

РОЗРАХУНКИ ПРИ ВІДРЯДЖЕННЯХ У СИСТЕМІ ЕЛЕМЕНТІВ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Прикарпатський національний університет
імені Василя Стефаника,
Міністерство освіти і науки,
молоді та спорту України,
кафедра обліку і аудиту,
76018, м. Івано-Франківськ, вул. Шевченка, 57,
тел.: (0342) 75-23-51,
e-mail: inst@pu.if.ua

Анотація. Розкрито розрахунки з підзвітними особами при відрядженнях у межах України та за кордон через системне відображення елементами методу бухгалтерського обліку й уточнено їх проблемні аспекти відповідно до вимог сучасного законодавства.

Ключові слова: відрядження, елементи методу бухгалтерського обліку, підзвітна особа, добові, підтверджуючі документи.

Annotation. The payroll for business trips within Ukraine and abroad through the system display elements of accounting method are revealed, their problem aspects according to current legislation are clarified.

Key words: the business trip, the accounting method elements, the accountable person, the per diem, the supporting documents.

Вступ. Діяльність суб'єктів господарювання в сучасних умовах дуже часто не обмежується територіальними масштабами їх місцезнаходження. Найпоширенішими причинами цього є власна недостатність наявних ресурсів порівняно з необхідними, висока вартість самовиробництва, що, урешті-решт, знижує прибуток, і незаперечна потреба дотримання законодавчих норм щодо функціонування. Саме тому в них виникає об'єктивна закономірність взаємодії з іншими юридичними та фізичними особами, не обов'язково підприємницькими господарюючими суб'єктами, але й органами державної влади. Часто для розширення діяльності доцільними є налагодження міжнародних зв'язків, тобто пошук іноземних партнерів. Можливим напрямом підвищення ефективності роботи підприємства є вивчення досвіду інших суб'єктів і надбань сучасної економічної науки, а також стажування персоналу. Вирішення всіх вищезазначених управлінських проблем потребує направлення працівників у службові відрядження в межах України та за кордон, не порушуючи при цьому національних законодавчих вимог.

Питання розрахунків із підзвітними особами регулюються нормативно-правовими актами, тому на останніх базуються всі дослідження науковців у цьому напрямі. Зокрема, у навчальних посібниках облік відряджень розглядають такі вчені, як О.І.Коблянська, В.І.Лемішовський, В.С.Лень, О.В.Лишиленко, Р.Л.Хом'як та ін. Усі положення зазначеної проблеми висвітлені з використанням методичних прийомів обліку без конкретизації приналежності до кожного з них.

Постановка завдання. Зміни сучасного законодавства ліквідували окремі аспекти наявного викладення матеріалу щодо обліку відряджень у межах держави та в інші країни. Це засвідчує актуальність написання нашої статті, метою якої є всестороннє дослідження розрахунків із підзвітними особами при їх направленні для вирішення управлінсько-виробничих проблем суб'єкта господарювання в інші населені пункти та за кордон через призму системи елементів методу бухгалтерського обліку. А також висвітлення проблем, які можуть при цьому виникати, через вимогливість дотримання сучасного законодавства.

Результати. У поширеному на науковому просторі тлумаченні терміна “метод бухгалтерського обліку” додається формулювання – його “методичні прийоми... взаємопов’язані, доповнюють один одного і в сукупності становлять одне ціле” [1]. Цим підтверджується використання в статті поняття “система елементів методу бухгалтерського обліку”, підсистемами якої є: документація, інвентаризація, рахунки, подвійний запис, оцінка, калькуляція, баланс, звітність [1].

Незважаючи на те, що “Інструкція 59 перестала бути керівництвом до дії звичайних підприємств”, “більшість підприємств затверджує Положення про відрядження, взявши за основу також” її норми [2, с.46]. Лише вона подає визначення терміна “службове відрядження” – поїздка працівника за розпорядженням керівника... підприємства... 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) [3]. Окремі норми указаної Інструкції можна використовувати в розкритті обліку розрахунків із підзвітними особами через відсутність іншого законодавчого регулювання.

