

БУХГАЛТЕРСЬКІ ТА ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ ПРЕДСТАВНИЦЬКИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

ACCOUNTING AND TAX ASPECTS OF COMPANY'S REPRESENTATIVE EXPENDITURE

У статті розглянуто сутність та особливості економічної категорії «представницькі витрати», досліджено законодавчо-нормативну базу стосовно бухгалтерського та податкового обліку представницьких витрат. Визначено основні проблемні питання в обліку й оподаткуванні цього виду витрат. Запропоновано заходи щодо вдосконалення нормативної бази стосовно досліджуваної тематики шляхом доповнення пунктів ПСБО 16 та Податкового кодексу України визначенням представницьких витрат та описом їхньої сутності та видів. У зв'язку з відсутністю норм у законодавстві стосовно вимог до обліку витрат на представницькі заходи підприємств запропоновано використовувати аналогію закону та аналогію права. Вдосконалено класифікацію витрат та перелік необхідних документів для підтвердження понесених витрат на представницькі заходи. Розроблено підходи щодо розроблення робочого плану рахунків та облікової політики підприємства стосовно представницьких витрат підприємства.

Ключові слова: витрати, представницькі витрати, оподаткування, класифікація витрат, первинні документи, представницькі заходи.

В статье рассмотрены сущность и особенности экономической категории «представительские расходы», исследована законодательно-нормативная база относительно бухгалтерского и налогового учета представительских расходов. Определены основные проблемные вопросы в учете и налогообложении данного вида расходов. Предложены меры по совершенствованию нормативной базы по исследуемой тематике путем дополнения пунктов ПСБО 16 и Налогового кодекса Украины определением представительских расходов и описанием их сущности и видов. В связи с отсутствием норм в законодательстве относительно требований к учету затрат на представительские мероприятия предложено использовать аналогию закона и аналогию права. Усовершенствована классификация расходов и перечень необходимых документов для подтверждения понесенных расходов на представительские мероприятия. Разработаны подходы по разработке рабочего плана счетов и учетной политики предприятия в отношении представительских расходов предприятия.

Ключевые слова: расходы, представительские расходы, налогообложение, классификация затрат, первичные документы, представительские мероприятия.

УДК 637

<https://doi.org/10.32843/infrastruct40-74>

Волошина-Сідей В.В.

к.е.н., старший викладач кафедри фінансів та обліку
Миколаївський національний
університет імені В.О. Сухомлинського

Voloshina-Sidey Victoria

Mykolaiv National University
of V. Sukhomlynsky

The article deals with the essence and peculiarities of the economic category representation expenses, the legislative and regulatory framework regarding accounting and tax accounting of representation expenses is investigated. In the article, it is noted that the study of these topics is of interest not only to theorists but also to accounting practitioners. The purpose of the article is to scientifically substantiate theoretical provisions and develop practical recommendations aimed at improving the organization and methods of accounting and taxation of representative expenses. The main problematic issues in accounting and taxation of this type of expenses are identified. Measures have been proposed to improve the regulatory framework for the topic under study, by supplementing clauses 16 and the Tax Code of Ukraine by defining representative expenditures and describing their nature and types. Due to the lack of legislation in the legislation regarding the requirements for accounting of expenses for representative events of enterprises, it proposed to use an analogy of law. It is proposed to confirm the representation expenses a list of documents, the presence of which will protect the company from possible claims by the tax authorities. The article states that representation expenses require very careful documentation. To confirm the expenses incurred by business entities, we have developed a classification of the relevant documents by type of expenditure. For the correctness of representation expenses in accounting, the article proposes approaches to the development of a work plan of accounts with the development of analytics on these costs, as well as the order on accounting policy we also propose to supplement the items on the composition of possible representation expenses. The classification of expenditures and the list of necessary documents to confirm the incurred expenses for representative activities have been improved. Approaches have been developed to develop a business plan of accounts and accounting policies for the representative expenses of the enterprise.

Key words: expenses, representation expenses, taxation, classification of expenses, primary documents, representative activities.

Постановка проблеми. У процесі здійснення підприємницької діяльності постає постійна необхідність у налагодженні та покращенні контактів, ділової активності та пошуків зв'язків із суб'єктами господарювання, що несе за собою значні витрати на організацію і проведення відповідних заходів. У законодавстві України є певні прогалини та неузгодженості стосовно методики відображення таких витрат в обліку, що призводить до завищення відповідних витрат або неможливості їх віднесення до витрат згідно з податковим законодавством. Проблемаю в обліковців-практиків є також правильність оформлення відповідних первинних документів, які б не викликали неузгодженостей під час податкових перевірок та давали би

беззаперечне право на відображення таких витрат у складі податкових витрат підприємства. Тож дослідження зазначеної тематики викликає інтерес не тільки у теоретиків, а й у практиків-обліковців.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Організаційно-методичні аспекти обліку й аналізу витрат підприємства досліджували вітчизняні вчені-економісти, такі як К.В. Безверхий, М.М. Василюк, Т.В. Данько, І.Є. Давидович, І.В. Замула, М.В. Задорожній, К.Л. Келлер, М.В. Конишева, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, В.В. Сопко, В.М. Рожелюк, П.Я. Хомин, Ф. Котлер та інші. У зв'язку з тим, що питання правильності обліку і документального підтвердження представницьких витрат підприємств є чутливим

до змін законодавства, їх вивчення є необхідним і в подальшому.

