

УДК 333.315

***ОСОБЕННОСТИ УЧЁТОВ РАСЧЁТОВ С ПОДОТЧЁТНЫМИ ЛИЦАМИ ПРИ
КОМАНДИРОВАНИИ В ЗАРУБЕЖНЫЕ СТРАНЫ.***

Бушueva Н. Л.¹

Студент МИЭ-16

Пермский национальный исследовательский политехнический университет,

Пермь, Россия

Аннотация

Актуальность статьи заключается в том, что командировки в зарубежные страны имеют отличительные особенности: во - первых - многие расходы осуществляются в валюте, а, значит, в бухгалтерском и налоговом учёте возникают курсовые разницы; во – вторых, заграникомандировки требуют дополнительных расходов: оформление заграничного паспорта, виз, обязательной медицинской страховки, консульские сборы). Статья посвящается вопросам расходов и особенностям учёта расчётов с сотрудником организации при командировании в зарубежные страны.

Ключевые слова: командирование в зарубежные страны, расходы, подотчётные лица, проводки по операциям, связанные с заграникомандировками, иностранная валюта, обменный пункт, авансовый отчёт.

***FEATURES OF THE ACCOUNTING OF CALCULATIONS WITH ACCOUNTABLE
PERSONS WHEN SENDING TO FOREIGN COUNTRIES.***

Bushueva N. L.

¹ *Научный руководитель Мухина Е.Р., кандидат экономических наук, доцент кафедры
ЭУПП ПНИПУ*

Abstract

The relevance of the article is that business trips to foreign countries have distinctive features: firstly, many expenses are made in currency, and, therefore, foreign exchange differences arise in accounting and tax accounting; Secondly, foreign business trips require additional expenses: registration of a passport, visas, compulsory medical insurance, consular fees). The article is devoted to questions of expenses and features of accounting of payments from an employee of an organization when traveling to foreign countries.

Key words: Business trips to foreign countries, expenses, accountable persons, transaction postings related to foreign travel, foreign exchange, exchange office, advance report. Inding to foreign countries.

Ежегодно организации отправляют своих сотрудников в служебные командировки в зарубежные страны. Зарубежной командировкой считается поездка сотрудника по приказу руководства за пределы Российской Федерации на территорию иностранного государства и стран СНГ. Правила направления сотрудников компаний в служебные командировки на территорию иностранных государств закреплены в «Положении об особенностях направления работников в служебные командировки, утверждённый Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 № 749» (ред. от 27.07.2015). [1]

При направлении сотрудника в командировку, направляющая организация несёт следующие расходы: выдаёт суточные; оплачивает проезд, стоимость проживания. Когда сотрудник направляется в заграничную командировку, то расходы организации расширяются. Возникают дополнительные расходы: получение заграничного паспорта и визы, прописка паспорта, обязательные консульские и аэродромные сборы, медицинская страховка, другие обязательные платежи и сборы. Поэтому, как показывает практика, бухгалтер при отражении этих операций в учёте нередко совершает ошибки. Чаще всего ошибки и вопросы возникают при выполнении операций, которые связаны с заграничными командировками, так как организация должна учитывать правила валютного регулирования.

Согласно Положению № 749 работнику, которого организация направляет в заграничную командировку, выдаётся денежный аванс. Аванс может выдаваться как

наличными в рублях, так и в валюте. При выдаче наличной иностранной валюты из кассы делается запись: ДТ 71-2 «Расчёты с подотчётными в иностранной валюте», КТ 50 – 2 «Касса в иностранной валюте». При этом учёт движения наличной иностранной валюты ведётся и в валюте и в рублях. Обязательно ведётся пересчёт валюты в рубли по курсу Банка России на день совершения операции, а синтетический учёт ведётся только в рублях.

Правила расчёта суточных во время зарубежной командировки приведены в п. 17, 18, 20 Положения № 749. [1] Согласно этим нормам за время нахождения в пути работника, направляемого в командировку за пределы территории РФ, суточные выплачиваются:

- при проезде по территории РФ – в порядке и размерах, которые предусмотрены для командировок в пределах территории РФ;
- при проезде по территории иностранного государства – в порядке и размерах, которые установлены для командировок на территории иностранных государств.

