

16.01.2020 р. – видано аванс працівникові на відрядження за кордон у сумі 1000 євро та 20500 грн (курс НБУ 26,72 грн/євро).

21.01.2020 р. – вибуття у відрядження та прибуття до Аеропорту м. Львів, вартість квитка до Львова 150 грн. Прибуття до Мюнхену відбулось в той же день, вартість квитка 9500 грн.

21.01.2020 р. – 23.01.2020 р. – перебування в Мюнхені. Вартість проживання у готелі за 2 доби, сніданок включено – 320 євро/ доба. Оплата послуг відбулась 22.01.2020 р. (курс НБУ 26,97 грн/євро).

23.01.2020 р. – виліт та прибуття до аеропорту м. Львів. Авіаквиток був куплений ще в Україні, його вартість 10300 грн. В той же день працівник прибув до м. Тернопіль, вартість квитка 150 грн.

24.01.2020 р. – подано авансовий звіт, курс НБУ 27,20/євро.

Бухгалтерські проведення будуть виглядати таким чином (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Відображення в обліку операцій за закордонними відрядженнями  
працівника ТОВ «Техінмаш»

№	Господарська операція	Дт	Кт	Сума, грн	Сума, євро
Видача авансу 16.01.2020 р.					
1.	Видача авансу працівнику на карту в гривнях	372	311	20500,00	-

*Продовження таблиці 2.5*

2.	Видача авансу працівнику з каси в євро (26,72*1000 євро)	372	302	26720,0	1000,00
На дату подачі авансового звіту 24.01.2020 р.					
3.	Перецінено заборгованість через зміну курсу НБУ та відображена курсова різниця, так як сума витрат < сума авансу ( $= (27,20 - 26,72) * 1000$ євро)	372	714	480,00	-
4.	Списана вартість проїзду в межах України ( $= 2 * 150$ )	93	372	300,00	-
5.	Відображені витрати на готель ( $27,20 * 640$ євро)	93	372	17408,00	640,00
6.	Списана вартість авіаперельоту ( $= 9500 + 10300$ )	93	372	19800,00	-
7.	Списана сума добових ( $= 3 * 27,20 * 70$ євро)	93	372	5712,00	210,00
8.	Повернення працівником грошей у гривні в касу ( $= 20500 - 19800 - 300$ )	301	372	400,00	-
9.	Повернення працівником грошей у євро в касу ( $= 1000 - 640 - 210$ ) * 27,20	302	372	4080,00	150,00

Примітка. Сформовано автором на основі [7; 11].

У випадку якби видача валютного авансу у ТОВ «Техінмаш» відбулась з використанням корпоративної картки, бухгалтерські проведення виглядали так (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6

Відображення в обліку операцій з використання корпоративної валютної картки

№	Господарська операція	Дт	Кт	Сума, грн	Сума, євро
1.	Оплата працівником послуг готелю корпоративною карткою ( $= 26,97 * 640$ євро)	372	333	17260,80	640,00
2.	Списано кошти з корпоративної картки	333	314	17260,80	640,00

Примітка. Сформовано автором на основі [10].

Оплата готелю відбулась 22.01.2020 р., курс НБУ на цей день становив 26,97 грн/євро, відповідно до П(С)БО 21 оплата готелю в іноземній валюті буде відображатись за курсом, який діяв на початок дня дати здійснення операції.

Розглянемо ситуацію, на основі досліджуваного підприємства, коли валютного авансу не вистачило (авансу видали 830 євро), бухгалтерські проведення виглядатимуть так (таблиця 2.7).

Таблиця 2.7

Відображення в обліку операцій за закордонними відрядженнями працівника ТОВ «Техінмаш» при нестачі валютного авансу

№	Господарська операція	Дт	Кт	Сума, грн	Сума, євро
Видача авансу 16.01.2020 р.					
1.	Видача авансу працівнику на карту в гривнях	372	311	20500,00	-
2.	Видача авансу працівнику з каси в євро (26,72*830 євро)	372	302	22177,60	830,00
На дату подачі авансового звіту 24.01.2020 р. (сума витрат >суми авансу)					
3.	Списана вартість проїзду в межах України (=2*150)	93	372	300,00	-
4.	Відображені витрати на готель (27,20 *640 євро)	93	372	17408,00	640,00
5.	Списана вартість авіаперельоту (=9500 + 10300)	93	372	19800,00	-
6.	Списана сума добових (=3*27,20 *70 євро)	93	372	5712,00	210,00
7.	Повернення працівником грошей у гривні в касу (= 20500-19800-300)	301	372	400,00	-
Закриття боргу перед працівником 27.01.2020 р. (після затвердження звіту) курс НБУ 27,25 грн/євро					
8.	Відображено збиток від переоцінки суми заборгованості (=27,25 – 26,72) *20 євро	949	372	10,60	-
9.	Перерахована працівнику сума боргу на зарплатну карту (= 27,25 * 20 євро )	372	311	545,00	-

Примітка. Сформовано автором на основі [14; 9, с.21]

Що стосується податкового обліку, то облік відряджень за кордон не спричиняє податкових різниць, оскільки всі витрати враховуються в обліку платників податків на прибуток, або платників єдиного податку. Така ж сама ситуація і з ПДВ, враховуючи те, що відряджений за кордон працівник отримує послуги за межами митної території України, податкове зобов'язання з імпортного ПДВ не нараховується [52].

Товарно-матеріальні цінності, які працівник ввозить особисто підлягають оподаткування митом й ПДВ за загальними правилами.

Після завершення відрядження працівник ТОВ «Техінмаш» може подати з іншими підтвердними документами, документ, що підтверджує обмін валюти. В ньому вказується курс обмінної валюти [27].

Здійснити обмін однієї валюти на іншу, працівник може лише за межами митної території України. Цей момент, зокрема для бюджетних установ, суворо прописаний в Інструкції №59:

- за відсутності підтверджувальних документів про обмін валюти, в якій видано аванс, на валюту держави відрядження, всі документально підтверджені витрати здійснюються виходячи з крос-курсу, розрахованого за офіційним обмінним валютним курсом НБУ на день затвердження авансового звіту;
- за умови, коли підтвердний документ про обмін валюти представлено, то суму подають за курсом валюти, який зазначений в даному документі [38].

Аналогічний спосіб відображення витрат пов'язаних з обміном валюти прописаний в обліковій політиці ТОВ «Техінмаш». В усіх випадках відряджень за кордон основою для відображення таких витрат слугував, саме, підтвердний документ про обмін валюти, проте у випадку відсутності такого документу, вважаємо доцільним прописати в обліковій політиці підприємства, альтернативний варіант, при якому бухгалтер розраховує всі здійснені витрати на основі крос-курсу.

### 2.3. Формування звіту підзвітної особи щодо витрачання грошових коштів у закордонному відрядженні

ТОВ «Техінмаш», як і будь-яке підприємство, установа незалежно від форми власності та виду діяльності в ході роботи відправляє своїх працівників у відрядження, видаючи їм авансові кошти для власних та господарських потреб. Після завершення відрядження кожен працівник повинен прозвітувати про свої витрати перед бухгалтерією. Форма Звіту про використання коштів, виданих на відрядження, або під звіт затверджена наказом Міністерства Фінансів України №841 (Додаток В). Терміни подання даного звіту встановлені Податковим Кодексом України (рис.2.3).

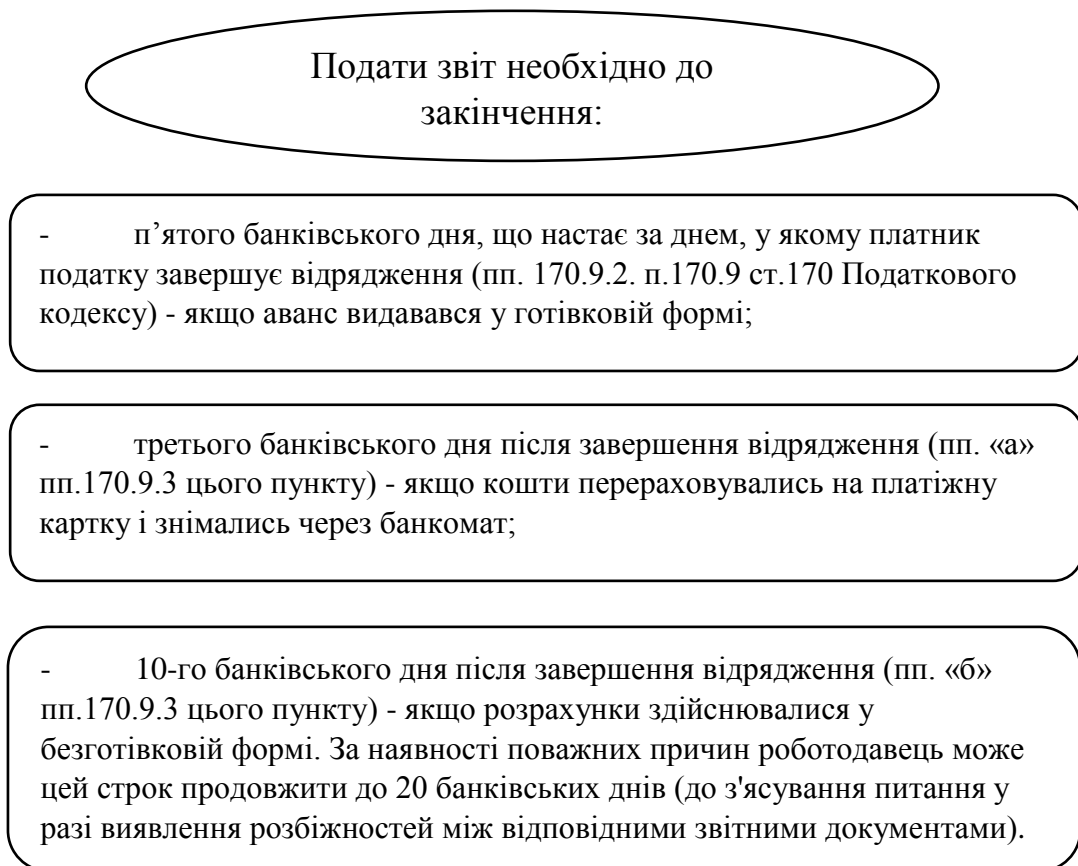


Рис. 2.3. Терміни подання Звіту про використання коштів виданих на відрядження

Примітка. Сформовано автором на основі [31].

