

DOI: <https://doi.org/10.58423/2786-6742/2022-2-240-247>

УДК 657

Олена ОТКАЛЕНКО

к.е.н., доцент

доцент кафедри обліку та оподаткування

Вінницький торговельно-економічний інститут ДТЕУ,

м. Вінниця, Україна

ORCID ID: 0000-0001-7184-8437

Researcher ID: 2218309

МЕТОДИКА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Анотація. У статті висвітлено методичні аспекти відображення у системі бухгалтерського обліку розрахунків з підзвітними особами в установах державного сектору. На основі проведеного аналізу наукових праць та нормативно-правової бази було сформовано визначення поняття «підзвітні особи». Наведено аспекти розмежування понять «відрядження» та «роз'їзний характер роботи». Висвітлено поняття «службове відрядження» та порядок його документального оформлення в установі державного сектору. Було визначено та охарактеризовано предмет, мету, об'єкт, суб'єкт та завдання організації обліку розрахунків з підзвітними особами в установах державного сектору. Предметом системи обліку розрахунків з підзвітними особами є господарські операції розрахункових відносин, що зумовлюють рух коштів, охоплюючи при цьому процес основної (статутної) діяльності установ державного сектору. Метою обліку розрахунків з підзвітними особами є формування для внутрішніх і зовнішніх користувачів облікової інформації про суму поточної заборгованості та строки її погашення. Об'єктом обліку є заборгованість за розрахунками з підзвітними особами, а суб'єктом - працівники бухгалтерії. Доведено, що витрати на відрядження належать до інших необмінних операцій та впливають на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду в установах державного сектору. Зазначено обов'язкові пункти, які повинні міститися у наказі про службове відрядження. Розглянуто порядок приймання фінансовою службою установи державного сектору авансового звіту про витрачені підзвітні суми та повернення підзвітною особою залишку авансу. Наведена типова кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку розрахунків з підзвітними особами в установах державного сектору та методика їх відображення у системі фінансової звітності. Дослідження методики ведення бухгалтерського обліку з підзвітними особами дає можливість зробити висновок, що раціональна організація обліку розрахунків з підзвітними особами потребує детальної інформації по кожному етапу облікового процесу.

Ключові слова: підзвітні особи, службове відрядження, установа державного сектору, кореспонденція рахунків, організація обліку.

JEL Classification: M41

Absztrakt. A tanulmány meghatározza a közszféra intézményeiben a beszámolóköteles személyekkel való elszámolások számvitelének módszertani szempontjait. A tudományos munkák és jogszabályok elemzése alapján meghatározásra kerül a „beszámolóköteles személyek” definíció. A tanulmány ismerteti a „kiküldetés” és az „utazó munka” fogalmak megkülönböztetésének szempontjait. Feltárára kerül a „kiküldetés” fogalma, annak a közszféra intézményben történő dokumentálási eljárása. Meghatározásra és jellemzésre kerül a közszféra intézményeiben a beszámolóköteles személyekkel való elszámolások számvitelének tárgya, célja, objektuma, alanya és feladatai. A beszámolóköteles személyekkel való elszámolások számviteli rendszerének tárgya az elszámolási viszonyok gazdasági tranzakciói, amelyek meghatározzák a pénzeszközök mozgását,