День пересечения государственной границы РФ включается в дни, за которые суточные выплачиваются:

- в иностранной валюте – при следовании работника с территории РФ;
- в рублях – при следовании на территорию РФ.

Даты пересечения государственной границы РФ определяются по отметкам пограничных органов в паспорте.

Если сотрудник выехал в командировку на территорию иностранного государства и в тот же день вернулся, суточные в иностранной валюте выплачиваются в размере 50% нормы расходов на выплату суточных, который определён коллективным договором или локальным нормативным актом для командировок на территории иностранных государств.

В течение трех дней по возвращении из командировки сотрудник обязан представить в бухгалтерию авансовый отчет об израсходованных в связи с командировкой суммах и произвести окончательный расчет по ним. К авансовому отчету необходимо обязательно приложить оправдательные документы, подтверждающие расходы и производственный характер командировки (рис.1). [9]



Рис.1 - Виды оправдательных документов по командировке

Подотчётному лицу необходимо произвести окончательный расчет по выданному ему перед отъездом в командировку денежному авансу, выданному на командировочные расходы. Авансовый отчёт – это основной документ, на основании которого бухгалтером производится списывание задолженности с подотчётного лица.

Если при направлении сотрудника в заграничную командировку, он получил аванс в валюте, то случается, что поступление денег в кассу с валютного счёта, и выдача их из кассы в качестве аванса командируемому работнику осуществляется в разные дни. Пока командированный находится в зарубежной стране курс иностранной валюты по отношению к рублю меняется. В таком случае возникают разницы в курсе валют. Эти разницы образуются и при возврате части неизрасходованной суммы аванса в иностранной валюте, если курс на дату возврата отличен от курса на дату выдачи аванса. Приведем пример.

Пример 1:

Работник организации был направлен в зарубежную командировку с 27 по 31 января 2017 года. 27 января 2017 года с валютного счета была снята сумма в размере 1 000 евро. В этот же день деньги были выданы сотруднику под отчет. Работник вернулся из командировки 31 января, а 2 февраля представил авансовый отчет на сумму 990 евро и сдал неизрасходованную валюту в размере 10 евро.

Курс евро к рублю, установленный ЦБ РФ за неделю, составил:

- 27.01.2017 – 54,0248 руб./евро;
- 02.02.2017 – 65,0322 руб./евро.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие проводки: смотрите в таблице 1.

Таблица 1. Регулирование учёта расчётов с подотчётным лицом в валюте

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.

27.01.2017			
Получены в банке валютные средства для выдачи под отчет (1 000 евро x 54,0248 руб./евро)	50-в*	52	54024,8
Работнику выдан аванс в иностранной валюте на командировочные расходы (1000 евро x 54,0248 руб./евро)	71	50-1	54024,8
02.02.2017			
Получен авансовый отчёт работника по командировке (в валюте) (990 евро x 65,0322 руб./евро)	26	71	64361,9
Работником возвращена в кассу организации неиспользованная сумма валютных средств, выданных ему на командировочные расходы (10 евро x 65,0322 руб./евро)	50-1	71	650,3
Отражена положительная курсовая разница, возникшая со времени выдачи денег до момента отчёта об их расходовании (1000 евро x (65,0322 - 54,0248) руб./евро)	71	91-1	11007,4

К счету 50 «Касса» открывается субсчет «Касса в валюте». При этом аналитика ведется по каждой используемой валюте.

В налоговом учете организации будут отражены:

- расходы, связанные с производством и реализацией, – 64361,9 руб.;
- не реализованные доходы, возникшие со времени выдачи денег до момента отчёта об их расходовании – 11007,4руб.

В ситуациях, когда нет у организации валютного счёта, она выдаёт сотруднику, которого отправляет в командировку в зарубежные страны, рублёвый аванс. В этом случае сотрудник самостоятельно приобретает валюту в соответствующем подразделении банка (в обменном пункте). Кассовый работник банка обязан выдать данному лицу документ, который подтверждает проведение операции с наличной иностранной валютой и чеками. Во время командировки на территории иностранного государства работник истратит какое-то количество валюты, что будет подтверждено первичными документами о несении расходов. Теперь возникает следующий вопрос: по какому курсу в бухгалтерском и налоговом учёте следует отражать расходы сотрудника, которые им произведены в зарубежной командировке: или на дату утверждения авансового отчёта;

или на дату выплаты подотчётных сумм; или на дату обмена работником полученных рублей на иностранную валюту?