Порушення терміну подання звіту про використання коштів допускається лише в разі хвороби підзвітної особи, або в разі інших, підтверджених документально, причин.

Якщо працівник витрачав у відрядженні власні кошти, без видачі йому авансу, звіт подається також у визначені законодавством терміни. Зазначимо, що в разі порушення терміну подання такого звіту штраф не передбачений, тому що відсутній об'єкт для нарахування штрафних санкцій [40, с.314].

У випадку надміру витрачених коштів, платник повинен повернути їх до або під час подання Звіту, що передбачено ПКУ. Відтак кінцеві терміни повернення надміру витрачених коштів збігаються з терміном подання Звіту. У разі не повернення надміру витрачених коштів до кінця граничного строку (див. рис.2.3), то така сума підлягає оподаткуванню ПДФО згідно з ПКУ за рахунок будь-якого оподатковуваного доходу за поточний місяць. Дохід, який виникає у разі надміру витрачених коштів включають до складу доходів відрядженого працівника у звітному місяці і обкладають ПДФО. Їх розміри ідентифіковані в IV-му розділі Податкового кодексу України. На дату написання кваліфікаційної роботи, як свідчить дослідження цього нормативно-правового акту, та частина оподаткування, яка стосується відряджень, у відсотковому значенні складає 18%, як і по більшості інших видів доходів фізичних осіб (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Ставки оподаткування податком на доходи фізичних осіб у разі надміру витрачених коштів

Пункт ПКУ та вид доходу	Ставка оподаткування
п. 170.9 : Суми надміру витрачених коштів, отриманих на відрядження або під звіт, та не повернутих у встановлений строк	18 %

Примітка. Сформовано автором на основі [31].

У разі, коли працівник із запізненням відзвітував про використання коштів наданих під звіт, але при цьому у нього немає залишку для повернення, то об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб відсутній.

У випадку, коли працівник у відрядженні витрачав власні кошти, то відшкодувати їх підприємство повинно протягом терміну визначеного Положенням про службові відрядження. Розробка цього положення передбачає взяття за основу Інструкції №59, в такому разі визначено строк – до закінчення третього банківського дня після затвердження керівником відповідного Звіту [42].

У випадку порушення терміну звітування, штрафні санкції передбачені як для підприємства, так і для працівника (рис. 2. 4. - 2.5). При цьому є деяка колізія в питаннях застосування штрафних санкцій, яку пропонуємо вирішити шляхом внесення змін у Положення про касові операції шляхом їх узгодження з Указом Президента України «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких указів Президента України» від 20.06.2019 р. № 418/2019 .

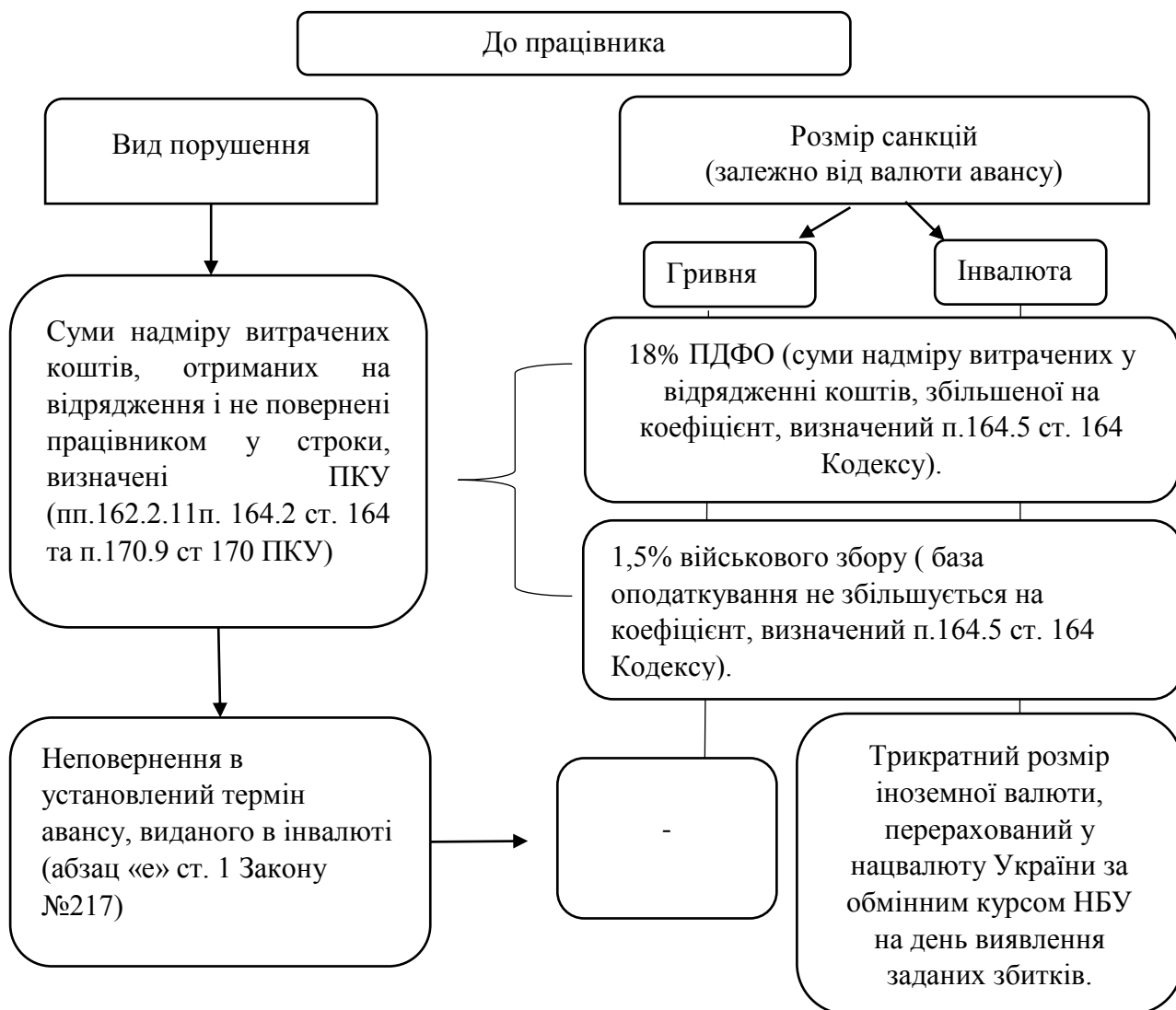


Рис. 2.4. Розмір санкцій до працівника у разі порушення терміну подання Звіту

Примітка. Сформовано автором на основі [31].



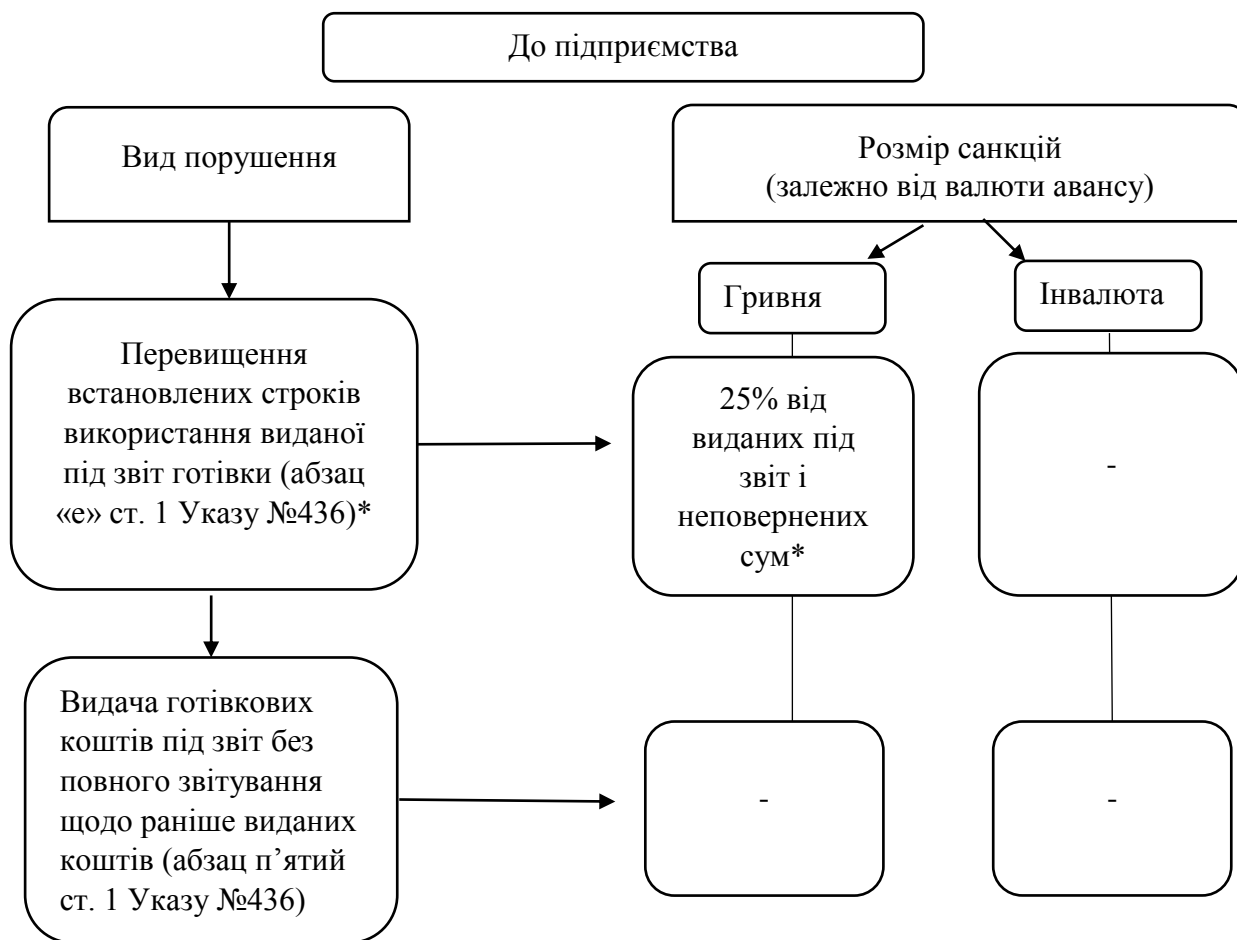


Рис. 2.5. Розмір санкцій до підприємства у разі порушення терміну подання Звіту (до 20.06.2019 р.)