Організація обліку відряджень передбачає виконання таких завдань:

- затвердження переліку штатних посад, які мають право направлятись у відрядження та отримувати кошти під звіт;
- визначення механізму видачі грошей під звіт і порядку звітування за витраченими підзвітними коштами [4, с.504].

Елементи методу бухгалтерського обліку при відображенні відряджень у межах України та за кордон можуть мати однакове, різнорідне або спільно-доповнене значення (рис. 1).

Документація – “спосіб первинного спостереження й відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах (рахунках..., чеках, ордерах тощо)” [1]. При відрядженнях для їх законності та видачі чи відшкодування підзвітній особі коштів передбачає наявність наказу (розпорядження) про відрядження (із зазначенням “пункту призначення, назви підприємства (установи), куди відряджений працівник, мети відрядження” [4, с.508]), посвідчення про відрядження особи з відмітками про вибуття (прибуття); касових ордерів (форми № КО-1 та КО-2) [5, с.438], Звіту про використання коштів, виданих на відрядження, із підтвердними документами [6]. Для відрядження за межі України (у разі поїздки за запрошенням подається його копія з перекладом) – кошторису витрат [7, с.413].

Інвентаризація – метод контролю наявності та руху заборгованості [1]. Щодо відряджень, основним її завданням є “перевірка реальності... дебіторської і кредиторської заборгованості” і подання до акта інвентаризації розрахунків довідки про ту її частину, стосовно якої минув термін позовної давності [8]. “Аналізуються порядок видачі... сум під звіт, їх цільове використання, виявляються факти неправомірної видачі готівки під звіт працівникам, які повністю не розрахувалися за попередньо видані їм кошти, несвоєчасного звітування, а також випадки передавання підзвітних коштів одним працівником іншому тощо” [9, с.91].

Рахунки – відображають стан і рух засобів [1]. Для обліку відряджень призначено рахунок 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, субрахунки до якого вводяться “підприємствами самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності” [10]. За дебетом рахунка 37 відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання [11]. Проте більшість із них використовують уже наявний субрахунок 372 “Розрахунки з підзвітними особами”, сальдо якого може бути як дебетовим, так і кредитовим [11].



67

Рис. 1. Розрахунки при відрядженнях у системі елементів методу бухгалтерського обліку

Подвійний запис означає подвійне відображення в обліку кожної господарської операції: за дебетом одного й кредитом іншого рахунка однієї і тієї ж суми [1]. Субрахунок 372 взаємодіє з Д-том і К-том рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках” [10], зокрема, субрахунків при відрядженнях у межах України – 301 “Каса в національній валюті”, 311 “Поточні рахунки в національній валюті”, за кордон також – 302 “Каса в іноземній валюті” і 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” [11] – при видачі та поверненні невикористаних підзвітних сум. Крім цього, лише з Д-том рахунків: 64 “Розрахунки за податками й платежами” [10], а саме – субрахунок 641 “Розрахунки за податками” [11] – на суму ПДВ відповідно до підтверджувальних документів; 92 “Адміністративні витрати” [10] – на суму добових і використаних сум без ПДВ. При відрядженнях за кордон перелік взаємодіючих і з рахунком 372 доповнюється Д-том 94 “Інші витрати операційної діяльності” [10], а саме – субрахунком 945 “Витрати від операційної курсової різниці” [11] і К-том 71 “Інший операційний дохід” [10], зокрема, субрахунком 714 “Дохід від операційної курсової різниці” [11] – на різницю між валютними курсами на момент видачі підзвітних коштів і затвердження авансового звіту, але лише із суми, придбаної для відрядження за кордон іноземної валюти.