miközben lefedik a közszféra intézményeinek fő (jogszabályi) tevékenységi folyamatát. A beszámolóköteles személyekkel való elszámolás számvitelének célja a számviteli információ biztosítása az aktuális tartozás összegéről, annak visszafizetési feltételeiről belső és külső felhasználók számára. Számvitel objektuma a beszámolóköteles személyekkel szembeni kötelezettség, alanya pedig a könyvelőség személyzete. A tanulmány bizonyítja, hogy a kiküldetési költségek az „egyéb nem csereügyletek” közé tartoznak, és a közszféra intézményeiben befolyásolják a költségvetés végrehajtásának pénzügyi eredményét a beszámolói időszakban. Meghatározásra kerülnek azok a kötelező pontok, amelyeket a kiküldetési rendeletnek tartalmaznia kell. Bemutatásra kerül a pénzügyi szolgálat által elfogadásra kerülő eljárás, mely az elszámolható összegekre vonatkozó előlegjelentést, valamint az előleg egyenlegének beszámolóköteles személy általi visszafizetést tartalmazza. A tanulmány a beszámolóköteles személyekkel való elszámolások számvitelének tipikus kontírozásait, azok pénzügyi beszámolási rendszerben való kimutatásának módszertanát mutatja be a közszféra intézményeiben. A beszámolóköteles személyekkel való elszámolások számviteli módszertanának tanulmányozása arra következtet, hogy a beszámolóköteles személyekkel való elszámolások számvitele ésszerű megszervezése részletes tájékoztatást igényel a számviteli folyamat minden egyes szakaszában.

Kulcsszavak: beszámolóköteles személyek, kiküldetés, közszféra intézményei, kontírozás, számvitel szervezése.

Abstract. The article highlights the methodical aspects of the reflection in the accounting system of settlements with accountable persons in public sector institutions. Based on the analysis of scientific works and the legal framework, the definition of the concept of "responsible persons" has been specified. Aspects of distinguishing between the concepts of "business trip" and "traveling nature of work" are given. The concept of "business trip" and the procedure for its documentation in a public sector institution are highlighted. The subject, purpose, object, subject and tasks of the organization of accounting of settlements with accountable persons in public sector institutions were defined and characterized. The subject of the system of accounting for settlements with accountable persons is the economic transactions of settlement relations that determine the movement of funds, while covering the process of the main (statutory) activity of public sector institutions. The purpose of accounting for settlements with accountable persons is the formation of accounting information for internal and external users about the amount of current debt and its maturity status. The object of accounting is debt due to settlements with accountable persons, and the subject is accounting employees. It has been proven that travel expenses belong to other non-exchange transactions and affect the financial result of the implementation of the budget for the reporting period in public sector institutions. Mandatory items that must be included in the business trip order are specified. The procedure for the acceptance by the financial service of the public sector institution of the advance report on the spent accountable amounts and the return of the balance of the advance by the accountable person was considered. The typical correspondence of accounting accounts for the accounting of settlements with accountable persons in public sector institutions and the method of their display in the financial reporting system are presented. The study of the methodology of accounting with accountable persons makes it possible to conclude that the rational organization of accounting of settlements with accountable persons requires detailed information on each stage of the accounting process.

Key words: accountable persons, business trip, public sector institution, account correspondence, accounting organization procedure.

Постановка проблеми. Для здійснення безперебійної діяльності та виконання основних функцій установою державного сектора виникають питання, які притаманні розрахункам з підзвітними особами. Методика обліку розрахунків з підзвітними особами пов'язана із поняттям підзвітних осіб та авансів, виданих підзвіт, розрахунків з дебіторами та кредиторами, службовими відрядженнями. Облік розрахунків з підзвітними особами є досить громіздким та

відрізняється великою кількістю інформації та підтвердних первинних документів. Оскільки розрахунки з підзвітними особами відображаються у фінансовій та бюджетній звітності установи, то на них варто звернути особливу увагу й запобігти бюджетному правопорушенню.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням та дослідженням питання розрахунків з підзвітними особами займалися різні дослідники та науковці такі як: П. Й. Атамас, М. Д. Білик, М. Я. Дем'яненко, О. О. Дорошенко, Г. Г. Кірейцев, В. С. Лень, С. О. Левицька, М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, С. В. Свірко, В. В. Сопко та інші. Майже всі з перерахованих вище дослідників розглядали саме розрахункову проблему в цілому і приділяють увагу у своїх дослідженнях саме розрахункам з підзвітними особами. Зазначеними дослідниками не досліджувалася у повній мірі методика обліку розрахунків з підзвітними особами в установах державного сектору. Водночас, категорія «підзвітні особи» теж заслуговує глибинного дослідження зважаючи на ряд суперечностей в обліковому відображенні на перший погляд однозначних операцій. Організаційний процес даних розрахунків спирається на нормативно-правову базу, включає особливості розрахунків з підзвітними особами в установах державного сектору, 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.