Из письма Минфина России от 32.03.2011 № 03-03-06/1/193 и ФНС России от 21.03.2011 № КЕ-4-4408 следует, что расходы организации следует определять исходя из истраченной работником согласно первичным документам суммы валюты по курсу обмена. Это определяется по справке о покупке указанным лицом иностранной валюты. При этом датой осуществления командировочных расходов признаётся дата утверждения авансового отчёта. Таким образом, по мнению чиновников, организация будет компенсировать работнику сумму его фактических затрат, то есть сумму по курсу, указанному в документах, подтверждающих покупку валюты, с учетом продажи неизрасходованного остатка в валюте. Для целей бухгалтерского учета следует отражать в расходах именно эту сумму. А для целей исчисления налога на прибыль пересчет валюты в рубли необходимо производить по курсу, действующему на дату утверждения. Рассмотрим следующий пример.

Пример 2.

Работник организации был направлен в зарубежную командировку с 27 по 31 января 2017 года. 27 января 2017 года из кассы в подотчет работнику был выдан аванс в размере 56 000 руб. В этот же день он приобрел 1 000 евро в обменном пункте по курсу 55 руб./евро. В командировке работник потратил 990 евро, что подтверждается соответствующими документами. После возвращения из командировки он обменял остаток аванса в размере 10 евро в обменном пункте по курсу 67 руб./евро. Покупка и продажа иностранной валюты подтверждены справкой банка. 2 февраля работник представил авансовый отчет на сумму 990 евро, который был утвержден в этот день, остаток в рублях вернул в кассу. Курс ЦБ РФ на 02.02.2017 соответствует 65,0322 руб./евро. Командированным работником израсходовано на покупку валюты 54 000 руб. (1 000 евро x 54 руб./евро), получено от продажи остатка аванса 679 руб. (10 евро x 67 руб./евро). Итого работник фактически израсходовал в рублях 54 330 руб. (56 000 – 670 руб.). В бухгалтерском учете эта сумма должна будет отражена в составе расходов. Работнику следует вернуть в кассу организации 1670 руб. (56 000 – 54 330 руб.).

Для того чтобы высчитать налог на прибыль, командировочные расходы будут рассчитаны по курсу, которые действуют на дату утверждения авансового отчета, и составят 64361,9 руб. (990 евро x руб./евро). Постоянная разница равняется 10 031,9 руб. (64361,9 - 54330). Постоянный налоговый актив (ПНА) составит 2006,4 руб. (10031,9 руб. x 20%).

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие проводки: смотрите в таблице 2.

Таблица 2. Регулирование учёта расчётов с подотчётным лицом в рублях.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
27.01.2017			
Выдан аванс в рублях	71	50	56 000
02.02.2017			
Получен авансовый отчёт работника по командировке (в рублях)	26	71	54330
В кассу возвращена неизрасходованная сумма аванса подотчетным лицом (10 евро x 65,0322 руб./евро)	50	71	1670
Отражен ПНА	68	99	2006,4

В письмах Минфина (№ 03-03-06/1/193) (Налоговый портал n – kodexs.ru) и ФНС (№ КЕ-4-3/4408) (ГАРАНТ.РУ информационно-правовой портал) предусмотрена и ситуация, когда командированный сотрудник не может представить документы, которые подтверждают, по какому курсу был обмен рубля в иностранную валюту и наоборот. В этом случае сумма, подлежащая возмещению работодателем расходов работника, которые связаны с командировкой, будет определяться суммой в иностранной валюте по первичным документам об осуществлении расходов. Тогда согласно пп. 5, п. 7 ст. 272 НК РФ сумма расходов в рублях будет устанавливаться организацией путем пересчета суммы в иностранной валюте на дату признания расходов, то есть утверждения авансового отчета.