У визначенні *оцінки* відмічається – “господарські операції оцінюються у національній валюті України шляхом підсумовування проведених витрат” [1]. Відповідно до цього, у розрахунках із підзвітними особами при відрядженнях у межах України та за кордон можна стверджувати, що указаний елемент методу бухгалтерського обліку означає право працівників “на відшкодування витрат та одержання інших компенсацій” [12] і підстави включення до затвердження авансового звіту використаних підзвітних коштів. Зокрема, це відбувається за наявності підтверджувальних документів: транспортних квитків або рахунків (багажних квитанцій), у т. ч. електронних квитків; рахунків проживання в готелях (мотелях), а також включених до них витрат на харчування чи побут (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), на найм інших жилих приміщень [6]. При закордонних відрядженнях додаються також оплата телефонних розмов, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в’їзд, обов’язкове страхування, інші документально оформлені витрати, пов’язані з правилами в’їзду та перебування в місці відрядження тощо [6].

Суть *калькуляції* “полягає в тому, що обґрунтовують, визначають і розподіляють витрати, які належать до того чи іншого об’єкта калькулювання” [1]. “Працівникам, які направляються у відрядження, виплачуються: добові за час перебування” [12]. Саме їх розрахунок означає відображення обліку з підзвітними особами через вищезазначений елемент методу бухгалтерського обліку. При відрядженнях у межах території України вони становлять не більш як 0,2, а для відряджень за кордон (лише за наявності відміток уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в закордонному паспорті або документі, що його замінює) – не вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року, у розрахунку за кожен календарний день такого відрядження [6].

Баланс, як елемент методу бухгалтерського обліку, “показує залишки на рахунках” [1]. Дебетове сальдо рахунка 372 відображається в складі оборотних активів, кредитове – у складі зобов’язань балансу підприємства [11]. Зокрема, відповідно в розділі II “Оборотні активи” стаття “Інша поточна дебіторська заборгованість”, розділ IV “Поточні зобов’язання” стаття “Інші поточні зобов’язання” [13].

Звітність – це “метод підсумкового узагальнення й одержання підсумкових показників за звітний період” [1]. У розрахунках при відрядженнях сюди можна віднести відображення облікової інформації не лише в інших, крім балансу, формах звітності, але й реєстрах обліку. До останніх належить Журнал 3 “Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов’язань”, а саме – розділ I – за К-том рахунка 37 та Відомість 3.2 аналітич-

ного обліку розрахунків з різними дебіторами, яку підприємства можуть вести (заповнювати) для окремих субрахунків рахунка 37 з наступним включенням підсумків таких відомостей у Журнал 3. Для обліку розрахунків за кожним дебітором відводиться необхідна кількість рядків. Сальдо визначається за кожним дебітором і теж переноситься в графи 5 і 6 Відомості 3.2 на наступний місяць. Підсумки граф 16–21 (рядок “Усього за рахунком 37”) цієї Відомості переносяться до графи 6 розділу I Журналу 3. До реєстрів також належить Головна книга, у яку заносяться з журналів підсумки оборотів із кредиту рахунків [14].

Розрахунки з підзвітними особами при відрядженнях у межах України та за кордоном відображаються й у формах фінансової звітності № 2 “Звіт про фінансові результати” – у статті “Адміністративні витрати” [15] і № 3 “Звіт про рух грошових коштів” – стаття “Витрачання на оплату витрат на відрядження” [16].