Примітка. \* - з набранням чинності Указу Президента України «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких указів Президента України» від 20.06.2019 р. № 418/2019 Указ № 436/95 втратив чинність, але відповідні вимоги з Положення про касові операції не заборані. Тому при перевірках щодо касової дисципліни слід фіксувати порушення строків, але щодо них санкції не застосовуються.

Переглянемо додатково нюанси компенсації окремих витрат понесених у закордонному відрядженні (таблиця 2.9).

Таблиця 2.9

#### Нюанси компенсації окремих витрат у відрядженні закордон

Витрати	Особливості відшкодування
Користування камерами схову, платним залом очікування, сервісними центрами з придбання квитків	Податківці не мають заперечень щодо відшкодування таких витрат (єє).

## Продовження таблиці 2.9

Оплата чайових	Підпадають під оподаткування, якщо відшкодовуються підприємством. Виняток, якщо вони обов'язкові за законодавством країни.
Витрати на харчування	Для комерційних підприємств обмежень немає за умови, що вони включені до рахунку готелю. Зменшувати добові не потрібно (лист ДПС від 31.03.2012 р. № 5742/6/15-1415).
Придбання товарно-матеріальних цінностей	Заборонено. Відряджений працівник не може купувати за готівкові кошти ТМЦ для потреб підприємства за кордоном. Насьогодні це вважається порушенням норм валютного законодавства (109.13 ЗП). Ситуація може змінитися з прийняття нового закону про валюту та підзаконних актів під нього з боку НБУ. Однак, працівник може купити їх за свій кошт, ввезти їх на територію України. Потім підприємство може у нього дані товари придбати. Однак, з його доходу треба буде утримати 5% ПДФО та військовий збір як продаж рухомого майна.

Примітка. Сформовано автором на основі [55, с.47].

Розглянемо порядок заповнення працівником Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт на прикладі ТОВ «Техінмаш». Як вже зазначалось у попередньому питанні 2.2, у січні 2020 року підприємство відправляло у відрядження до Мюнхену менеджера зі збуту. Менеджер зі збуту Смерека Ігор Андрійович був відправлений у відрядження до Німеччини, з каси працівнику було видано 1000 євро та 20500 грн за курсом НБУ 26,72 грн. За час відрядження було витрачено 850 євро та 20100 грн, сума у розмірі 4480 грн (в т.ч. 150 євро) була повернута до каси підприємства. Перейдемо до порядку заповнення авансового звіту.

В пергу чергу заповняємо номер авансового звіту згідно з журналом реєстрації авансових звітів, який ведеться бухгалтерією, проставляємо дату складання звіту, зазначаємо посаду відрядженої особи, прізвище та ініціали,

також заповнюємо рядки з персональними даними «Код за ЄДРПОУ», «Податковий номер». В рядку призначення авансу зазначаємо «Аванс на відрядження».

Так, як за нашим відрядженим працівником немає заборгованості за виданими авансами, в цьому рядку ми ставимо «-». У рядку «Одержано» прописуємо «Із каси за ВКО №12 від 16.01.20 р.» - сума 1000 євро, та «Із поточного рахунку платіжне доручення від 16.01.2020 р. №23» – сума 20500 грн. Так як сума грошей видавалась у двох валютах, у рядку сума ми так і зазначаємо дві валюти. В рядку «Усього отримано» записуємо суму 47700 грн (в т.ч. 1000 євро). Проте чітких правил заповнення авансового звіту немає, тому якщо ми зазначимо загальну суму в гривнях без уточнення «в т.ч.» - помилки не буде, оскільки решта інформації прописується на зворотній стороні авансового звіту.

У рядку «Перевитрата» зазначається сума перевитрати, якщо така присутня. У рядку «Додаток документів» зазначаємо кількість підтверджуючих витрати документів.

На зворотній стороні авансового звіту підзвітна особа заповнює такі реквізити:

- Дата документа;
- Кому, за що і на підставі якого документа заплачено;
- Сума (грн., коп.);
- Усього;
- Підпис підзвітної особи/Дата.

Решта пунктів авансового звіту після перевірки заповнює бухгалтерія.

Разом із Звітом про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, працівник подає документи, які підтверджують витрати, а саме: квитки на літак, поїзд чи автобус, рахунок із готелю, проїзні квитки тощо [35].

Розглянуті особливості формування авансового звіту відрядженого за кордон працівника, мають на меті мінімізацію помилок при прийнятті та

опрацюванні авансових звітів бухгалтером, а також звести до мінімуму податкові ризики пов'язані з оформленням досліджуваних операцій.

## **Висновок до розділу 2**

Дослідивши методику документального оформлення і організацію синтетичного обліку розрахунків за закордонними відрядженнями можна зробити наступні висновки:

1. Вважаємо доцільним, з огляду на те, що працівників часто відправляють у відрядження за кордон, ввести використання документу «Кошторис витрат на відрядження» та передбачити в ньому додаткові колонки, а саме:

- «Сума у валюті розрахунків», яка передбачає зазначення валюти, наприклад євро чи гривня;

- «Еквівалент у грн за курсом НБУ».

2. На прикладі досліджуваного підприємства «Техінмаш» було відображено облік операцій за закордонними відрядження, при умові, коли кошти по авансу залишились, як і було в січні 2020 року, так і розглянуто облік операцій за умови нестачі авансу та з використанням корпоративної картки.

3. Зважаючи на те, що найбільшою складністю обліку закордонних відряджень є правильне застосування й відображення валютних курсів при видачі авансу в іноземній валюті, в ході роботи було розглянуто і пояснено порядок їх застосування та відображення курсових різниць на рахунках бухгалтерського обліку.

4. Розглянувши ситуацію щодо обміну працівником однієї іноземної валюти на іншу за межами митної території України, нами встановлено, що в ТОВ «Техінмаш» всі документально підтвердженні витрати здійснюються на основі документу, який підтверджує такий обмін. Тому, вважаємо за необхідність в обліковій політиці підприємства прописати альтернативний варіант розрахунку витрат, при якому бухгалтер розраховує всі здійснені витрати на основі крос-курсу. Застосування такого альтернативного методу

зведе до мінімуму проблеми відображення витрат у разі ненадання чи втрати працівником документу про обмін валюти.

### РОЗДІЛ 3.

## ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ЗАКОРДОННИМИ ВІДРЯДЖЕННЯМИ.

### 3.1. Специфіка системи документування закордонних відряджень у зарубіжних країнах

Вітчизняні та закордонні відрядження працівників є звичним явищем у роботі підприємства. Незважаючи на свою частоту все ще багато працівників та роботодавців роблять помилки при обліку відряджень.

Зазвичай працівники задаються питанням, які витрати вони можуть включити у витрати на відрядження. Відрядження часто супроводжується комфортними умовами, саме тому працівники часто взагалі не беруть до уваги витрати, сподіваючись, що всі витрати їм відшкодує роботодавець. Тим часом їх чекає гірке розчарування, або виявляється, що вони забули це належним чином задокументувати, або вони просто перевищили діючі межі податкових норм та стандартів, що застосовуються в Законі про податок на доходи фізичних осіб.

Основною проблемою керівників підприємств є встановлення різниці між поняттями «відрядження» та «направлення на роботу» [59].

Поняття «направлення на роботу» означає відрядження працівника, керівником підприємства, для виконання робіт протягом певного періоду у місце, відмінне від зазначеного в трудовому договорі, що передбачає зміну місця роботи, зазначеного в контракті. Така зміна відбувається шляхом застосування додатка до контракту, що змінює умови праці.

Відрядження – це поїздка, яку працівник здійснює на вимогу роботодавця за межами місця, де знаходиться штаб-квартира компанії або постійне місце роботи [56].

Варто зауважити, що постійне виконання робочих обов'язків у різних місцях керівником чи його працівником у результаті організації робочого процесу, не є відрядженням.

Законом Німеччини, до прикладу, встановлено певні суми, і те як податкова служба оцінює транспортні витрати залежить від причини поїздки. Відповідно відшкодування витрат на відрядження відбувається за умови дійсного перебування у відрядженні. Відрядженням працівника вважається робота поза його місцем проживання або першим робочим місцем.

Щодо поняття «перше робоче місце», то у листі БМФ Німеччини від 2014 року ним було замінене поняття «звичайне місце роботи». В більшості випадків під «першим місцем роботи» розуміється офіс компанії, філія, іноземне відділення, яке визначає працівник, а також відповідальна податкова інспекція, і що призводить до податкових змін, особливо у відношенні до працівників. Перше місце роботи повинне відповідати таким вимогам, а саме: фіксована установа компанії, постійна посада працівника [64].

У Сполучених Штатах Америки (*надалі США*), Податковою службою встановлено таке визначення для поняття «відрядження» - це поїздка далеко від вашого податкового дому, яка значно довша за звичайний робочий день, і вимагає від вас сну або відпочинку поза домом. Отже, щоб робоча поїздка класифікувалась як відрядження, працівнику необхідно залишити його «податковий дім» - це місто або загальний район, де розташований офіс працівника [61].

Формальною підставою для відправлення працівника у відрядження в Польщі та країнах Європейського союзу ( *надалі ЄС*), як і в Україні, є наказ про відрядження, де вказується дата, місце і мета конкретної поїздки. Особою, яка видає такий документ є роботодавець. У разі відмови працівника виконувати наказ, тобто відмова від поїздки у відрядження, керівник може застосувати до працівника відповідні заходи, але це не стосується вагітних жінок та одного з батьків, які доглядають дитину віком до 4-х років.

Кожний працівник, який їде у відрядження, має право на отримання відповідних коштів для покриття своїх витрат. Це питання, наприклад, у Польщі регулюється Постановою міністерства праці та соціальної політики від 29 січня 2013 року про дебіторську заборгованість працівника, працюючого в

державній установі чи приватному підприємстві. Відповідно до цієї постанови відрядження в межах території країни називається внутрішньою поїздкою, відрядження за межами країни – відрядженням за кордон. Трудове законодавство Польщі дозволяє приватним підприємствам самостійно встановлювати правила та розмір оплати при відправленні працівників у відрядження. Проте дебіторська заборгованість працівника такого підприємства не повинна бути меншою, ніж у працівника державної установи.

Працівник, якого відправляють у відрядження має право на:

- 1) виплату добових;
- 2) відшкодування витрат на переїзд, поїздки на місцевому транспорті, проживання та інші, які є документально підтвердженими і визначені роботодавцем, як необхідні витрати.