Постановка завдання. Метою статті є наукове обґрунтування теоретичних положень і розроблення практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення організації та методики обліку й оподаткування представницьких витрат. Для досягнення визначеної мети були поставлені та вирішені такі завдання:

- проаналізувати склад та удосконалити класифікацію представницьких витрат як основи їхнього бухгалтерського та податкового обліку;
- дослідити нормативно-правове забезпечення обліку й оподаткування представницьких витрат;
- оцінити діючу систему бухгалтерського обліку цих витрат і визначити основні проблеми облікового відображення цих витрат;
- розробити класифікацію документів, необхідних для підтвердження різних видів представницьких витрат діяльності.

Виклад основного матеріалу. Перед початком вирішення поставлених завдань статті необхідно проаналізувати та здійснити узагальнення діючого термінологічного базису поняття представницьких витрат як економічної категорії, оскільки спостерігається відсутність чіткого визначення та розуміння цілісної сутності цього поняття.

По-перше, проблемою є відсутність взагалі поняття представницьких витрат у Положеннях стандартів бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та Податковому кодексі України. Так, ПСБО 16 дає нам чітке визначення поняття витрат, за яким витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Щодо представницьких витрат сказано, що вони відносяться до категорії адміністративних витрат: «до адміністративних витрат відносяться

такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством: загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо» [3]. Саме ж визначення представницьких витрат відсутнє, що приводить до різного тлумачення цієї категорії різними користувачами, особливо це стосується податківців.

Єдине визначення представницьких витрат наведено в п. 2 Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Норм коштів на представницькі цілі бюджетних установ та порядку їх витрачання» від 14.09.2010 р. № 1026, згідно з п. 2 якого представницькі витрати – це витрати бюджетних установ на прийом і обслуговування іноземних представників і делегацій, які прибули на запрошення для проведення переговорів з метою здійснення міжнародних зв'язків, установалення та підтримання взаємовигідного співробітництва. До представницьких витрат належать витрати, пов'язані з проведенням офіційного прийому (сніданку, обіду, вечері) представників, транспортним забезпеченням, заходами культурної програми, буфетним обслуговуванням під час переговорів, оплатою послуг перекладача, який не перебуває у штаті установи, оплатою номерів у готелях [1]. Бачимо, що визначення категорії обмежено поняттям користувача інформації, передбачено тільки для бюджетних установ, тож інші суб'єкти господарювання автоматично беруть до уваги саме це положення. Пропонуємо доповнити ПСБО 16 визначенням поняття представницьких витрат із зазначенням конкретного переліку видів цих витрат.

До представницьких витрат згідно з п. 2 Норм № 1026 належать витрати, пов'язані з:

- проведенням офіційного прийому (сніданку, обіду, вечері) представників;
- транспортним забезпеченням;
- заходами культурної програми;
- буфетним обслуговуванням під час переговорів;

Таблиця 1

Склад та види представницьких витрат

| Напрямок витрат | Вид витрат |
|---|---|
| На проведення офіційного прийому представників | Витрати на частування гостей (сніданок, обід, вечеря), оренду приміщення для проведення офіційного прийому |
| На заходи культурної програми | Витрати на оренду та експлуатацію автотранспорту, покупку автобусних, залізничних та авіаквитків для гостей і делегацій |
| На транспортне забезпечення представницьких заходів | Витрати на організацію видовищних заходів (покупка квитків на концерти, спектаклі, до музеїв, на виставки тощо) і художнє оздоблення приміщення, де буде відбуватися захід |
| На оплату послуг перекладача | Витрати на оплату вартості послуг кейтерингової компанії, а також витрати на чай, каву, мінеральну воду та інші прохолодні напої, бутерброди, печиво, цукерки та інші кондитерські вироби |
| На буфетне обслуговування під час переговорів | Вартість послуг перекладачів, стенографістів, а також інших фахівців, які запрошені у зв'язку з проведенням представницьких заходів |
| На оплату номерів у готелях | Витрати на оплату вартості проживання та бронювання номерів у готелях, а також вартість оренди житла на період проведення представницьких заходів |

– оплатою послуг перекладача, якщо його немає у штаті;

– оплатою номерів у готелях і їх бронюванням (у розмірі 50% вартості номера за добу) [1].