Відміна обов’язковості дії для господарюючих суб’єктів, які не пов’язані з державним фінансуванням, при обліку відряджень Положення 59 [3] розширило права керівництва щодо проведення таких розрахунків. Однак при цьому необхідно враховувати:

- прийняття рішення стосовно виплати добових у визначених законодавством розмірах означає, що суми перевищення вважаються надмірно витраченими коштами, отриманими платником податку на відрядження, й оподатковуються ПДФО [2, с.46];

- керівник може встановити критерії для зменшення добових, якщо в рахунки з готелю чи транспортні квитки включаються суми харчування, оскільки компенсування таких витрат як окремого виду буде додатковим благом для співробітника й підлягатиме оподаткуванню ПДФО [2, с.48];

- при “вільності” забезпечення авансом працівника для відрядження та видачі його в закордонних поїздках лише гривнями доцільно враховувати, що це класифікуватиметься як порушення законодавства з праці [17, с.31–32];

- норми Інструкції 59 можуть бути орієнтиром, базою для всіх відряджень як мінімально законодавчі гарантії, зокрема, у разі захворювання працівника у відрядженні, і якщо керівник прийме рішення щодо продовження при цьому терміну відрядження (але не перевищення законодавчо визначеного), це одразу автоматично зобов’язує підприємство сплатити добові та компенсувати витрати на відрядження [18, с.38–39];

- оскільки Інструкція 59 вважається обов’язковою для визначеного кола суб’єктів, то на госпрозрахункові підприємства не поширюється її заборона оплати при відрядженні в межах України поїздки на таксі, що означає повне право компенсації таких витрат, але лише на підставі первинного документа, а саме – чека таксометра з усіма реквізитами розрахункового документа [17, с.31–32].

Висновки. Підтвердження розрахунків при відрядженнях у межах України та за кордон законодавчо визначеними первинними документами є підставою для їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку через застосування подвійного запису. Нарахування добових, як вираження розрахунків із підзвітними особами через елемент методу бухгалтерського обліку – калькуляцію, при врахуванні всіх решти понесених ними витрат, дає правильну оцінку проведеної операції. Інвентаризаційна перевірка всіх службових поїздок працівників підприємства в межах України та за кордон при порівнянні отриманих фактичних результатів з обліковими показниками підтверджує правдивість даних щодо розрахунків при відрядженнях, які через групування в облікових реєстрах відображаються в балансі та інших формах фінансової звітності.

Для недопущення помилок суб’єктами господарювання при обліку розрахунків із підзвітними особами при відрядженнях доцільним є доповнення й уточнення окремих положень відповідного діючого сучасного законодавства.

1. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник [Електронний ресурс] / В. Г. Швець. – К. : Знання, 2009. – 447 с. – Режим доступу : <http://books.efaculty.kiev.ua/>.

2. Білогірський М. Відрадження: “неподаткові витрати” / М. Білогірський // Бухгалтерія. – 2012. – № 47. – С. 46–49.
3. Інструкція про службові відрадження в межах України та за кордон. Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.98 р. № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
4. Хом’як Р. Л. Бухгалтерський облік та оподаткування : навчальний посібник / Р. Л. Хом’як, В. І. Лемішовський. – Львів : Бух. центр “Ажур”, 2010. – 1220 с.
5. Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник / В. С. Лень. – К. : Центр навч. л-ри, 2009. – 696 с.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/nk/>.
7. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / О. В. Лишиленко. – К. : Центр навч. л-ри, 2011. – 528 с.
8. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків. Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
9. Коблянська О. І. Фінансовий облік : навчальний посібник / О. І. Коблянська. – К. : Знання, 2010. – 473 с.
10. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/>.
11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/>.
12. Кодекс законів про працю України, затверджений Законом № 322-VIII від 10.12.71 р. ВВР, 1971 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
13. П(С)БО 2 “Баланс”. Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/>.
14. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/>.
15. П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”. Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/>.
16. П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”. Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/>.
17. Кропивницький В. Не видали аванс на відрадження: чого очікувати / В. Кропивницький // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 99. – С. 31–32.
18. Ковальов Д. Працівник захворів у відражденні за кордоном: що виплачувати і як відобразити в обліку / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 113. – С. 38–40.
19. Валентинова Т. Проїзд на таксі у відражденні: чи існує право на витрати / Т. Валентинова // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 99. – С. 30–31.

Рецензенти:

Якубів В.М. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника;

Гнатюк Т.М. – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника.