

ПОНОМАРЕНКО

Оксана Григорівна
Oxa2005@ukr.net

УДК 657.24

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ: ТРУДНОЩІ
ОЧЕВИДНОГОACCOUNT OF CALCULATIONS WITH ACCOUNTABLE PERSONS:
DIFFICULTIES OBVIOUS

к.е.н., доцент,
заступник завідувача
кафедри, Полтавська
державна аграрна
академія

У статті здійснено критичний аналіз чинної нормативної бази та провідних наукових позицій щодо визначення статусу підзвітних осіб, підзвітних сум, удосконалення процедурних аспектів організації та документування взаємовідносин підприємства з цією групою дебіторів і раціонального їх відображення у синтетичному обліку, звітності, адекватного визначення податкових наслідків господарських операцій.

В статье осуществлен критический анализ действующей нормативной базы и ведущих научных позиций относительно определения статуса подотчетных лиц, подотчетных сум, усовершенствования процедурных аспектов организации и документирования взаимоотношений предприятия с этой группой дебиторов и рационального их отражения в синтетическом учете, отчетности, адекватного определения налоговых последствий хозяйственных операций.

In the article the walkthrough of operating normative base and leading scientific positions is carried out in relation to determination of status of accountable persons, accountable sums, improvement of procedural aspects of organization and documenting of mutual relations of enterprise with this group of debtors and their rational reflection in a synthetic account, accounting, ad equated e termination of tax consequences of economic operations.

Ключові слова: підзвітні особи, аванси, звіт про використання коштів у відрядженні, добові, строки звітування

Ключевые слова: подотчетные лица, авансы, отчет об использовании средств в командировке, суточные, сроки отчета

Keywords: accountable persons, advances, report on the use of money in a business trip, payments for twenty-four hours, accounting terms

ВСТУП

Перманентне реформування бухгалтерського обліку в Україні спрямоване на вдосконалення методологічного та законодавчо-нормативного забезпечення відображення фактів господарського життя, зокрема й розрахункових відносин з виникненням дебіторської заборгованості. Видані аванси для виконання службових завдань підзвітними особами входять до складу сум дебіторської заборгованості, наявність якої зумовлює вилучення з кругообігу засобів оборотних коштів та є негативною тенденцією.

Міра відчутності позитивного впливу облікових реформ залишається суперечливою, на противагу, кількість питань щодо практичного застосування неузгоджених між собою організаційно-правових норм обліку розрахунків з підзвітними особами зростає.

Основною причиною такого становища є недостатня теоретична розробка питань оцінки окремих видів дебіторської заборгованості і недосконалість методика відображення інформації саме про розрахунки з підзвітними особами в системі рахунків бухгалтерського обліку, суперечності між нормами фінансового та податкового обліку. У зв'язку з цим вибір

теми дослідження та його цільова спрямованість є достатньо актуальними.

Критичний аналіз наукового доробку дисертантів за матеріалами Національної бібліотеки ім. Вернадського виявив відсутність відокремлених досліджень з означеної проблематики, що можливо, пов'язано з високим ступенем регламентації цих питань у чинній нормативній базі та з не численними варіаціями облікового відображення таких операцій. Предметна область даного дослідження актуалізується науковцями при розгляді методології обліку дебіторської заборгованості та організації й методики відображення відповідних розрахункових операцій.

Проблеми обліку розрахункових операцій досліджуються широким колом науковців та практиків, серед яких: М.Д. Білик, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, В.В. Сопко та інші. Проте майже всі вони розглядають проблеми розрахункового характеру загалом або акцентують увагу лише на розрахунках з дебіторами. Водночас, категорія «підзвітні особи» теж заслуговує глибокого дослідження зважаючи на ряд суперечностей в обліковому відображенні на перший погляд однозначних операцій, оскільки особливості їх статусу

дозволяють суб'єктам господарювання успішно делегувати виконання віддалених від підприємства завдань, пов'язаних з його основною діяльністю.