Формулювання цілей статті. Метою статті є поглиблення теоретичних, організаційно-методичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення системи організації обліку розрахунків з підзвітними особами в установах державного сектору.

Виклад основного матеріалу дослідження. Законодавці досі не запропонували визначення поняття «підзвітна особа» у своїх нормативно-правових актах. Опрацювавши спеціальну, навчальну літературу, довідкові видання, систематизовано визначення різних авторів поняття «підзвітні особи», що представлено у табл. 1.

Проаналізувавши викладений у табл. 1. матеріал, вважаємо, що під підзвітними особами варто розуміти працівників, яким роботодавець видав грошові кошти для виконання будь-якого господарського доручення. Наприклад, на придбання товарно-матеріальних цінностей, робіт або послуг. Також до них можна віднести працівників, які витратили власні кошти на закупівлю, а лише згодом отримали від підприємства відшкодування здійснених витрат.

Одним із основних обов'язків працівника є виконання розпорядження власника, що не суперечить умовам укладеного трудового договору (контракту) та посадовим обов'язкам працівника, зокрема і про поїздку у службове відрядження. А отже, керівник установи державного сектору має право відрядити працівника для вирішення службових питань. Але при цьому працівнику необхідно відшкодувати витрати та надати інші компенсації, пов'язані зі службовим відрядженням.

Сьогодні вимагає від працівників бухгалтерських служб чіткого орієнтування у особливостях визнання «відрядження» та «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.

Таблиця 1.

Розкриття терміну «підзвітні особи» в літературних джерелах

Автор	Визначення терміну
Бутинець Ф., Олійник О., Шигун М., Шулепова С. [1]	Підзвітними особами вважаються працівники підприємства, які отримали авансом готівку з каси на відрядження, господарські витрати тощо
Лень В. С. [2]	Підзвітні особи – працівники підприємства, які отримали авансом готівку (в обмежених розмірах) з каси на відрядження, господарські витрати тощо
Сопко В. В., Завгородній В. П. [3]	Підзвітними особами вважаються працівники, які отримали у касі гроші авансом і зобов’язані за них відзвітувати. Підзвітні суми використовують на оплату витрат на службові відрядження, на адміністративно-господарські та операційні потреби
Коблянська О. [4]	Підзвітними особами вважаються робітники і службовці підприємства, які одержали аванс під звіт. Гроші під звіт можуть бути видані на витрати, пов’язані з відрядженням, на придбання різних матеріальних цінностей, поштові, телеграфні послуги тощо
Борисов А. [5]	Підзвітні особи – особи, які отримали грошові суми під звіт для майбутніх платежів
Гресь Н. [6]	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

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



Рис. 1. Аспекти розмежування категорій «відрядження» та «роз’їзний характер робіт»

Поняття службового відрядження наведено в Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон, в якій зазначено, що «службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника 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)» [7].

Визначення кількості днів відрядження для виплати добових проводиться з урахуванням дня вибуття у відрядження й дня прибуття до місця постійної роботи.

При поверненні з відрядження працівник подає в бухгалтерію Звіт про використання коштів виданих на відрядження чи під звіт, так званий – авансовий звіт.

Бухгалтер установи державного сектору у Звіті перевіряється: наявність усіх необхідних реквізитів:

- правильність кореспонденції рахунків зі списання витрат на відрядження;
- відповідність даних Меморіального ордеру № 8 «Накопичувальна відомість по розрахунках з підзвітними особами» даним звітів, а даних аналітичного обліку (меморіального ордеру № 8) – даним Головної книги.

Витрати на відрядження відображаються в бухгалтерському обліку на дату затвердження керівником підприємства авансового звіту.