Як було сказано вище, Норми № 1026 є обов'язковим нормативним актом лише для бюджетних установ. Але податківці рекомендують використовувати його іншим підприємствам як допоміжний (довідковий). Тому наведений вище перелік видів представницьких витрат не є виключним для госпрозрахункових підприємств.

У таблиці 1 нами запропоновано приблизний перелік основних напрямів і видів представницьких витрат. Детальний же їх перелік, на нашу думку, має бути закріплено в положенні про представницькі витрати, затвердженому керівником підприємства, та кошторисі витрат, складеному на конкретний представницький захід (офіційний прийом).

Повертаючись до питання нормативно-правового регулювання обліку й оподаткування представницьких витрат, слід акцентувати увагу на відсутності зазначеного питання у ПСБО та ПКУ, тож податківці у Листі ДПАУ «Про розгляд листа «щодо оподаткування представницьких витрат» від 22.11.2012 р. №5743/0/61-12/15-1415 зазначають, що «вимоги Наказу №1026 є обов'язковими виключно для бюджетних установ, інші підприємства цей документ можуть використовувати як допоміжний (довідковий)» [1]. Відсутність нормативного документа, обов'язкового для виконання, дає право підприємству самостійно розробити внутрішній документ про склад представницьких витрат (наприклад, Положення) і затвердити його наказом керівника, це забезпечить підприємству певну захищеність від податкових перевірок, якщо

виникнуть питання щодо віднесення тих чи інших витрат до складу податкових.

Однак у Листі Міністерства доходів і зборів України «Щодо оподаткування представницьких витрат» від 25.10.2013 р. № 14054/6/99-99-19-03-02-15 було зазначено: «Слід зазначити, що Податковий кодекс України не надає права платнику податку на прибуток самостійно визначати перелік витрат, зокрема в Положенні про представницькі витрати» [5]. На нашу думку, це трактування суперечить діючим нормам бухгалтерського обліку, адже за відсутності чіткого законодавчого врегулювання облікових питань підприємству надана можливість врегулювати це у Наказі про облікову політику або ж у внутрішніх документах. Виходячи з цього, думаємо, що спроба підприємства самостійно визначити перелік представницьких витрат може бути проігнорована податківцями під час перевірки.

У Листі ДПАУ «Про розгляд листа щодо оподаткування представницьких витрат» від 22.11.2012 р. зазначається: «Вимоги Наказу № 1026 є обов'язковими виключно для бюджетних установ, інші підприємства цей документ можуть використовувати як допоміжний (довідковий)» [5]. Відсутність нормативного документа, обов'язкового для виконання, дає право підприємству самостійно розробити внутрішній документ про склад представницьких витрат (наприклад, Положення) і затвердити його наказом керівника.

Однак у Листі Міністерства доходів і зборів України «Щодо оподаткування представницьких витрат» від 25.10.2013 р. було вказано: «Слід зазначити, що Податковий кодекс України не надає права платнику податку на прибуток самостійно визначити перелік витрат, зокрема в Положенні про представницькі витрати» [2]. Тобто спроба

Таблиця 2

Підтверджуючі документи представницьких витрат

| № з.п | Вид документа | Пояснення щодо оформлення та застосування |
|-------|---|--|
| 1. | Кошторис витрат | Складається на рік, із зазначення запланованих заходів, затверджується керівником підприємства, з деталізацією запланованих заходів (зустрічей, презентацій, прийомів) |
| 2. | Звіт про фактично здійснені витрати | Подається за рік із деталізацією проведених заходів, з обов'язковим зазначенням дат і місця проведення відповідних заходів, з додатками всіх підтверджуючих документів |
| 3. | Програма заходу | Розробляється на кожен захід (презентація, зустрічі, підписання контрактів тощо), обов'язково вказується дата, місце проведення, списки учасників як з боку організації, так і з боку запрошених гостей, вказується сума витрат, яка планується на організацію і проведення цих заходів, із розробленням постатейної калькуляції витрат, що містить повний перелік заходів |
| 4. | Розпорядчий документ на проведення заходу: наказ чи розпорядження | У якому обов'язково слід визначити осіб, відповідальних за прийом, дату і час проведення заходів |
| 5. | Журнал обліку осіб, що прибувають у відрядження | Підтверджує факт присутності осіб з-за кордону чи з інших міст |
| 6. | Договір | Підтверджує досягнення згоди під час ділової зустрічі |
| 7. | Протокол про намір укладення договору | Складається, якщо під час зустрічі не було досягнуто згоди, підписується представниками обох сторін та підтверджує факт проведення цих зустрічей |

підприємства самостійно визначити перелік представницьких витрат податківцями може бути під час перевірки проігнорована.