МЕТА РОБОТИ

Метою статті є критичний аналіз чинної нормативної бази та усвідомлення провідних наукових позицій щодо визначення статусу підзвітних осіб, підзвітних сум, удосконалення процедурних аспектів організації та документування взаємовідносин підприємства з цією групою дебіторів і раціонального їх відображення у синтетичному обліку, що сформує адекватне інформаційне забезпечення не лише фінансової звітності а й водночас, обліку у системі оподаткування.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Основою дослідження є фундаментальні положення економічної теорії, праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем фінансового та податкового обліку розрахунків щодо дебіторської заборгованості за нетоварними операціями.

Для реалізації поставлених завдань дослідження використовувались такі методи: діалектичний метод пізнання та теоретичного узагальнення – для комплексного дослідження питань бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості; аналізу і синтезу – для узагальнення інформації щодо стану регулювання розрахунків з підзвітними особами; абстрактно-логічний – для теоретичного узагальнення сутності та змісту нетоварної дебіторської заборгованості і формулювання висновків; графічний і табличний – для наочного відображення результатів дослідження; комплексно-системний підхід – для вивчення положень національного законодавства та нормативів щодо бухгалтерського обліку розрахунків з підзвітними особами.

РЕЗУЛЬТАТИ

Для удосконалення облікового забезпечення розрахунків з підзвітними особами доцільно попередньо провести термінологічний аналіз. Така потреба зумовлена тим, що науковці і практики відзначають чисельні економічні й облікові різночитання, що спричинено регуляторним впливом цілої низки нормативних актів різних емітентів, що інколи обстоюють протилежні позиції щодо однієї ж і тієї проблеми.

Перший акцент щодо термінології у основному нормативному документі – Інструкції про службові відрядження у межах України і за кордон [12] здійснено на самому визначенні «відрядження» – поїздка працівника за розпорядженням керівника органу державної влади (поїздка державного службовця – за розпорядженням керівника державної служби), підприємства, установи та організації, що повністю або частково утримується (фінансується) за рахунок бюджетних коштів (далі – підприємство), на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи (за наявності документів, що підтверджують зв'язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства). Відрядженням також вважається

поїздка до станції, пристані, аеропорту – місця відправлення основного транспорту [12].

Сьогодні наявність складних господарських утворень з головної компанії та значно територіально відокремлених підрозділів різного рівня підпорядкування, застосування вахтових режимів праці, специфіка трудових завдань кореспондентів, маркетологів, торгових агентів, регіональних й територіальних представників вимагає від бухгалтера чітко орієнтуватися у особливостях визнання «роз'їзного характеру робіт». У обліковій практиці необхідно чітко розмежувати поняття «відрядження» та «роз'їзний характер робіт», що є резервом економії витрат на добових у бік здійснення доплат до заробітної плати окремим професійним категоріям працівників.

Нормативно визначено, якщо філії, дільниці та інші підрозділи підприємства знаходяться в іншій місцевості, місцем постійної роботи вважається той підрозділ, робота в якому обумовлена трудовим договором (контрактом). Службові поїздки працівників, постійна робота яких проходить в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, не вважаються відрядженнями [9]. Лист Міністерства праці та соціальної політики України № 905 констатує [6], що оскільки законодавчого визначення поняття «роз'їзний (пересувний) характер робіт» в Україні немає, то в цій частині необхідно керуватися постановою Держкомпраці і Секретаріату ВЦРПС від 01.06.1989 р. № 169/10-87 «Про затвердження Положення про виплату надбавок, пов'язаних з пересувним і роз'їзним характером робіт у будівництві», яка є чинною в Україні відповідно до Постанови Верховної Ради України від 12 вересня 1991 р. № 1545-XII «Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів законодавства Союзу РСР» [9].

Роз'їзний характер робіт передбачає виконання робіт на об'єктах, розташованих на значній відстані від місця розташування організації, у зв'язку з поїздками у неробочий час від місця знаходження організації (збірного пункту) до місця роботи на об'єкті й назад [1].

Організаційні та облікові аспекти віднесення поїздки до відрядження чи визнання роз'їзного характеру робіт можна узагальнити схематично (рис. 1).