Розглянемо порядок формування добових витрат на відрядження в межах країни у Польщі.

Добові – це сума грошових коштів, яка покриває витрати на харчування під час відрядження. На даний момент максимальний розмір добових для відряджень в межах країни становить 30 злотих, вони обчислюються починаючи від початку, тобто вильоту, до кінця, тобто повернення з відрядження.

Якщо відрядження в межах країни триває не довше одного дня, і становить перебування у відрядженні:

- з 8 до 12 годин – виплачується половина добових витрат, тобто 15 злотих;
- понад 12 годин – надається максимальна сума добових.

За умови, що відрядження в межах країни триває більше одного дня, максимальна сума добових виплачується за кожен день, а за не повну, але розпочату одну ніч:

- до 8 годин – половина добових витрат;
- більше 8 годин – максимальний розмір добових.



Як і в більшості країн, у Польщі чинним законодавством передбачено зменшення добових витрат при забезпеченні працівника у відрядженні дворазовим харчуванням, і тому:

- сніданок включений – зменшення добових на 25%;
- обід включений – зменшення добових на 50%;
- вечеря включена – зменшення добових на 25% [66].

Добові виплати, які не перевищують граничного значення, зазначеного в регламенті звільняються від оподаткування податком на прибуток і не є основою для нарахування внесків Zakład Ubezpieczeń Społecznych (надалі ZUS<sup>1</sup>).

ZUS займається збором, обігом та виплатою грошових коштів і, зокрема, відповідає за виплати: пенсій для польських пенсіонерів; пенсій по інвалідності; посібників для тих, хто втратив батька; допомоги по вагітності, а так само в ряд інших випадків. Ситуація з розміром добових виплат, до прикладу у Німеччині, наступна (рис. 3.1).



<sup>1</sup> ZUS (Zakład Ubezpieczeń Społecznych) – розшифровується, як «Управління соціального страхування». Це державний орган в Польщі, який відповідає за пенсійне та медичне страхування.

Рис.3.1. Розмір добових витрат на відрядження у Німеччині  
Примітка. Сформовано автором на основі [65].

Ще однією особливістю Німеччини, як і Польщі, як і в бюджетних установах України або установах, які частково чи повністю фінансуються за державні кошти є відшкодування добових витрат при включеному харчуванні у готелі. При умові, що харчування для відрядженого працівника включене у рахунок готелю, його вартість відраховують від найвищої суми добових, а саме 28 євро. Якщо вартість харчування неможливо визначити, тоді розмір добових зменшують у такій пропорції:

- включений сніданок – 20% від суми 28 євро;
- включені обід і вечеря – 40 % обидва від суми 28 євро.

Таким чином, при включеному, в готельний рахунок, 2-х разовому харчуванні сума зменшення добових становить 11,2 євро. Нагадаємо, що в Україні пропорції зменшення добових такі: при одноразовому харчуванні - 80%, при дворазовому – 5 %, при триразовому – 35%.

Працівник не може претендувати на добові виплати, якщо його забезпечують безкоштовним харчування протягом дня (тобто принаймні 3-х разовим харчуванням), а також у вихідний день, який працівник використав для повернення з відрядження.

Що стосується витрат на проживання працівника у відрядженні, то положення про відрядження у Польщі передбачають відшкодування працівнику витрат на проживання в готелі, чи іншому закладі, який надає такі послуги у розмірі підтвердженому рахунком-фактурою. Якщо працівник не подає такого документу, йому виплачують одноразову суму, яка становить 150% від розміру добових, тобто 45 злотих. Працівник має право на одноразову виплату, якщо ночівля тривала щонайменше 6 годин між 21:00 та 07:00 годинами. Одноразова сума виплачується працівникові у разі:

- роботодавець не забезпечує проживання під час відрядження;
- у працівника відсутні рахунок чи рахунок-фактура, в яких зазначається сума витрат понесених на проживання.

Питанням щодо транспортного забезпечення працівника у відрядженні в Польщі займається керівник, саме він визначає транспортні засоби, якими буде користуватись працівник у відрядженні, це може бути поїзд (1-го чи 2-го класу), літак, автомобіль, корабель чи автобус. Якщо працівник змінює транспортний засіб без будь-якого обґрунтування, роботодавець має право не відшкодувати йому витрати на відрядження. Відшкодування витрат на відрядження здійснюється на підставі пред'явлених працівником рахунків, рахунків-фактур тощо. У разі відсутності цих документів працівник може отримати так звану допомогу на проїзд (автобус, трамвай, таксі), що становить 20% добових виплат, тобто 6 злотих за кожен день подорожі. Одноразова сума не підлягає виплаті, якщо працівник не поніс жодних витрат на відрядження.

Роботодавець може домовитись про подорож транспортним засобом, що належить працівникові. У такому випадку належні суми розраховуються відповідно до положень Положення Міністра інфраструктури від 25 березня 2002 р. «Про умови визначення та відшкодування витрат на користування легковими автомобілями, мотоциклами та мопедами, що не належать роботодавцю для ділових цілей». У цьому випадку норма встановлюється за 1 кілометр пробігу:

- легковий автомобіль ємністю до 900 см<sup>3</sup> - 0,5214 злотих та понад 900 см<sup>3</sup> - 0,8358 злотих;
- мотоцикл – 0,2302 злотих;
- скутер – 0,1382 злотих.

Додатково працівнику може бути відшкодовано витрати на паркування, користування платними дорогами, квитки на виставку, для відшкодування такі витрати мають бути належним чином задокументовані та підтверджені чеком чи рахунком.

Також працівникові може бути виданий аванс на очікуванні витрати під час відрядження, звіт про використання яких працівник має подати протягом 14 днів з моменту закінчення відрядження.

Для працівників, які перебувають у відрядженні, відшкодування понесених витрат вважається доходом від трудових відносин, який не оподатковується, так як фінансової вигоди такі витрати не передбачають.

Щодо відряджень поляків за кордон, то в цьому випадку діють аналогічні правила, як і по відношенню до відряджень в межах країни. Розмір добових при закордонному відрядженні визначається відповідно до Розпорядження міністерства економіки та праці від 14 вересня 2005 р. Їх розмір, очевидно, відрізняється в залежності від країни, куди здійснюється відрядження. За кожен день закордонного відрядження надається повна допомога. Для неповного дня подорожі застосовуються такі ставки:

- до 8 годин – виплачується 1/3 закордонних добових;
- понад 8-12 годин – 1/2 закордонних добових;
- більше 12 годин – повна сума добових.

У випадку забезпечення роботодавцем відрядженого закордон працівника 3-х разовим харчуванням, розмір добових можуть зменшити на 25% від суми добових закордон. Однак, коли працівник забезпечується лише 2-х разовим харчуванням, розмір добових зменшується у відповідності до раціону:

- сніданок – 15%;
- обід – 30%;
- вечеря – 30%.

Витрати на проживання під час відрядження за кордон відшкодовуються відповідно до готельних рахунків. Якщо працівник не надає готельні рахунки, то він має право на відшкодування лише 25% фіксованого тарифу за ніч. Важливо те, що цей ліміт залежить від країни, куди працівник був направлений.

Питання транспортних витрат на закордонні відрядження вирішується аналогічно, як і при відрядженні в межах країни. Додатково, працівник, який виїжджає у відрядження за кордон, має право на одноразову суму для покриття витрат, пов'язаних з проїздом від вокзалу та до вокзалу (аеропорту, порту) у розмірі однієї добової в місті призначення за кордон або в місті, де працівник залишився на ніч.

Працівник, який вирушає у відрядження за кордон, має право на одноразову суму для покриття витрат, пов'язаних із користуванням місцевим транспортом – 10% надбавки за кожен день з початку цієї поїздки (не застосовується до працівників, які подорожують на машині).

При відрядженні за кордон працівник може розраховувати на відшкодування витрат, пов'язаних з перевезенням особистого багажу вагою до 30 кг на літаку, але лише в тому випадку, якщо подорож триває більше 30 днів або якщо країною призначення є неєвропейська країна.

Також можна відшкодувати витрати, пов'язані з документованим лікуванням та придбанням необхідних ліків (не стосується пластичної хірургії, придбання ортопедичних та зубних протезів та придбання окулярів). У разі смерті працівника роботодавець покриває витрати на транспортування тіла до країни [66].

Авансові платежі працівникам, які відряджаються за кордон, виплачуються, як правило, у валюті країни призначення. За згодою працівника еквівалент авансу також може бути сплачений у польській валюті. Розрахунок здійснюється в злотих, тоді як витрати в іноземних валютах перераховуються відповідно до середнього курсу Національного банку Польщі на день сплати авансу в злотих. Будь-яке відшкодування авансу обчислюється не пізніше 14 днів з моменту повернення працівника за ставкою, що діяла на день його видачі [58].

### **3.2. Звітність та порядок її формування щодо закордонних відряджень працівників закордонних фірм**

Станом на 2020 рік 16% великих компаній Європи та 22% малих та середніх компаній заявляють про гнучку політику їх компанії стосовно організації бізнес подорожей. У європейському масштабі тип політики залежить від країни, і ймовірно, гнучкість пов'язана з культурою. До прикладу, політика подорожей у Великобританії та скандинавських країнах, як правило, є

більш гнучкою порівняно зі Швейцарією та Німеччиною. Все більше працівників, яких відправляють у відрядження хочуть мати доступ до найкращого сервісу. Багато компаній організацію відряджень довіряють туристичним агентствам, таким чином доступ бронювання стає ефективним та безпроблемним.

Чверть малих та середніх підприємств використовують туристичні агентства, як перевірений канал бронювання, до того ж 43% таких компаній використовують інтернет-туристичні агенції. Що стосується великих компаній, то більше половини, а саме 53% користуються послугами туристичних агенцій, а 25% користуються послугами інтернет-туристичних агентств.

Динаміка також спостерігається при опитуванні компаній стосовно кількості працівників, які подорожують у зв'язку з робочими відрядженнями. У 2019 році у відрядження відправлялось 42,1 % працівників, в той же час у 2018 році - 39,7 %. Якщо французи та британці належать до середнього показника по відрядженнях (42,5% та 41,5% відповідно), то італійці (49,4%), скандинави (44,8%) та німці (44,1%) згідно з їхніми відповідями складають найбільшу частку ділових відряджень. Розглянемо причини відряджень за 2018-2019 рік (рис.3.2).



Рис.3.2. Статистика відряджень країн світу у 2018-2019 роках

Примітка. Сформовано автором на основі [71].