Предметом системи обліку розрахунків з підзвітними особами є господарські операції розрахункових відносин, що спричиняють рух коштів, при цьому охоплюється процес основної (статутної) діяльності установи державного сектору.

Метою ведення обліку розрахунків з підзвітними особами є формування для внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації щодо розмірів поточної заборгованості та термінів її погашення.

Об'єктом бухгалтерського обліку є заборгованість по розрахунках з підзвітними особами, а суб'єктом – працівники бухгалтерської служби.

Завданням організації обліку розрахунків з підзвітними особами в уставах державного сектору є надання повної, достовірної та прозорої інформації про заборгованість, а саме:

- 1) розподіл обов'язків між обліковими працівниками, відповідальними за ведення обліку з підзвітними особами;
- 2) своєчасне та достовірне відображення в обліку операцій розрахунків з підзвітними особами;
- 3) забезпечення правильного та повного документального оформлення виникнення зобов'язань перед підзвітними особами;
- 4) своєчасне та повне відображення розрахунків з підзвітними особами на рахунках бухгалтерського обліку;
- 5) представлення на основі отриманого масиву опрацьованої інформації показників стосовно розрахунків з підзвітними особами у бюджетній, фінансовій та управлінській звітності установи державного сектору з метою задоволення потреб зацікавлених користувачів;
- 6) уможливлення прогнозування та планування видатків на основі облікової



інформації про розрахунки з підзвітними особами.

Постановою Кабінету Міністрів України «Про ефективне використання державних коштів» [8] встановлено специфічні заходи щодо економії державних коштів. Зокрема, згідно згаданого документа має бути забезпечено мінімізацію витрат на службові відрядження оптимізацією кількісного складу відряджених працівників та строку їх перебування за кордоном, зменшенням витрат на оплату проїзду, наймання житла та інших витрат, пов'язаних із відрядженням, а також впровадженням пропозицій, що відображені у звіті про закордонні відрядження, у сфері діяльності відповідного органу. Тож відряджати працівника є сенс лише за обґрунтованої необхідності.

Одним з обов'язкових пунктів, що має міститись у наказі на відрядження, є джерело фінансового забезпечення витрат на відрядження. Такими джерелами можуть бути:

- кошти загального фонду;
- кошти спеціального фонду (благодійні внески, гранти міжнародних фондів тощо);
- кошти сторони, яка приймає.

Розрахунки з підзвітними особами обліковують на субрахунку 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами» до синтетичного рахунку 21 «Поточна дебіторська заборгованість».

Рахунок 21 призначений для обліку й узагальнення інформації про дебіторську заборгованість, що виникає протягом звичайної діяльності і погашення якої очікується протягом 12 місяців з дати балансу.

За дебетом рахунку 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами» відображається визнання поточної дебіторської заборгованості перед підзвітними особами, а за кредитом – її визнання, списання. Відповідно до Порядку № 1219 [36] на цьому субрахунку ведуть облік за розрахунками з працівниками суб'єкта державного сектору за виданий аванс на господарські потреби або видатки на відрядження. Видачу коштів на господарські потреби або видатки на відрядження підзвітним особам відображають як збільшення заборгованості. Прийняття авансового звіту про витрачені підзвітні суми та повернення підзвітною особою залишку авансу в касу відображають як зменшення такої заборгованості.

Підзвітні суми мають цільове призначення, і їх слід витратити з метою, на яку вони видані, згідно з кодами бюджетної класифікації. У разі наявності в підзвітних осіб залишку непогашеної заборгованості за попередніми сумами видачу нових сум під звіт не здійснюють. Оплатити службові відрядження потрібно за кодом економічної класифікації видатків 2250 «Видатки на відрядження».

Типова кореспонденція рахунків для відображення розрахунків з підзвітними особами наведена у табл. 2.