Отже, згідно з Постановою № 490, за роз'їзний (пересувний) характер роботи працівникам встановлюються надбавки (польове забезпечення) до їх тарифних ставок і посадових окладів. Такі надбавки підприємства встановлюють самостійно у розмірах, обумовлених у колективному договорі, але граничний розмір надбавки за день не повинен бути більшим за законодавчо встановлений розмір добових витрат при відрядженні у межах України [11].

Тому слід внести і у внутрішні регламенти обліку суттєві змістовні доповнення для встановлення однозначності трактування визнання та облікових наслідків «роз'їзного характеру робіт»:

- у колективному договорі чітко обумовити перелік професій на підприємстві, робота у межах яких відрізнятиметься роз'їзним характером;

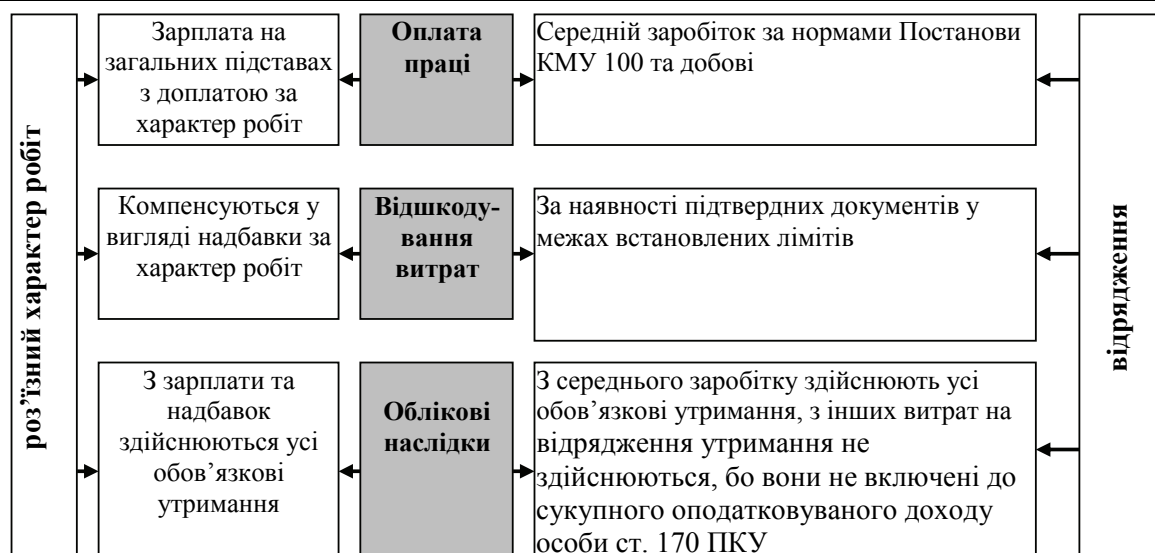


Рис. 1. Аспекти розмежування відраджєння і «роз'язного характеру робіт»

- у тому ж колективному договорі та Положенні про оплату праці визначити розмір доплат за роз'язний характер робіт та акцентувати на їх подальшому оподаткуванні (у складі сукупного оподаткованого доходу працюючого);

- затвердити як внутрішній регламент режим і часові позначки роботи працівників з роз'язним характером;

- деталізувати основи режиму роз'язного характеру робіт у посадових інструкціях працівників із наступним ознайомленням під підпис.

Нормативна база теж спонукає до деталізації: так, у Листі № 31 Мінфін зазначає: «Якщо в трудовому або колективному договорі немає переліку професій або робіт, для яких на цьому підприємстві встановлено роз'язний характер робіт, то їх поїздки будуть відраджєнням» [13].

Наступна наукова термінологічна дискусія триває навколо назви основного документа – Звіту про використання коштів у відраджєнні та наданих у підзвіт.

Назва документа (форми) є одним із обов'язкових реквізитів, які надають йому юридичної сили та доказовості. Н. Гресь здійснила ґрунтовний аналіз чинних нормативно-правових документів, спеціальної, навчальної літератури, довідкових видань на предмет визначення різними авторами понять «аванс», «грошовий аванс», «підзвітні кошти», «підзвітні особи» [3, 4].