Пример 3

Воспользуемся условиями примера 2. При этом учитываем, что справки о покупке валюты и продаже остатка аванса работник не представил, так как они были утеряны.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие проводки: смотрите таблицу 3.

Таблица 3. Регулирование учёта расчётов с подотчётным лицом без предоставления документов.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
27.01.2017			
Выдан аванс в рублях	71	50	56 000
02.02.2017			
Получен авансовый отчёт работника по	26	71	64361,9

командировке			
Произведен окончательный расчет с подотчетным лицом (64361,9-56 000 руб.)	71	50	8 361,9

Из данного примера видно, что официальный курс ЦБ РФ на дату авансового отчета выше, чем тот курс, по которому валюта приобреталась в обменном пункте. Поэтому работник, который не представил справку банка о покупке или продаже валюты, получит компенсацию в большем размере, чем он фактически потратил. А значит, в этой ситуации, когда курс валют растёт постоянно (что и наблюдалось в стране на протяжении семи дней, в течение которого сотрудник был в командировке) работнику выгоднее «потерять» документы, подтверждающие курс покупки валюты или как можно дольше тянуть со сдачей авансового отчета. Поэтому организациям стоит быть всегда бдительными в подобных ситуациях. Не забывать один из основных принципов, признания расходов для целей налогообложения, которые изложены в ст. 252 НК РФ: под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, которые обязательно подтверждаются документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Несмотря на то, что в бухгалтерском учете отражение данных операций не представляет сложности с точки зрения проводок, в то же время постоянно меняющаяся законодательная база предъявляет довольно жесткие требования, касающиеся порядка оформления и методов ведения первичных учетных регистров, способов группировки и отражения в бухгалтерском и налоговом учете операций с подотчетными суммами, а также правильности начисления всех налогов по этим операциям. [8]

Таким образом, командируемый сотрудник, чтобы не возникли проблемы с отчетностью перед организацией и расчётом с ним, обязан привести в систему первичные документы: билеты, багажные квитанции, счета из гостиниц или иных лиц, которые предоставляют услуги по размещению и проживанию физического лица, справки о покупке валюты и продаже валюты и т.д. При этом должен иметь чёткое представление о том, какие расходы и в каком размере организация компенсирует ему при наличии или отсутствии подтверждающих документов.

Таким образом, заграничные командировки имеют ряд особенностей. Во-первых, сотрудникам, которых направляют за рубеж, возмещают дополнительные расходы. Во-вторых, суточные выплачиваются в валюте той страны, в которую направляется работник организации. В-третьих командировочное удостоверение не выписывается. В-четвёртых, за однодневные командировки выплачиваются суточные в размере 50 % нормы.

Библиографический список:

1. Об особенностях направления работников в служебные командировки: Положение утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации от 13 октября 2008 г. № 749.
2. Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации. Утверждён приказом Минфина РФ от 29. 07. 1998 г. № 34н.
3. Пошерстник, Н.В. Бухгалтерский учёт на современном предприятии: учеб. – практ. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект-2007.
4. О гарантиях и компенсациях работникам, направляемым на работу в представительства Российской Федерации за границей: Постановлением Правительства РФ от 20 декабря 2002 г. № 911.
5. Толмачев, И.А. Командировочные расходы: особенности оформления, учета и налогообложения. - (2-е издание, переработанное и дополненное). - М.: ГроссМедиа: РОСБУХ, 2008 г.
6. Шишкородова, Н.Н. Учет расчетов с персоналом: Расчеты с подотчетными лицами и расчеты по прочим операциям. - М.: Вершина, 2009.
7. Кравцова, А.В., Бахмач М.Р. О некоторых вопросах учета и контроля расчетов с подотчетными лицами / А.В. Кравцова, М.Р. Бахмах // Вектор экономики. - 2017. - №1 [Электронный ресурс]. - URL:
8. Мухина, Е.Р. Система нормативного регулирования учета расчетов с подотчетными лицами / Е.Р. Мухина //Международный научно-исследовательский журнал, 2015, № 1(32), ч. 2
9. Мухина, Е.Р. Порядок предоставления сотрудником отчета о командировочных расходах / Е.Р. Мухина //Международный научно-исследовательский журнал, 2015, № 1(32), ч. 2