

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.1.82](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.1.82)

УДК: 339.657

В. С. Белозерцев,

к. е. н, доцент, доцент кафедри статистики, обліку та економічної інформатики, Дніпровський національний університет ім. Олесь Гончара
ORCID ID: 0000-0003-4191-9382

Д. В. Савченко

студентка, Дніпровський національний університет ім. Олесь Гончара
ORCID ID: 0000-0002-4356-8881

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ НА ПРОМИСЛОВОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

V. Belozertsev

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Statistics, accounting and economic informatics, O.Honchar National University of Dnipro

D. Savchenko

Student, O.Honchar National University of Dnipro

PECULIARITIES OF ACCOUNTING SETTLEMENTS WITH ACCOUNTABLE PERSONS AT THE INDUSTRIAL ENTERPRISE

У статті висвітлено теоретичні та практичні аспекти відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з підзвітними особами на промисловому підприємстві. На основі проведеного огляду наукових праць дослідників та науковців, законодавчих джерел та нормативно правової бази регулювання обліку даних операцій, було визначено важливість та вплив на господарську діяльність підприємства операцій як зі сторони бухгалтерського, так і податкового обліку, а також можна стверджувати, що існують деякі суттєві помилки при розрахунках з підзвітними особами, що утворюються в бухгалтерському обліку за хибного оформлення документів, що надаються разом зі звітом про використання виданих підзвітних сум, та несуть в собі підтвердження понесених витрат з зазначеними в них сумами. Помилки, що несуть в собі правомірний характер на етапі оподаткування. Фактично підтверджена важливість даних облікових операцій, їх відображення на господарській діяльності підприємства у розрізі різних розрахункових операцій, а саме: грошових (розрахунки у іноземній, а також національній валюті), розрахункові операції у розрізі наданих оплачених послуг, операції з руху матеріальних цінностей на підприємстві, формування кінцевої вартості активів та витрат та операції на рівні утримань з заробітної плати працівників та їх безпосереднє оподаткування.

Було висвітлено проблематику розрахункової дисципліни з підзвітними особами на основі чинного нормативно-правового законодавства, а саме Податкового кодексу України, а також її відображення за нормами облікової політики на підприємстві стосовно права виконання службових доручень у період відрядження. В свою чергу, було запропоновано застосування певних строкових обмежень відповідно до законодавства стосовно до відряджень за «власні кошти» та було запропоновано певні регламентовані суб'єктом

господарювання оперативні документи з обліку за розрахунками з підзвітними особами, також форми звітів для більш конкретних рамок розмірів витрат та строків звітування за ними, що приведе до удосконалення ведення таких операцій та їх контролю саме, як для самого підприємства, контролюючого бухгалтера даних операцій та самої підзвітної особи.

The article highlights the theoretical and practical aspects of the reflection in the accounting of settlements with accountable persons at an industrial enterprise. Based on the review of scientific works of researchers and scientists, legal sources and regulatory framework for regulating the accounting of these transactions, the importance and impact on the business activities of the enterprise operations from both accounting and tax accounting, and it can be argued that there are some significant errors in settlements with accountable persons, which are formed in accounting due to incorrect execution of documents provided together with the report on the use of issued accountable amounts, and bear the confirmation of incurred expenses with the amounts indicated in them. Errors that are legitimate in nature at the stage of taxation. In fact, the importance of these accounting transactions, their reflection on the economic activity of the enterprise in terms of various settlement operations, namely: cash (settlements in foreign and national currency), settlement operations in terms of paid services, transactions on the movement of tangible assets at the enterprise, formation of the final value of assets and expenses and transactions at the level of deductions from employees' salaries and their direct taxation.

The issues of settlement discipline with accountable persons on the basis of current legal legislation, namely the Tax Code of Ukraine, as well as its reflection on the rules of accounting policy at the enterprise regarding the right to perform business orders during a business trip. In turn, it was proposed to apply certain time limits in accordance with the law in relation to business trips at "own expense" and proposed certain operational documents regulated by the business entity on accounting with accountable persons, as well as reporting forms for more specific cost limits and terms of reporting on them, which will lead to the improvement of such operations and their control, just as for the company itself, the controlling accountant of these operations and the accountable person.

Ключові слова: підзвітна особа; відрядження; службове відрядження; строки відрядження; безготівковий розрахунок; готівковий розрахунок.

Key words: accountable person; business trip; business trip; business trip terms; non-cash payment; cash payment.

Постановка проблеми. Сучасний Український ринок зазнав кардинальних змін до сьогодні, пройшов етап удосконалення ринкових відносин, а саме за рахунок виходу на іноземний ринок українських підприємств, що призвело до збільшення елементарних господарських операцій з розширенням спектру бізнес-процесів, нових технологій, що включають в собі процеси з розрахунками як у готівковій так у безготівковій формах, та інші динамічні економічні процеси розвитку країни. Дані процеси вплинули взаємозв'язок працівників різних підприємств різних сфер діяльності з посадовими особами, що включають в себе оперативне придбання товарів (робіт, послуг) готівкою так і за допомогою безготівкових розрахунків [1].

Як наслідок дані зміни привели до збільшення обсягів розрахунків з підзвітними особами окремих підприємств, що також одночасно і ускладнило їх. Існує досить багато питань, які потребують додаткового перегляду та більш детального вивчення і теоретичного дослідження основних напрямків розвитку даних розрахунків.

Необхідно зазначити, що розрахунки з підзвітними особами мають ряд як переваг, так недоліків, що в свою чергу підкреслює науково-практичне значення даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням та дослідженням питання розрахунків з підзвітними особами та вивченням проблематики питань з контролю та організації обліку розрахунків займалися різні дослідники та науковці такі як: Г.Г. Кірейцев, В.В. Сопко, М.Д. Білик, Ф.Ф. Бутинець, В.П. Завгородній, М.Ф. Огійчук, Я.І. Костецький, М.В. Кружельний, В. Я. Плаксієнко, В.І. Сфіменко, Б.І. Валуєв, М.Я. Дем'яненко, В. М. Івахненко С.Ф. Голов, А. М. Кадацька, О.С. Пташнік, І.В. Лісна.

Майже всі з перерахованих вище дослідників розглядали саме розрахункову проблему в цілому і приділяють увагу у своїх дослідженнях саме розрахункам з підзвітними особами. Хоча такий об'єкт

дослідження, як «підзвітні особи», а також всі операції, що пов'язані з коштами наданими під звіт, має досліджуватися більш детально, приймаючи до уваги суперечності, що виникають при відображенні цих операцій на рахунках в обліку, адже незважаючи на те, що дані операції мають циклічний характер, вони проходять поза межами підприємства, що опосередковано має вплив на його основну діяльність. Організаційний процес даних розрахунків спирається на нормативно-правову базу, на порядок видачі коштів та їх повернення підзвітними особами, а також паралельно з цим правильне та своєчасне відображення в облікових реєстрах даних операцій. Тому дане питання і по сьогодні є актуальним та відкритим, а також потребує подальшого вивчення та аналізу.

Мета статті. Метою статті є дослідження та критичний аналіз теоретико-аналітичних аспектів розрахунків з підзвітними особами, підзвітних сум у розрізі статусу підзвітної особи, удосконалення організації та документування таких операцій між самим підприємством та групою підзвітних осіб. Огляд літературних джерел для дослідження питання достовірності відображення операцій з підзвітними особами у синтетичному обліку та вірне їх відображення у обліковій системі оподаткування та фінансовій звітності підприємства.

Основні результати дослідження. Однією із складових, основних функцій циклічного загального процесу господарювання та управління операціями, які проходять в основних сферах діяльності організації – виробничої, збутової, постачальницької, інвестиційної, та ін. являється бухгалтерський облік, що поєднує в собі взаємодію всіх цих процесів та взаємодії кожної із функціональних сфер [7].

Жоден з процесів бухгалтерського обліку не може ефективно розвиватися та функціонувати без ведення обліку та бухгалтерського контролю різних господарських операцій. Як такого конкретного поняття «підзвітної особи», або поняття «відрядження» зі сторони бухгалтерського обліку немає але це поняття можна розглянути у розрізі загальноекономічних значень та нормативно-правовій базі регулювання обліку.

Саме поняття «відрядження» має своє відображення у таких нормативних актах, як КЗпП та ПКУ, хоча жоден із цих нормативних актів не дає саме визначення даного поняття. Дане поняття більш повно висвітлено у Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон, за якою[4]:

службове відрядження - це поїздка працівника за розпорядженням керівника державного органу (за розпорядженням керівника державної служби – поїздка державного службовця), підприємства, установи та організації, що повністю або частково утримується (фінансується) за рахунок бюджетних коштів (далі - підприємство), на певний термін (строк) до іншого пункту призначення для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи (при наявності документів, які можуть підтвердити, що службове відрядження пов'язане з основною діяльністю підприємства)[4].

Працівник установи, а саме особа, що отримала грошові кошти під звіт для майбутніх видатків на підприємстві є – підзвітною особою [5].

На підприємстві статус підзвітної особи за нормативною базою встановлюється не для всіх категорій працюючих.

Бухгалтерський облік розрахунків з підзвітними особами розглядають з двох напрямків розвитку подій, а саме:

- формування заборгованості підзвітної особи перед підприємством (дебіторська заборгованість за виданими авансами);
- формування заборгованості підприємства перед підзвітною особою (кредиторська заборгованість за виданими авансами).

Облік розрахунків на підприємстві в обліку ведуть та відображають за субрахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами», за дебетом цього рахунку відображають суми, що були видані безпосередньо працівникам на відрядження (підзвітні суми), а за кредитом цього субрахунку списання наданих коштів під звіт з поданим авансовим документом «Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт» з прилягаючими до нього відповідними документами [3].

Досліджуючи дане питання стосовно обліку виданих підзвітних сум, багато авторів частіше за все приділяють увагу проблемному питанню невідповідності суті назви субрахунку 372, а саме конкретне визначення терміну «підзвітна особа» ніде не конкретизовано, також про це говорить назва самого авансового звіту. Тому автори О.С. Пташнік, А.М. Кадацька пропонували замінити назву субрахунку на таку: «Розрахунки з підзвітними особами за відрядженнями». А при веденні обліку даних операцій однією з рекомендацій є відкриття рахунків 4-го порядку. Назва, кількість даних рахунків буде залежати від даного виду діяльності підприємства, чисельності на підприємстві, а також його розмірів. Наприклад пропонують такі рахунки, як [3]:

- 3721 «Розрахунки з підзвітними особами»;
- 3722 «Розрахунки за відрядженнями».

І.В. Лісна також піднімає питання удосконалення аналітичного обліку витрат через застосування субрахунків 4-го порядку до рахунків витрат в ролі ідентифікаторів при автоматизації обліково-аналітичних робіт на всіх стадіях управління.

Правове регулювання розрахунків з підзвітними особами здійснюється на базі Податкового кодексу України (ПКУ), Інструкцією «Про службові відрядження в межах України та за кордон» №59 та Постановою «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» №98, а також іншими нормативно-правовими актами, що мають відношення або пов'язані зі службовими відрядженнями у межах України та за кордоном [4,5].

Треба зазначити, що облік операцій щодо розрахунків з підзвітними особами має значний вплив на господарську діяльність підприємства, у розрізі таких операцій: як готівкових так і безготівкових операцій як у національній так у іноземній валюті, оплати послуг, рух матеріальних цінностей, утворення вартості активів та затрат, а також утримання з заробітної плати працівників та оподаткування. Бухгалтерський облік даних операцій повинен передбачати відомість про борговий стан саме з заборгованості підзвітної особи та навпаки заборгованість підприємства перед нею.

Розрахунки з підзвітними особами регулюються низкою обмежень та правил, яких повинні дотримуватися як працівник, так і підприємство.

Що стосується граничних строків видання авансу на відрядження, то їх не має, є лише така рекомендація, що аванс необхідно видавати одразу після написання наказу про відрядження до від'їзду працівника з розрахунком часу, необхідного для проведення витрат працівником, що пов'язані з даним відрядженням. Видача грошових коштів під звіт, пов'язаних з господарськими потребами, повинна регулюватися так, щоб працівник зміг оплатити товари (послуги, роботи) та своєчасно відзвітуватись за понесеними витратами на господарські потреби. По закінченню відрядження або при виконанні доручення в кінцевому результаті, працівнику підприємства необхідно:

- відзвітуватися стосовно використаних грошових коштів та зазначити напрям їх використання. Працівник подає звіт до бухгалтерії Про використання коштів, виданих на відрядження, або під звіт та додає разом з ним оригінали документів, що засвідчують витрати, понесені під час відрядження;
- за наявності грошових коштів, що надміру не були витрачені, мають бути повернуті у строки, які встановлені пунктами ПКУ.

Вже на цьому етапі у бухгалтерському обліку таких операцій починають з'являтися певні суттєві помилки за розрахунками за підзвітними сумами з підзвітними особами, ці помилки виникають за неправильності оформлення звітних документів, що підтверджують понесені витрати з зазначеними у документах сумами. Помилки можуть виникати на етапі правомірності здійснення таких витрат даною особою вже при формулюванні бази оподаткування при обчисленні податку на прибуток.

Строки подання надлишкових коштів збігаються з термінами подання авансового звіту на підприємство. Для наочності, наведемо терміни стосовно повернення грошових коштів (Табл. 1).

Таблиця 1.
Строки подання Звіту про використання підзвітних сум

Мета виданих підзвітних коштів	Відповідна форма видачі грошових коштів під звіт			Нормативно-правове регулювання
	Готівкова форма	у безготівковій формі для виконання із застосуванням корпоративних платіжних карток і платіжних документів		
		Розрахунок готівкою, знятою з використанням платіжних карток	розрахунок у безготівковій формі	
З виконання дій цивільно-правового характеру (вирішення господарських питань)	До кінця 5-го банківського дня, який настає за днем придбання працівником товарів (робіт, послуг) за дорученням і за рахунок суб'єкта господарювання, який видав гроші під звіт			П.п. «б» п.п. 170.9.2 ПКУ
З покриття витрат на відрядження і вирішення виробничих питань у відрядженні	До закінчення 5-го банківського дня, що настає за днем, у якому працівник завершує відрядження	До закінчення 3-го банківського дня після завершення відрядження	Протягом 10 бан. днів після завершення (до 20 бан. днів за наявності поважних причин)	П.п. «а» п.п. 170.9.2 ПКУ, П.п. «а» п.п. 170.9.3 ПКУ, П.п. «б» п.п. 170.9.3 ПКУ
Санкції при порушенні строків повернення надміру виданих із каси коштів				
За умови, що були порушенні строки повернення невикористаного авансу відповідальність може нести не тільки працівник, що прострочив повернення авансу, а також і саме підприємство. За Указом Президента №436, за яким за перевищення встановлених граничних строків використання підзвітної готівки та за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів накладається штраф у розмірі 25% виданих під звіт сум.				

Джерело: [3, 8]

Стосовно строків відрядження, то вони затверджуються керівником, а також, в межах України вони не можуть бути більше ніж, 30 календарних днів, а за її межами 60 календарних днів.

Ключовою проблемою є проблема саме дисципліни розрахунків з підзвітними особами, адже прийнятий ПКУ, як зазначено вище в таблиці, пом'якшив відношення до звітної періоду за підзвітними сумами на відрядження з 3 календарних днів до 5 банківських днів. Тому і по сей день облікова практика виносить таке питання, як «строки звітування за понесеними витратами, оплаченими за власні кошти працівника», що були виконані в період відрядження по службовому дорученню. Адже, як показує практика, працівники користуються тим, що підзвітної суми як такої немає, тому і строків немає. Як наслідок - вчасно не звітують[2].

Даний розвиток подій має вплив не тільки на роботу бухгалтера с виданих авансів, так і на бухгалтера, що займається розрахунками оплати праці та бухгалтера з податкових розрахунків. Адже після того, як було відзвітовано за відрядження та був наданий Звіт, виконується перерахунок сум утримань та складових сукупного оподаткованого доходу працюючого.

Тому, спостерігаючи дану тенденцію, існує необхідність з затвердження у внутрішньому регламенті суб'єкту господарювання граничних строків подання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт працівником, який виконував службове доручення без видачі грошових коштів у готівковому так і безготівковому розрахунку за закінченням 3-го банківського дня, що настає за днем, за яким даний працівник або завершив окрему цивільно-правову дію, або завершив відрядження.

За порушення даного регламенту підзвітною особою відшкодування витрачених ним на виконання службового доручення коштів не проводити [2]. Також такий строк доцільно було б застосувати для звітування особою витрат, понесених у відрядженні за «власний рахунок» для виконання службової потреби.

Для контролю даних операцій науковці пропонують застосовувати Відомість оперативного обліку за даними розрахунками з підзвітними особами, що має містити у собі [6]:

- дату видачі готівки під звіт (на підставі ВКО);
- мета та ціль призначення підзвітних коштів (наказ керівника підприємства)
- фактичну дату складання Звіту та повернення залишку невикористаної підзвітної готівки.

Також, проаналізувавши фахову літературу для документування таких операцій, вітчизняні науковці радять застосовувати таку форму звіту, як Звіт про виконану роботу, а також рекомендують додати форми обов'язкових документів, таких, як кошторис витрат, завдання на відрядження, що зможе надати змогу підзвітним особам зорієнтуватися у рамках розмірів витрат та строках звітування більш чітко. Це позитивно вплине на розрахункову дисципліну даної облікової ділянки [6].

Висновки. Отже, облікові операції розрахунків з підзвітними особами має ряд зауважень, які можливо уникнути при правильному документуванні даних операцій, керуючись нормативно-правовою базою при правильному контролі та регулюванні дисципліни розрахунків з підзвітними особами, за такими документами, як: посадової інструкції, штатний розпис, положення про оплату праці, колективний договір. Слід бути уважним до первинної документації, наданою підзвітною особою саме з мети використання підзвітних сум та обґрунтування їх на практиці. А також доцільним було б внести наступні документи: кошторис витрат, завдання на відрядження, Звіт про виконану роботу. Це зможе скоригувати процес взаєморозрахунків з підзвітними сумами та зробити його більш формальним, та матиме дисциплінуючий характер.

Список використаних джерел.

1. Белозерцев В.С. Тенденції розвитку інформаційних систем та технологій в обліку в умовах глобалізації / В. С. Белозерцев, О.К. Єлісеєва // Технологічний аудит та резерви виробництва. – 2015. – №3/5(23). – С. 79–85.
2. Відрядження без кордонів. Спецвипуск // Все про бухгалтерський облік. – 2017. – № 90 (29 вересня). – 63 с.
3. Н.Ю. Кучеренко «Проблеми обліку розрахунків із підзвітними особами»/Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. – Вінниця: Видавничоредакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ, 2015. – Вип. 22. - 955 с.
4. Наказ Мінфіну «Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон» від 13.03.1998 № 59 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://ips.ligazakon.net/document/REG2658?an=1>
5. Наказ Мінфіну «Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ» від 02.04.14 р. № 372. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/RE25203.html.
6. О.Г. Пономаренко «Облік розрахунків з підзвітними особами: труднощі очевидного»/ Економіка. Фінанси. Право. 1/1'2018.[Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/515>
7. Орлов І.В. Бухгалтерський облік і контроль суб'єктів господарювання:теорія і методологія / І.В. Орлов // Монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 400 с.
8. Савченко Олена. Видаємо кошти на госпотреби/відрядження: основні правила/ Податки та бухоблік/лютий, 2020/№ 11. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/february/issue-11/article-106821.html>

References.

1. Bieloziertsev, V. S. and Yelisiieva, O.K. (2015), “ Trends in the development of information systems and technologies in accounting in the context of globalization”, *Tekhnolohichnyj audyt ta rezervy vyrobnytstva*, vol. 3/5(23), pp. 79-85.
2. Vse pro bukhhalters'kyj oblik (2017), “Business trips without borders”, [Online], vol. 90, pp. 63, available at: <http://vobu.ua/ukr/newspaper/archive/item/n2567> (Accessed 29 Dec 2020).
3. Kucherenko, N.Yu. (2015), “Problems of accounting settlements with accountable persons”, *Visnyk students'koho naukovooho tovarystva «VATRA» Vinnyts'koho torhovel'no-ekonomichnoho instytutu KNTEU*, vol. 22, pp. 955.
4. Ministry of Finance (1998), Order “On approval of the Instruction on business trips within Ukraine and abroad”, available at: <https://ips.ligazakon.net/document/REG2658?an=1> (Accessed 13 Dec 2020).
5. Ministry of Finance (2014), Order “On approval of the Procedure for accounting of certain assets and liabilities of budgetary institutions and amendments to certain regulations on accounting of budgetary institutions” available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE25203.html (Accessed 02 Dec 2020).
6. Ponomarenko, O.H. (2018) “Accounting for settlements with accountable persons: the difficulties of the obvious”, *Ekonomika. Finansy. Pravo*, [Online], vol. 1, available at: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/515> (Accessed 01 January 2021).
7. Orlov, I.V. (2010), *Bukhhalters'kyj oblik i kontrol' sub'iektiv hospodariuvannia: teoriia i metodolohiia* [Accounting and control of business entities: theory and methodology], ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.
8. Savchenko, O. (2020), “We issue funds for household needs / business trips: basic”, *Podatky ta bukhoblik*, [Online], vol. 11, available at: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/february/issue-11/article-106821.html> (Accessed 25 Dec 2020).

Стаття надійшла до редакції 12.01.2021 р.