Як підсумок: підзвітна особа – це працівник підприємства, який отримав від працедавця авансом кошти на виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що надала кошти [4]. Під авансом доцільно розуміти розрахункову суму коштів, видану підзвітній особі на передбачені витрати (оперативні, адміністративно-господарські, витрати на відраджєння).

До того ж усі автори навчальної літератури, праці яких досліджено Н. Гресь при тлумаченні терміну «підзвітна особа» використовують поняття «аванс готівкою»; «гроші авансом»; «підзвітна сума»; «аванс під звіт»; «гроші під звіт» [3, 4]. Чітке визначення терміну «грошовий аванс» є і у чинному вітчизняно-

му законодавстві, на противагу відсутності визначення понять «кошти, надані на відраджєння» та «кошти, надані під звіт».

«Кошти, надані на відраджєння» є не чим іншим, як коштами, виданими підзвіт працівнику підприємства (підзвітній особі). Отже, «кошти, надані під звіт» включають у тому числі й «кошти, надані на відраджєння» та являють собою не що інше, як аванс, виданий працівнику для виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням працедавця. Тобто наукова обґрунтованість перейменування фіскальними органами «авансового звіту» є сумнівною, крім того застосовувана назва є і більш зручною з точки зору легкості запам'ятовування й оперування термінологією самими підзвітними особами.

Стосовно дисципліни розрахунків з підзвітними особами, прийняття Податкового кодексу України лібералізувало строки звітування за підзвітними сумами на відраджєння, продовживши їх з трьох до п'яти банківських днів [8]. Однак, не врегульованим у обліковій практиці залишається питання щодо строків звітування за понесеними витратами, оплаченими за рахунок власних коштів працівника при виконанні ним службового доручення. На практиці досить часто такі працівники не поспішають звітувати, мотивуючи це тим, що немає підзвітної суми – немає і строків звітування [1, 14].

Такий підхід крім профільного ускладнює роботу ще і бухгалтера з податкових розрахунків і бухгалтера з розрахунків з оплати праці, оскільки після подання Звіту доведеться виконати ґрунтовну роботу з перерахунку складових сукупного оподаткованого доходу працюючого та сум утримань.

Тому доцільно закріпити у внутрішніх регламентах організації обліку граничний строк подання Звіту працівником, який виконав доручення керівника без отримання грошового авансу, – до закінчення третього банківського дня, що настає за днем, в якому працівник завершив відраджєння або завершив виконання окремої цивільно-правової дії.

При порушенні працівником цього строку відшкодування витрачених ним на виконання службового

доручення коштів не проводити [1]. Такий же строк доцільно встановити для підприємства як період відшкодування працівнику «власних» коштів, витрачених для службових потреб.

Для зміцнення дисципліни взаєморозрахунків та з метою запобігання порушенням підзвітних осіб щодо невчасного подання Звіту та неповернення надміру витрачених коштів, за результатами узагальнення пропозицій науковців пропонується Відомість оперативного обліку за розрахунками з підзвітними особами, у якій слід вказувати дату видачі готівки під звіт (на підставі видаткового касового ордера), цільове призначення підзвітних коштів (згідно наказу керівника підприємства) та фактичну дату складання Звіту та повернення надлишку невикористаної готівки з підзвіту.

При здійсненні аналізу положень фахової літератури стосовно документування, то вітчизняні науковці крім такої відомості пропонують іще запровадження форми Звіту про виконану роботу [1, 2, 5, 14].

Інша група науковців, пропонує до форм необов'язкових, але корисних документів додати завдання на відрядження та кошторис витрат, що дозволить підзвітним особам зорієнтуватися у рамках розмірів витрат та строках звітування більш чітко. Це зміцнить розрахункову дисципліну даної облікової ділянки.

ВИСНОВКИ

Отже, насамперед робота з актуальною нормативною базою розрахунків з підзвітними особами дозволить впорядкувати облікові підходи до відображення таких розрахунків для уникнення можливих санкцій.