Загалом, кожна компанія вважає, що особистий підхід залишається життєво важливим важелем для розвитку їхньої ділової активності, як з точки зору зовнішніх подій (+4 % на витрати на участь у конференціях та семінарах), так і внутрішніх заходів (+4 % за витрати на участь у корпоративних заходах). Водночас, варто зауважити, що внутрішні відрядження компаній впали, і станом на 2019 рік становлять 17% всіх витрат на відрядження.

Хоч і останні три роки перше місце серед пріоритетів ділових поїздок посідала безпека працівника та його комфорт, на даний момент головним завданням компаній при відправленні працівника у відрядження є контроль та управління витратами. Опитування проведене в 2020 році виявило, що малі та середні підприємства надають вищий пріоритет контролю витрат, ніж великі підприємства, тому впровадження системи більш керованої системи відряджень може допомогти їм отримати цей контроль.

Хоч і звіт про витрати під час відрядження не славиться хорошою репутацією у країнах Європи, використовуючи правильні інструменти управління витратами, він може стати хорошим ресурсом для планування бюджету компанії [69].

Для того, щоб після відрядження полегшити звітування про витрати для всіх зацікавлених сторін, дуже важливо мати чітко розроблену політику щодо ділових поїздок та витрат. В цій політиці компанії необхідно чітко окреслити, які витрати під час відрядження підлягають відшкодуванню, а які працівник покриває за свій кошт. Зазвичай перелік таких витрат розробляється Internal Revenue Service (*надалі IRS*) - Міністерство внутрішніх доходів США, проте кожна компанія у своїй політиці стосовно витрат, може доповнити його.

Ще одним важливим моментом при формуванні звіту про відрядження є введення працівника в курс справи, яким чином компанія аналізує звіт про відрядження, за допомогою програмного забезпечення, чи в паперовому варіанті.

Під час відрядження працівник повинен стежити за збереженням усіх квитанцій та рахунків, адже при формуванні звітності по витратах йому буде необхідно деталізувати та розподілити витрати по категоріях: харчування, поїздки, проживання, розваги тощо. Потім квитанції в кожній з цих категорій слід упорядкувати за датою.

Звіт про витрати на відрядження є офіційним документом і тому повинен містити певну інформацію. Хоч і елементи звіту про відрядження є унікальними для кожної компанії, залежно від її корпоративної політики, обов'язковою до відображення у Звіті про відрядження є така інформація:

- ім'я та прізвище відрядженого працівника;
- назва компанії;
- період і тривалість відрядження;
- призначення відрядження;
- мета відрядження;
- точний перелік транспортних витрат на відрядження та єдиних ставок;
- характер витрат – політика компанії щодо подорожей та витрат повинна зазначати, які витрати підлягають відшкодуванню, а які ні. Переконайтеся, що подані витрати віднесені до категорії, яка підлягає відшкодуванню;
- рахунок або чек за яким слід відображати витрати;
- проміжна сума для кожного виду витрат. Кожна категорія витрат наприклад: харчування, проживання, транспорт та розваги – матиме свій підсумок;
- аванс виданий на відрядження. Якщо перед поїздкою було надано грошовий аванс, його необхідно відняти таким чином, щоб загальна сума відображала лише витрати, які підлягають відшкодуванню;
- загальна сума витрат на відрядження, яка стосується ПДВ [62].

Варто слідкувати за тим, чи своєчасно сплачено всі податки по відрядженнях, особливо по транспортних витратах, а саме не пізніше місяця



після поїздки. Працівникам, щоб не упустити нічого при оплаті податку, радять зберігати всі чеки, рахунки та інші документи отримані у період відрядження, особливо це стосується відряджень за кордон, так як податкова служба перевіряє їх ретельно.

На даний час у Німеччині діють такі ставки ПДВ:

- загальна ставка – 19%;
- знижена – 7% ( на продукти харчування, товари першої необхідності, книги тощо);
- нульова ставка.

За зниженою ставкою сплачують ПДВ готелі, підприємства громадського харчування та компанії, що здійснюють пасажирські перевезення.

Щодо оподаткування витрат на відрядження, а саме витрат на проживання в готелі в Німеччині застосовуються дві різні ставки:

- 1) знижена ставка податку 7%, застосовується лише на проживання в готелі;
- 2) на сніданок встановлюється ставка 19%.

Тому в цьому випадку готель повинен виставити два рахунки-фактури, або ці дві послуги, які по-різному оподатковуються, мають бути вказані окремо в єдиному рахунку.

Для того, щоб компенсувати витрати працівника у відрядженні, ним має бути надано відповідні рахунки та чеки, які підтверджують понесені витрати. Однак, у випадку коли такий чек втрачено, працівник все рівно може претендувати на відшкодування витрат, створивши самостійно квитанцію з такими характеристиками:

- ім'я і адреса отримувача коштів;
- тип витрат;
- дата витрат;
- сума;

- причина, чому була створена власна квитанція ( до прикладу може бути втрата);
- дата та підпис.

Податкова служба приймає такі квитанції, за умови що сума є достовірно визначеною і такі витрати являють собою операційну вигоду для підприємства. Втім, створювати власні квитанції варто лише в екстрених випадках, щоб не підірвати довіру до бухгалтерії підприємства, і для уникнення проблем при перевірці податковою інспекцією.

Про всі витрати на відрядження працівник зобов'язаний звітувати з метою оподаткування. Однак деякі витрати не вимагають звітування перед HMRC. Такі витрати, як обслуговування автобусів співробітників або послуги таксі, коли розподіл поїздок недоступний, звільняються від оподаткування.

Порядок сплати податку на додану вартість у Німеччині суворо регламентований. Як тільки компанія з'являється в торговому реєстрі, очікується, що підприємець почне переводити щомісячні звіти у податково-фінансове управління. Наведені цифри дозволяють вирахувати загальну суму за виставленими рахунками за один звітний місяць. Завдяки цьому можна кінцевий встановити розмір ПДВ та кошти, які потрібно перерахувати до зазначеного органу. Крім суми ПДВ, у звіті потрібно зазначити рахунки виставлені на компанія за цей же період. Якщо кількість отриманих рахунків менша, ніж виставлених, слід зазначити лише різницю у ПДВ. Подавати всі документи потрібно до 10 числа місяця, що настає за податковим періодом. У деяких випадках податковий орган може продовжити цей термін на 30 днів, але для цього потрібно подавати відповідну заявку [70].

У кінці кожного фінансового року компанія повинна надсилати декларацію про річний розмір ПДВ.

До неплатників у Німеччині застосовуються суворі заходи покарання. Після першого порушення підприємство може відбутися штрафом, повторні випадки зазвичай закінчуються детальною перевіркою діяльності підприємства.

Під час відрядження за кордон підприємцям дозволяється вираховувати фактичні витрати на проживання лише як комерційні витрати, без одноразових платежів. Якщо у вартість проживання входить і харчування, ці витрати вираховуються з добових, як і при відрядженні в межах країни. При відрядженні працівника за кордон у Німеччині передбачені одноразові виплати на харчування, які різняться залежно від країн відрядження.

Відрядження німців за кордон також передбачає ретельне збереження документів, що підтверджують витрати та цілі ділової поїздки.

Отож, звіти про витрати під час відрядження мають вирішальне значення для дотримання бюджету компанії, однак для самих працівників їх формування часто викликає труднощі, особливо при постійному переїзді, організації зустрічей та конференцій, працівник повинен пам'ятати про збереження усіх квитанцій, для складання звіту. На щастя, ми перебуваємо у цифровій економіці і все більше компаній Європи та світу застосовують корпоративне програмне забезпечення для фіксування витрат працівника у відрядженні. Найпопулярнішим таким онлайн-інструментом є Expensify, усі квитанції про поїздки ваших співробітників автоматично надсилаються. Цей тип програмного забезпечення також дозволяє відстежувати витрати своїх працівників, які подорожують у режимі реального часу, щоб керівництво могло бути активними та застосовувати свою політику щодо витрат, а також уникнути сутічок, стосовно компенсації перевищеного бюджету [63].

### **3.3. Практика проведення аналізу витрат на закордонні відрядження**

Управління витратами на закордонні відрядження неймовірно важливе для успіху компанії. На міжнародному рівні «витрати на відрядження» - це витрати, понесені під час подорожі з діловими цілями. Ключовим правилом при відшкодуванні витрат на відрядження є те, що вони повинні бути виключно і

обов'язково понесені під час виконання вашої роботи, оскільки вони стосуються бізнес-цілей.

Це означає, що ви (на відміну від вашого бізнесу) не повинні особисто отримувати прибуток від відшкодування витрат. До таких витрат включають вартість продуктів або послуг, необхідних для поїздки, і, як правило, пов'язані з поїздкою далеко від дому на дні чи тижні, а саме:

- фактичні витрати (переліт, квиток на поїзд, вартість готелю тощо);
- добові витрати (ваша їжа та напої, спожиті під час подорожі);
- будь-які інші витрати, які виникли через те, що ви здійснили подорож, наприклад, розваги.

Однак також слід врахувати те, що не входить до «Витрат на відрядження». Цей список виглядає так:

- поїздки на роботу до вашого звичайного офісу та назад;
- будь-яка подорож з приватних причин.

В останні роки в Європі витрати на ділові поїздки, після періоду застою, почали постійно зростати. Тенденція ведення бізнесу в європейських країнах почала відповідати тенденції їх сусідів США: витрати на відрядження розглядаються як частина операційних витрат, при цьому 50% щорічного бюджету на відрядження спрямовується на комерційний розвиток компанії з метою розширення діяльності за кордоном. Загалом більшість відряджень має на меті розвиток та закріплення міцних відносин з постачальниками та замовниками. Під час таких відряджень, крім стандартних витрат проїзд, проживання, харчування, у працівника можуть виникати витрати на розваги, їжу та випивку, похід в театр, особливо коли метою відрядження є підтримка відносин з клієнтом або постачальником [68].

Незважаючи на те, що витрати на таке відрядження збільшуються, витрати по ПДВ також збільшуються, і в залежності від країни відрядження, ПДВ може бути повернене повністю, оскільки понесенні витрати пов'язані з веденням бізнесу.

Хоч і відшкодування ПДВ на витрати з харчування, розваги, напоїв здається трудомістким процесом через різні правила його повернення в країнах ЄС, є декілька рекомендацій, щоб максимально спростити цей процес (рис. 3.2).

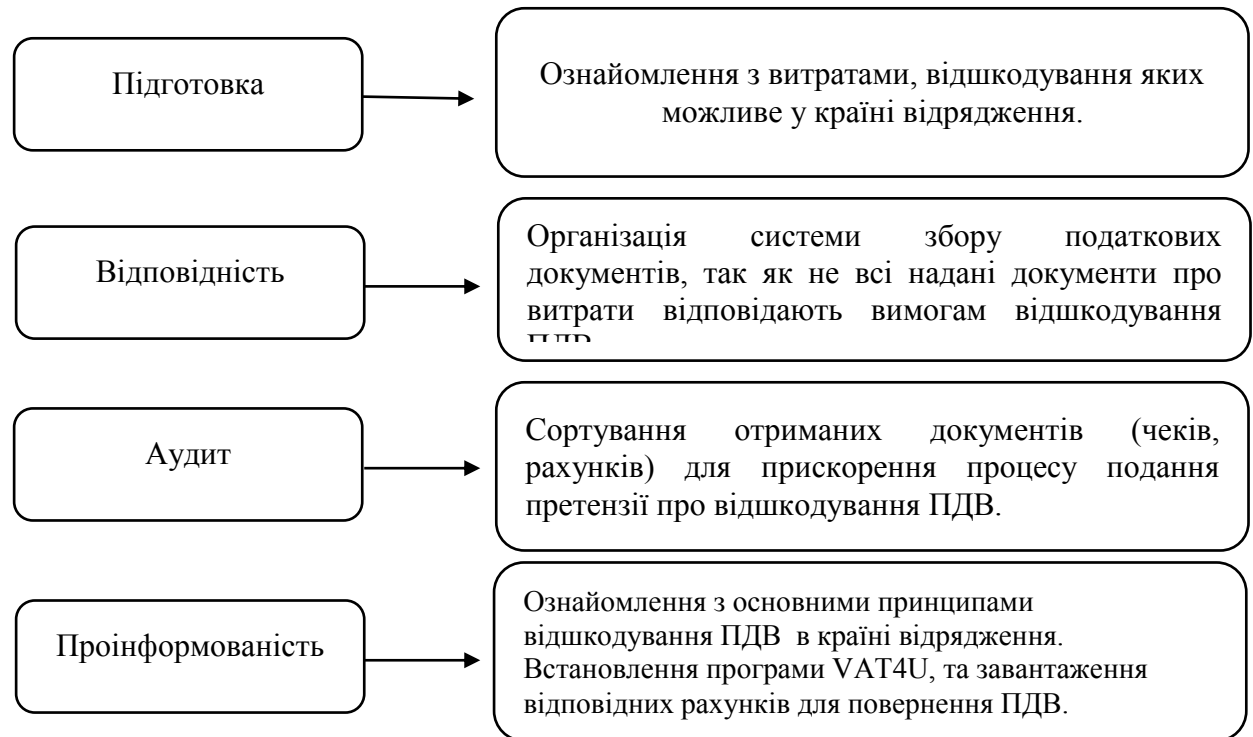


Рис.3.2. Рекомендації щодо організації процесу відшкодування ПДВ в країнах ЄС

Примітка. Сформовано автором на основі [60].

VAT4U – це онлайн-інструмент, який користується довірою клієнтів ЄС, і створений для управління та автоматизації процесу відшкодування ПДВ закордоном, який значно полегшує процес відшкодування витрат працівника під час відрядження за кордон.

Ділові поїздки у країнах Європи мають певні особливості, розглянемо основні з них на прикладі Великобританії:

1) У Великобританії відповідно до правил внутрішнього розпорядку Her Majesty's Revenue and Customs (надалі *HMRS*) або ж іншими словами Управління з доходів та митних зборів Королівства, існує вимога до комерційних витрат - вони застосовуються в будь-якій точці світу, проте «цілком і виключно» для комерційних цілей.

2) Вимога зберігати чек – підтвердження покупки. Тому, перед тим, як сідати у таксі в країні відрядження варто уточнити у таксиста, чи можете Ви отримати квитанцію.

3) Не змішувати бізнес з особистим життям. Концепція "подвійності" HMRC означає, що будь-яке рішення на користь особистої вигоди є неприйнятним при закордонному відрядженні і не рахується, як комерційні витрати.

4) Грошові витрати. Після того, як ви фактично прибудете до пункту призначення, правила HMRC щодо того, на що ви можете претендувати, стають трохи простішим, головним моментом є збереження квитанції для подальшої поверненні всієї суми. У разі втрати квитанції податківці мають зручний перелік прожиткових мінімумів для кожної країни на Землі, включаючи великі міста. Цікавим моментом є жонгливання валютними курсами, до прикладу поїздка на таксі вартістю 30 євро може обійтись Вам у 20 фунтів при розрахунку готівкою, і у 21 фунтів при списанні з банківського рахунку, проте обліковці радять використовувати суму з банківського рахунку – це значно спростить бухгалтерію.

5) Сувеніри. Багато країн дозволяють іноземним відвідувачам вимагати повернення податку з продажів, або коли вони виїжджають за межі країни, або коли вони купують (у багатьох великих торгових центрах встановлені лічильники повернення податків). Якщо ви купуєте комерційний актив – наприклад, камеру, ноутбук чи інше значне обладнання – ви можете повернути податок з продажу. Вам потрібно буде задекларувати актив, коли повернетесь до Великобританії та сплатите будь-який відповідний ПДВ.

Для ефективного управління витратами на відрядження більшість компаній Великобританії діє відповідно до даного алгоритму.

1) Визначення способу видачі працівнику авансу на відрядження. Виділяють два основні способи:

– Оплата витрат безпосередньо з банківського рахунку компанії або карти компанії. Зважаючи на те, що розрахунок майбутніх витрат працівника у

відрядженні може зайняти вдосталь часу, компанія може замість авансу видати картку витрат компанії, яка, якщо ніщо інше, значно полегшує відстеження фінансів. Є багато компаній, які пропонують як відстеження витрат, так і кредитні картки компаній, такі як Spendesk або Pleo - вони дозволяють керівництву відстежувати та контролювати витрати з одного джерела.

– Оплата витрат особистою картою працівника з подальшим їх відшкодуванням. Для багатьох малих та середніх підприємств це простіший варіант. Прохання до працівників оплатити ділові витрати зі свого особистого рахунку є досить стандартною практикою. Відшкодування витрат може бути трудомістким процесом як для фахівців адміністрації, так і для персоналу. Проте, якщо це найкращий метод для компанії, то корисно використовувати таке програмне забезпечення, як Expensify або Spendesk. Це допоможе оцифрувати та відстежити витрати.

2) Організація чіткого процесу звітування та відшкодування витрат. Незалежно від того, які форми обліку витрат( паперова, електронні таблиці чи програмне забезпечення) використовує підприємство, наявність чіткого процесу спрощує роботу бухгалтерів та термін відшкодування понесених витрат. Ось кілька варіантів процесу, які повинні бути розглянути:

– Прогнозування витрат перед поїздкою - працівник має обрахувати свої витрати до поїздки.

– Типи квитанцій та рахунків-фактур - підприємство зазначає, у якому форматі передбачається надання доказів (наприклад, податкова накладна у форматі PDF / фізична квитанція).

– Графік подання для відшкодування витрат - всі вимоги щодо відшкодування витрат мають бути подані протягом 5 робочих днів після закінчення відрядження.

– Період відшкодування витрат - компанія зобов'язується відшкодувати витрати персоналу протягом 15-30 днів з моменту подання звіту щодо понесених витрат.

Якщо компанія вирішила не використовувати програмне забезпечення для управління витратами, то вона обов'язково повинна мати стандартизовані форми звітів про витрати, доступні всім працівникам.

3) Політика компанії щодо витрат. Компанією має бути передбачений перелік витрат, які відшкодовуються при відрядженні, незалежно від того, який варіант оплати вибирає компанія. Це потрібно для попередження незручних для роботодавця ситуацій, коли працівник поніс витрати з особистої картки, які не передбачені політикою компанії, а перед компанією стоїть вибір або оплати рахунку, або понесення цих витрат виключно за рахунок працівника. Найкращий спосіб уникнення таких ситуацій - переконатися, що кожен працівник знає правила компанії. Для цього рекомендується щокварталу надсилати електронні листи з правилами політики компанії працівникам, публікація політики компанії у внутрішній мережі з легким доступом до інформації, тощо [57].

Аналізуючи вище подану інформацію, виникають запитання щодо розрахунку та відстеження витрат на відрядження. Враховуючи те, що середньостатистична компанія Великобританії витрачає близько 950 доларів на відрядження працівника тільки в межах своєї країни, цілком ймовірно, що в певний час керівництво попросить надати бухгалтерів квартальну чи річну звітність по відрядженнях. Для полегшення роботи бухгалтерів з обліку та звітності за витратами на відрядження передбачені такі рекомендації:

1) Запис та відстеження всіх витрат на відрядження. Хоч це і звучить очевидно, проте на практиці інколи зустрічається, що компанія не використовує програмне забезпечення для обліку і підрахунку витрат, в такому випадку процедура обліку і підрахунку витрат по відрядженнях - дуже трудомісткий процес, який передбачає аналіз рахунків-фактур, квитанцій, звітів про витрати. Звітність про витрати на відрядження є важливою, так, як в багатьох країнах ці витрати підлягають оподаткуванню, що означає велику економію для компаній.



2) Розрахунок кожної поїздки. Зручним варіантом для обліку є обрахунок усієї поїздки загалом, не розділяючи витрати на харчування, дорогу, проживання. Це дозволить бухгалтеру передбачити скільки коштів потрібно виділити для відрядження в цей регіон надалі, і надасть змогу визначити відрядження в який регіон чи відрядження якого персоналу, можливо, є більш затратним для компанії. До калькуляції такої поїздки включають (рис.3.3).



Рис.3.3. Витрати які включають для визначення калькуляції відрядження

Примітка. Сформовано автором на основі [57].

3) Класифікація витрат. Це важливо, оскільки, коли мова заходить про подання податків, ви зможете чітко бачити, які сфери ваших витрат вищі чи нижчі, ніж вони повинні бути.

4) Проектування витрат. Враховуючи всі витрати за попередні роки, можна обрахувати яка сума потрібна на відрядження. Це допоможе зрозуміти, куди витрачається занадто багато, або заздалегідь придбати дешевші авіаквитки, готелі тощо.