Для класифікації витрат як представницькі підприємству необхідно правильним чином оформити підтверджуючі документи. Проблемою у цьому питанні є відсутність нормативного документу, що регулює порядок документального оформлення представницьких витрат. Тож під час оформлення документального підтвердження понесених витрат необхідно пам'ятати про вимоги до обов'язкових реквізитів первинних документів: квитанцій, рахунків, накладних, квитанцій тощо. Для підтвердження понесених представницьких витрат суб'єктами господарювання нами було розроблено класифікацію відповідних документів за видами витрат, яка наведена у таблиці 2.

Аналізуючи діючу систему бухгалтерського обліку представницьких витрат, можна зробити висновок, що за аналогією до податкового обліку в бухгалтерському обліку представницькі витрати можна відносити:

- до адміністративних витрат (п. 18 П(С)БО 16);
- до витрат на збут (на підставі п. 19 П(С)БО 16 як витрати на рекламу та дослідження ринку).

Тож обліковувати представницькі витрати можуть або на рахунку 92 «Адміністративні витрати», або на рахунку 93 «Витрати на збут». Ми пропонуємо суб'єктам господарювання розробити у робочому плані рахунків аналітику до відповідних видів представницьких витрат.

Щодо податкового обліку представницьких витрат варто зазначити, що представницькі витрати можна включати до складу податкових витрат за умови їх документального підтвердження:

- первинними документами про понесення платником податку витрат, обов'язковість яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та іншими документами, встановленими розділом II Податкового кодексу;

- іншими документами, які свідчать про зв'язок понесених витрат із господарською діяльністю суб'єкта господарювання.

Висновки з проведеного дослідження.

Виходячи із завдання наукового дослідження, нами було узагальнено поняття представницьких витрат та вказано на необхідність доповнити норми ПСБО 16 пунктами стосовно визначення термінології та видів витрат, які будуть відноситися до категорії представницьких, це ж саме доцільно зробити і з податковим законодавством задля усунення неузгодженостей у податковому і бухгалтерському трактуванні цих понять.

Запропоновано приблизний перелік основних напрямів і видів представницьких витрат, які могли би стати основою для подальшого їх внесення до норм положень бухгалтерського обліку. Було проаналізовано законодавчо-нормативну

базу стосовно цього питання, встановлено відсутність необхідних норм для суб'єктів господарювання, окрім бюджетних установ. Ми пропонуємо використовувати аналогію закону та аналогію права і використовувати в обліку норми положення № 1026.

Пропонуємо для підтвердження представницьких витрат використовувати запропонований нами перелік документів, наявність яких захистить підприємство від можливих претензій з боку податківців. Щодо правильності відображення представницьких витрат в обліку нами запропоновано підходи до розроблення робочого плану рахунків із розробленням аналітики щодо цих витрат, а також наказ про облікову політику пропонуємо доповнити пунктами про склад можливих представницьких витрат. Як бачимо, тема дослідження є актуальною, викликає дискусії як теоретиків, так і практиків, тому вбачаємо необхідність здійснення подальших досліджень цієї тематики.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Норми коштів на представницькі цілі бюджетних установ та порядок їх витрачання: Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2010 р. № 1026. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0956-10> (дата звернення: 10.02.2020).
2. Податковий кодекс України: Закон України від 23.12.2010. № 2856-VI. Дата оновлення: від 29.12.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 12.02.2020).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 2001 р. № 318. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 10.02.2020).
4. Рожелюк В.М., Хомин П.Я. Витрати й доходи за обліковою політикою підприємства: концептуальний аспект. Вісник ЛКА. 2011. № . С. 379–383.
5. Щодо оподаткування представницьких витрат: Лист Міністерства доходів і зборів України від 25.10.2013р. № 14054/6/99-99-19-03-02-15. URL: <https://zakononline.com.ua/documents/show/394375394440> (дата звернення: 16.02.2020).

REFERENCES:

1. Normy koshtiv na predstavnytski tsili biudzhethnykh ustanov ta poriadok yikh vytrachannia [The rates of funds for the representative purposes of budgetary institutions and the procedure for their spending]. (2010, September 14) Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0956-10> (accessed 10 February 2020).
2. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. (2010, December 23) Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 12 February 2020).
3. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty» [Accounting Standard (Standard) 16 "Expenses"]. (2001, December 31) Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-004>. (accessed 10 February 2020).

4. Rozheljuk V.M. (2011) Vytraty j dokhody za oblikovoju politykoju pidpryjemstva: konceptualjnyj aspekt [Costs and revenues of accounting policies of the enterprise: a conceptual aspect]. Visnyk LKA no. 35, pp. 379–383.

5. Shchodo opodatkuvannia predstavnytskykh vytrat [Concerning the taxation of representation expenses]. (2013, October 25) Available at: <https://zakononline.com.ua/documents/show/394375394440> (accessed 16 February 2020)