Слід уникати ототожнення розрахунків з підзвітними особами з обліком сум у ході та за підсумками відрядження, бо коло обслуговуваних підзвітними коштами операцій є значно ширшим, що зумовлює особливі вимоги щодо процедури видачі коштів та звітування за ними (кошти на господарські потреби, кошти для закупівлі сільськогосподарської сировини, аванси з використанням електронних грошей, корпоративних карток, за участю інтернет-магазинів тощо).

Внутрішні регламенти організації обліку на підприємстві для досягнення однозначності трактування змістовних аспектів розрахункових взаємовідносин з підзвітними особами потребують коригування, як це описано у статті. Серед них: колективний договір, положення про оплату праці, штатний розпис, посадові інструкції (для працівників з роз'їзним характером робіт).

Слід переглянути назви основних документів, що посвідчують взаємовідносини з приводу використання підзвітних сум на предмет їх наукового обґрунтування та релевантності у практиці. Оскільки назва – один з обов'язкових елементів у документі, без яких він не може бути підставою для обліку й не має юридичної сили.

Документарний масив оформлення розрахунків з підзвітними особами доцільно доповнити наступними документами: Завдання на відрядження, кошторис витрат на відрядження, Звіт про виконану роботу. Це дозволить зробити процес взаєморозрахунків за підзвітними сумами більш формалізованим і виступить засобом посилення виконавської дисципліни

підзвітних осіб. Для контролю цільового використання підзвітних коштів та строків звітування за ними у облікову практику підприємств корисно буде ввести форму Відомості оперативного контролю розрахунків з підзвітними особами.

Список використаних джерел

1. Відрядження без кордонів. Спецвипуск // Все про бухгалтерський облік. – 2017. – № 90 (29 вересня). – 63 с.
2. Гресь Н. Звіт підзвітної особи: аналіз нововведень / Н. Гресь // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. – С. 32-37.
3. Гресь Н. Правові колізії повернення підзвітною особою залишку виданого на відрядження авансу в іноземній валюті / Н. Гресь, К. Недоступ // Юридична Україна. – 2014. – № 4. – С. 57-64.
4. Гресь Н. Щодо змісту звіту підзвітної особи / Н. Гресь // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 25-28.
5. Кадацька А.М. Проблеми обліку розрахунків з підзвітними особами та працівниками що до витрат на відрядження / А.М. Кадацька, О.С. Пташнік // Вісник ШНАУ Серія «Фінанси і кредит». – 2011. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/Vsnau/2011_1/21Kadatska.pdf.
6. Лист Міністерства праці та соціальної політики України № 905/13/84-06 від 19.09.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uazakon.com/documents/date_b8/pg_gwnxwj.htm.
7. Лісна І.І. Удосконалення аналітичного обліку витрат на відрядження у вищому навчальному закладі / І.І. Лісна // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://archive.nbuv.gov.ua/portal/SocGum%20/VlcaEkon/201135/51.pdf>.
8. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02 груд. 2010 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
9. Про затвердження Положення про виплату надбавок, пов'язаних з пересувним і роз'їзним характером робіт у будівництві. Постанова Держкомпраці і Секретаріату ВЦРПС № 169/10 від 01.06.1989 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://balance.ua/files/products/.../balans-agro.../pdf>.
10. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, та порядку складання вказаного Звіту: Наказ ДПА України від 19.09.2003 р. № 440 [Електронні текстові дані]. – Комп'ютерний довідник «Ліга бізнесінформ». – Ліга: закон версія 7.7.1.
11. Про надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, направлених для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, та працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер. Постанова Кабінету Міністрів України № 490 від 31.03.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
12. Про службові відрядження в межах України

та за кордон: інструкція, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59 (у редакції наказу МФУ від 17.03.2011р. №362) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98>.

13. Про службові відрядження. Лист Міністерства фінансів України № 31-03173-03-29/8103 від

29.04.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

14. Сук Л. Організація обліку розрахунків з підзвітними особами [Текст] / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2009. – № 11. – С. 33-40.