У Великобританії також існують варіанти для зменшення витрат на відрядження, основні з них такі:

- Пізні або ранні перельоти. Більшість бюджетних авіакомпаній і навіть залізничні компанії мають варіанти раннього та пізнього перельоту. Вони можуть бути хорошим способом заощадити гроші, оскільки означають, що вам не доведеться платити за ніч в готелі або на Airbnb;

- Отримання балів. Авіакомпанії, готелі, компанії з прокату автомобілів і навіть альтернативні провайдери пропонують програми лояльності, які потенційно можуть заощадити вашому бізнесу багато грошей;

- Пересування без послуг таксі . Якщо у вас є офіс у кількох містах і більша частина подорожей здійснюється між офісами, можливо, варто домовитись про спеціальний корпоративний тариф із сусідніми готелями;

- Відповідні добові витрати. Переконайтеся, що добові витрати налаштовано залежно від міста. Наприклад, можуть бути великі коливання цін навіть у межах ЄС. Пам'ятайте, HMRC встановлює тарифи на оплату їжі та на те, що ви можете повернути, тому встановлюйте розмір добових наблизеним до таких, щоб ви платили менше;

- Повернення ПДВ. Щороку компанії не повертають ПДВ на мільярди відряджених витрат. Кожна компанія, яка робить це, витрачає на 5-25% більше, ніж їм потрібно. Британські компанії мають право стягувати ПДВ з внутрішніх ділових поїздок через їх декларацію з ПДВ у Великобританії. Компанії Великобританії також мають право стягувати ПДВ, понесений в інших країнах, але цей ПДВ відшкодовується різними методами (деякі з них через Інтернет, а інші вимагають заповнення паперової форми) [57].

На нашу думку, рекомендації та алгоритм країн Європи стосовно відстеження та аналізу витрат на відрядження може бути взятий за основу і підприємствами нашої країни. Особливу увагу варто звернути на програмне забезпечення для відстеження витрат.

### Висновок до розділу 3

Досліджуючи зарубіжний досвід обліку розрахунків за закордонними відрядженнями нами зроблено такі висновки:

1. Встановлено різницю між поняттями «відрядження» та «направлення на роботу». Відповідно «направлення на роботу» означає відрядження працівника, керівником підприємства, для виконання робіт протягом певного періоду у місце, відмінне від зазначеного в трудовому договорі, що передбачає зміну місця роботи, зазначеного в контракті.

«Відрядження» – це поїздка, яку працівник здійснює на вимогу роботодавця за межами місця, де знаходиться штаб-квартира компанії або постійне місце роботи.

2. Формальним документом для відправлення працівника у відрядження в країнах Європи, як і в Україні є наказ про відрядження роботодавця.

3. Порядок визначення добових витрат у Польщі, аналогічно до України, дозволяє роботодавцям на власний розсуд встановлювати розмір добових на відрядження, проте їх розмір повинен бути не меншим, ніж загальнонаціональний, тобто для державних установ. Максимальний розмір добових при відрядженнях в межах країни становить 30 злотих. Цікавим моментом є зменшення добових за умови, що працівник перебуває у відрядженні з 8 до 12 годин - виплачується половина добових витрат, тобто 15 злотих, якщо понад 12 годин - надається максимальна сума добових. Під час відрядження закордон для неповного дня подорожі у Польщі застосовуються такі ставки:

- до 8 годин - виплачується 1/3 закордонних добових;
- понад 8-12 годин - 1/2 закордонних добових;
- більше 12 годин - повна сума добових.

4. Перед відправленням у відрядження і для уникнення проблем при формуванні звітності по відрядженні, кожний працівник повинен ознайомитись з політикою витрат компанії, щоб розуміти, які витрати компанія 100% відшкодовує, а які він буде покривати за власний кошт. Країни Європи зазвичай

використовують за основу, розроблений IRS, перелік витрат, проте можуть доповнити його на рівні компанії.

5. При відрядженнях закордон, залежно від країни Європи, працівнику може бути відшкодовано ПДВ з витрат на харчування, розваг частково або у повному обсязі, оскільки ці витрати пов'язані з веденням бізнесу. Більшість компаній використовують додаток VAT4U, який створений для управління та автоматизації процесу відшкодування ПДВ закордоном, який значно полегшує процес відшкодування витрат працівника під час відрядження за кордон.

## ВИСНОВКИ

Проведенні дослідження обліку та відображення розрахунків за закордонними відрядженнями, у вітчизняній та зарубіжній практиці, дали змогу зробити низку висновків і пропозицій для їх удосконалення на практиці підприємства.

1. Проаналізувавши різні твердження науковців та вчених, було виявлено проблему різночитання поняття «Службове відрядження», що зумовлено протиріччям нормативно-правових документів, тому нами було запропоновано власне визначення даного поняття «Службове відрядження – поїздка працівника на певний строк до іншого населеного пункту або країни для виконання службового доручення, пов'язаного з діяльністю підприємства, що оформлена усіма необхідними документами».

2. Основним фактором появи помилок при обліку закордонних відряджень на підприємстві є відсутність первинних документів, що підтверджують витрати, неправомірність понесення цих витрат підзвітною особою, що призводить до випадкових або навмисних помилок при обчисленні податку на прибуток. Налагодження автоматизованої системи збору первинних документів та документальна підтримка дозволять працівникам не помилятися у звітах про відрядження, тим самим забезпечуючи надійність та достовірність обліку і звітності підприємств.

3. Оскільки в українському законодавстві відсутнє визначення поняття «кошти, надані на відрядження», в ході дослідження нами встановлено, що ці кошти є аналогічні з коштами виданими під звіт працівнику підприємств, і є нічим іншим, як авансом виданим працівнику за дорученням роботодавця для виконання певних цивільно-правових дій.

4. Враховуючи той факт, що для приватних підприємств немає документів, які чітко регламентують порядок відправлення та розрахунків за закордонними відрядженнями, нами доведена доцільність розроблення підприємством внутрішнього Положення про службові відрядження, метою якого є

встановлення чіткого документування відряджень, врегулювання порядку розрахунків за відрядженнями, встановлення максимального та мінімального розміру добових витрат та строків звітування, що дасть змогу підприємству мінімізувати податкові ризики.

5. Для зручності обрахувань розміру витрат на відрядження, доцільно застосовувати документ «Кошторис витрат на відрядження», доповнивши його додатковими колонками: «Сума у валюті розрахунків», яка передбачає зазначення валюти, наприклад євро чи гривня; «Еквівалент у грн за курсом НБУ».

6. Найбільш трудомістким процесом при обліку відряджень за кордон є наявність курсових різниць. Особливо багато питань виникає при обміні валюти працівником за межами митної території України. У ТОВ «Техінмаш» всі документально підтвердженні витрати здійснюються на основі документу, який підтверджує такий обмін. Тому, вважаємо за необхідність в обліковій політиці підприємства прописати альтернативний варіант розрахунку витрат, при якому бухгалтер розраховує всі здійснені витрати на основі крос-курсу. Застосування такого альтернативного методу зведе до мінімуму проблеми відображення витрат у разі ненадання чи втрати працівником документу про обмін валюти.

7. Формальною підставою для відправлення працівника у відрядження у країнах Європи, як і в Україні, є наказ роботодавця про відрядження, в якому вказується мета, дата та місце конкретної поїздки. Для відшкодування витрат працівнику.

8. Враховуючи той факт, що для більшості Європейських країн комфорт та безпека працівників є основою при відправленні у відрядження, для уникнення проблем при формуванні звітності по відрядженні, кожний працівник повинен ознайомитись з політикою витрат компанії, щоб розуміти, які витрати компанія 100% відшкодовує, а які він буде покривати за власний кошт. Країни Європи зазвичай використовують за основу, розроблений IRS, перелік витрат, проте можуть доповнити його на рівні компанії.

9. Аналізуючи досвід зарубіжних країн, нами зроблено висновок, що Звіт про витрати під час відрядження може стати хорошим ресурсом для планування бюджету компанії. Проте під час формування такого звіту у наших закордонних товаришів також виникають труднощі, адже витрати по відрядженню відшкодовуються лише в разі надання відповідних рахунків та квитанцій. Зважаючи на цей фактор, все більше компаній Європи практикують використання своїми працівниками онлайн-інструменту Expensify. Цей тип програмного забезпечення дозволяє відстежувати витрати своїх працівників, які подорожують у режимі реального часу, щоб керівництво могло бути активними та застосовувати свою політику щодо витрат, а також уникнути сутичок, стосовно компенсації перевищеного бюджету. Вважаємо, що застосування у практиці українських підприємств такого ж корпоративного програмного забезпечення змогло б значно спростити звітування по витратах понесених під час відрядження працівника.

10. Перебуваючи в ері цифрової економіки, все більше розрахункових процесів відбуваються з використанням сучасних ІТ. При відрядженнях працівників закордон, в практиці наших сусідів - країн Європи, працівнику може бути відшкодовано ПДВ з витрат на харчування, розваг частково або у повному обсязі, оскільки ці витрати пов'язані з веденням бізнесу. Більшість компаній використовують додаток VAT4U, який створений для управління та автоматизації процесу відшкодування ПДВ закордоном, який значно полегшує процес відшкодування витрат працівника під час відрядження за кордон.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О. В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки. *Наука молода*: збірник наукових праць Ради молодих вчених ТНЕУ. Тернопіль: Тернопільський національний економічний університет, 2013. № 20. С. 203-209.
2. Болюх М.А., Бурчевський В.З., Горбатюк М.І. Економічний аналіз : навч. посіб. / за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. Вид. 2-е, перероб. і доп. Київ: КНЕУ, 2003. 556 с.
3. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник. Тернопіль: Тернопільський національний економічний університет, 2016. 479 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Житомир: Рута, 2006. 832 с.
5. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: підручник. Київ: Центр учбової літератури. 2013. 536 с.
6. Волкова І.А. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури. 2015. 228 с.
7. Галещук С. М. Облік і аналіз операцій в іноземній валюті : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : 08.00.09.Тернопіль, 2015. 20 с.
8. Гресь Н.А. Недоступ К.М. Добові витрати працівників бюджетних установ в іноземній валюті: Колізія норм права. *Юридична Україна*. 2015. №7. С. 71-77.
9. Граковський Ю.А. Витрати на відрядження: бухгалтерський та податковий облік. *Вісник*. 2015. №35. С. 20-24.
10. Гуцаленко Л.Б. Марчук У.К. Облік операцій в іноземній валюті: Вітчизняна та міжнародна практика. *Вісник ВНАУ*. 2015. №21. С.191-193.
11. Демчук Т. П. Облік валютних різниць на підприємстві при здійсненні операцій з іноземною валютою. *Вісник ЧТЕІ. Економічні науки*. 2009. №4. С. 333-341.
12. Дзюбинюк О.В. Валютна політика: підручник. Київ: Знання, 2007. 422 с.



13. Дуда Т.Т. Розрахункові аспекти обліку витрат на закордонне відрядження. *Economic sciences*. 2014. №3(212). С.156-160.
14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Мінфіну України від 30 листопада 1999 р. № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
15. Кадацька А.М., Пташнік О.С. Проблеми обліку розрахунків з підзвітними особами та працівниками що до витрат на відрядження. *Вісник СНАУ Серія «Фінанси і кредит»*, 2011. № URL: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem\\_biol/Vsnau/2011\\_1/21Kadatska.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/Vsnau/2011_1/21Kadatska.pdf).
16. Кодекс законів про працю: Закон України затверд. ВВР від 10 грудня 1971 р. №322 - VII (із змінами від 19.09.2019 р.).
17. Клим Н. М., Плекан М. В., Мужевич Н. В. Диджиталізація обліку в динамічному глобальному середовищі. *Бізнес Інформ*. 2020. №11. С. 269–274. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-11-269-274>.
18. Крупка Я.Д., Задорожній З.В., Гудзь Н.В. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Економічна думка, 2017. 451 с.
19. Крупка Я.Д., Назарова І.Я. Облік міжнародних операцій: навч. посіб. Тернопіль: Крок, 2016. 216 с.
20. Лісна І.В. Удосконалення аналітичного обліку витрат на відрядження у вищому навчальному закладі URL: <http://archive.nbuv.gov.ua/portal/SocGum%20/VlcaEkon/201135/51.pdf>.
21. Лістрова С. Авансовий звіт порядок заповнення, строки повернення невикористаних коштів. 2014. URL: [https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/573\\_](https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/573_).
22. Лучко М.Р., Бенько І. Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навчальний посібник. Тернопіль: Економічна думка, 2016. 370 с.
23. Мельник Н.Б. Розрахунки при відрядженнях у системі елементів методу бухгалтерського обліку. *Актуальні проблеми розвитку регіону*. 2014. №9. С. 65-70.

24. Мельничук І. В. Мужевич Н. В. Проблемні аспекти оцінки й обліку інвестиційно-інноваційних проектів та програм. *Галицький економічний вісник*. – Тернопіль, 2018. № 2. С. 129-139, URL :

[http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/27924/2/GEB\\_2019v56n1\\_Melnychuk\\_I-Problems\\_of\\_evaluation\\_123-130.pdf](http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/27924/2/GEB_2019v56n1_Melnychuk_I-Problems_of_evaluation_123-130.pdf).

25. Мирончук Ю.Я. Документальне оформлення закордонних відряджень і розрахунків по них. *Міжнародний облік: практика та перспективи*: зб.наук. праць учасників круглого столу, 28 квітня 2020 р., ТНЕУ. м. Тернопіль, 2020. С.56-61.

26. Мирончук Ю.Я. Нормативно-правові основи обліку розрахунків за закордонними відрядженнями. *Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту та оподаткування*: зб. наук. праць учасників круглого столу, 4 грудня 2020 р., ЗУНУ. м. Тернопіль, 2020. С. 115-118.

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» від 10 серпня 2000 р. № 193. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.

28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» від 25 лютого 2000 р. № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

29. Онищенко В. Відрядження закордон 2020. *Головбух*. 2020. 18 листопада (№11). С. 8-12. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7352-vdryadjennya-za-kordon>.

30. Панасюк В. М., Бурденюк Т. Г., Мужевич Н. В. Особливості цифрової трансформації обліку. *Галицький економічний вісник*. 2021. № 1 (68). С. 70-76. URL : [http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/34842/2/GEB\\_2021v68n1\\_Panasyuk\\_V-Peculiarities\\_of\\_digital\\_70-76.pdf](http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/34842/2/GEB_2021v68n1_Panasyuk_V-Peculiarities_of_digital_70-76.pdf)

31. Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.

32. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління Нацбанку України від 29.12.2017 р. № 148 (в редакції від 12.12.2019 р.).

33. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

34. Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Закон України. 2006. №27. С. 232.

35. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання. Наказ Мінфіну від 05.12.2012 р. № 841. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z2185-12>.

36. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України № 960-XII від 16.04.91 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.

37. Панасюк В. М. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ. 2020. 330 с.

38. Про службові відрядження в межах України та за кордон: інструкція, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59 (із змінами та доповненнями від 15.09.2017 р.) URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0218-98>.

39. 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 р. № 98 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/98-2011-%D0%BF>.

40. Рета М. В. Облікове забезпечення операцій в іноземній валюті: окремі аспекти. *Молодий вчений*. 2017. №2(42). С.312-317. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/2/74.pdf>

41. Рязанцева Н.С. Міжнародні фінанси: навч.-метод. пос. Київ: КНЕУ, 2001. 119 с.

42. Руденко Л.В. Міжнародні кредитно-розрахункові і валютні операції: підручник. Київ: ЦУЛ, 2013. 616 с.
43. Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. Економічний аналіз: навчальний посібник. Тернопіль: Астон, 2010. 624 с.
44. Свіріденко А.М. Чернишова Н.П. Особливості компенсації витрат на закордонне відрядження. *Податки та бухоблік*. 2016. № 84. С. 61-68. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/october/issue-84/article-22430.html>.
45. Сисюк С.В. Методика обліку та розподілу накладних витрат державних закладів освіти. *Вісник ЖДТУ*. 2006, №3 (37). С. 107-112. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/104975/102534.pdf>.
46. Слюсаренко В.Є. Практикум з бухгалтерського обліку: навчал-практ. посіб. Ужгород. 2016. 388 с.
47. Смірнова І. В. Вплив зміни валютних курсів на фінансову звітність: аналіз закордонного та вітчизняного досвіду. 2012. URL: [http://irbis-nbu.gov.ua/cgiirbis\\_64](http://irbis-nbu.gov.ua/cgiirbis_64)
48. Тарасенко І.О., Любенко Н.М. Фінанси підприємств: підручник. Київ: КНУТД, 2015. 360 с.
49. Тарасова Г.О., Рудобаба І. Ю., Особливості обліку відрядження по Україні та за кордон у координатах Податкового кодексу України та законодавства. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2018. №11 (51). С.49-54.
50. Ткаченко О. Р. Особливості закордонних відряджень. *Uteka*. 2017. URL: <https://uteka.ua/ua/publication>.
51. Українська О.О. Оцінка валютної позиції підприємства. *Бізнес Інформ*. 2012. С. 104–108.
52. Хорунжак Н. М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства : моногр. Тернопіль : ТНЕУ, 2013. 248 с.
53. Шара О.В. Документальне оформлення відрядження. *Вісник ДФСУ*. 2018. №23. С.15-19.

54. Шкуліпа Л.В. Практична сфера застосування методики обліку курсових різниць за МСФЗ. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2015/11/68.pdf>.
55. Чебанова А.Ю. Проблеми обліку розрахунків з підзвітними особами. *Вісник КНТЕУ*. 2019. №15. С. 46-48.
56. Business traveler management and tax compliance. *Data analytics can lighten the load*. 2018. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/Tax/us-tax-business-traveler-management-and-tax-032715.pdf>
57. Business travel reporting made easy. 2019. URL: <https://www.mycwt.com/travel-management/expense-management/business-travel-reporting/>
58. Delegacje krajowe i zagraniczne pracowników. *Poradnik Przedsiębiorcy*. 2020. URL: <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-delegacje-krajowe-i-zagraniczne>
59. IFRS in Tourism, Hospitality and Leisure: More Than Just Accounting. *Deloitte*. URL: <https://www.iasplus.com/en/binary/dttpubs/0810ifirstourism.pdf>
60. Harshil Gupta. How can employees submit a travel expense report on time. 2021. URL: <https://www.fylehq.com/blog/submit-travel-expense-report>.
61. Jake Smith. Foreign business travel: expenses and allowances explained. *Crunch*. 2019. 12<sup>th</sup> February. URL: <https://www.crunch.co.uk/knowledge/tax/foreign-business-travel-expenses-and-allowances-explained/>
62. Jean Murray. 7 Tax Deductions for Business Travel Expenses. URL: <https://www.thebalancesmb.com/deducting-business-travel-expenses-397458>
63. Managing Your Employees' Business Travel Expenses, Top10Tips. *Claire by 30 seconds to fly*. 2021. URL: <https://www.30secondstofly.com/corporate-travel-management/tips-for-managing-your-employees-business-travel-expenses>.
64. Reisekosten als Unternehmer richtig abrechnen – so gehen Sie vor. *Buchhaltung&Finanzer*. URL: <https://www.lexware.de/wissen/buchhaltung-finanzen/reisekosten/>.
65. Refund for Business Trips in the EU. 2017. URL: <https://blog.vat4u.com/2017/12/12/vat-refund-business-trips-eu>.

66. Rozliczanie podróży służbowych pracowników. 2020. URL: [https://kadry.infor.pl/kadry/wynagrodzenia/podroze\\_sluzbowe/679333,Rozliczanie-podrozy-sluzbowych-pracownikow.html](https://kadry.infor.pl/kadry/wynagrodzenia/podroze_sluzbowe/679333,Rozliczanie-podrozy-sluzbowych-pracownikow.html).
67. Ryan Smith. How to Deduct Travel Expenses. 2019. 18<sup>th</sup> September. URL: <https://bench.co/blog/tax-tips/travel-expenses-deductible/>.
68. Shruti Kesavan. Business travel guidelines for seamless employee expense reporting. 2020. URL: <https://www.fylehq.com/blog/employee-business-travel-guidelines>.
69. The complete guide to managing business travel expenses. 2019. URL : <https://www.travelperk.com/guides/business-travel-expenses/>.
70. The rules for deducting international business travel expenses. 2014. URL: <https://www.sikich.com/insight/rules-deducting-international-business-travel-expenses/>.
71. The scope of the European Business Travel Barometer. Global Business Travel. 2020. URL: <https://www.amexglobalbusinesstravel.com/content/uploads/sites/4/2018/04/2018-European-Business-Travel-Barometer-003-1.pdf>.