Розрахунки з підзвітними особами відображаються у фінансовій звітності установи державного сектору. Зокрема:

Форма №1-дс «Баланс». Рядок 1135 визначається як сума сальдо субрахунків 2113 і 2116. Відображається дебіторська заборгованість за

розрахунками з постачальниками та підрядниками у разі попередньої оплати за товари, роботи і послуги, видані аванси на господарські потреби, відрядження.

Таблиця 2.

Типова кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з підзвітними особами в установах державного сектору

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Видано готівку з каси	2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»	2211 «Готівка у національній валюті» 2313 «Реєстраційні рахунки»
2	Прийнято авансовий звіт про витрачені підзвітні суми	15 «Виробничі запаси» 1812 «Малоцінні та швидкозношувальні предмети» 1816 «Інші нефінансові активи» 8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»
3	Відшкодовано перевитрати понад виданий аванс	2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»	2211 «Готівка у національній валюті» 2313 «Реєстраційні рахунки»
4	Підзвітна особа повернула залишок невикористаного авансу	2211 «Готівка у національній валюті» 2313 «Реєстраційні рахунки»	2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»

Форма №2-дс «Звіт про фінансові результати». Рядок 2250 «Інші витрати за обмінними операціями». Відображаються витрати, що обліковуються на субрахунку 8411, у тому числі за кодом економічної класифікації 2250 – витрати на відрядження. Установа державного сектору показує суму витрат, списаних в останній день звітнього кварталу записом:

Дт 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»

Кт 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».

Висновки і перспективи подальших досліджень. Дослідження методики організації обліку з підзвітними особами надає можливість дійти висновку, що раціональна організація бухгалтерського обліку розрахунків з підзвітними особами потребує деталізації інформації за кожним етапом облікового процесу.

Розрахунки з підзвітними особами в установах державного сектору відображають у Меморіальному ордері №8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами», записи в якому здійснюють лінійно-позиційним методом, поєднуючи синтетичний та аналітичний облік. При цьому



методі в одному рядку записують як суму виплати окремій підзвітній особі, так і суму витрат згідно із затвердженим авансовим звітом, виводять залишок па кінець звітної періоду за підзвітною особою або за установою. Загальні підсумки накопичувальної відомості (за вирахуванням операцій з руху коштів у касі) переносять до книги «Журнал-головна», а далі до фінансової звітності.

Перелік використаних джерел

1. Бутинець Ф. Ф., Олійник О. В., Шигун М. М., Шулєпова С. М. Організація бухгалтерського обліку : навч. посібник. Житомир: ЖІТІ, 2001. 576 с.
2. Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку : навч. посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.
3. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. Київ: КНЕУ, 2004. 411 с.
4. Коблянська О. І. Фінансовий облік : навч. посібник. Київ: Знання, 2007. 471 с.
5. Борисов А. Б. Большой экономический словарь. Москва: Книжный мир, 2003. 895 с.
6. Гресь Н. Щодо змісту звіту підзвітної особи. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. №2. С. 25–28.
7. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон: Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 №59. Дата оновлення 15.09.2013.04.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98> (дата звернення 25.05.2022).
8. Про ефективне використання бюджетних коштів : Постанова Кабінету Міністрів України від 11.10.2016 №710. Дата оновлення : 23.02.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/710-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення 25.05.2022)

References

1. Butynets F. F., Oliinyk O. V., Shyhun M. M., Shulepova S. M. Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku : navch. posibnyk. Zhytomyr: ZhITI, 2001. 576 s. [in Ukrainian].
2. Len V. S. Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku : navch. posibnyk. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, 2006. 696 s. [in Ukrainian].
3. Sopko V. V., Zavorodnii V. P. Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku, ekonomichnoho kontroliu ta analizu : pidruchnyk. Kyiv: KNEU, 2004. 411 s. [in Ukrainian].
4. Koblianska O. I. Finansovyi oblik : navch. posibnyk. Kyiv: Znannia, 2007. 471 s. [in Ukrainian].
5. Borysov A. B. Bolshoi ekonomicheskii slovar. Moskva: Knyzhnyi mir, 2003. 895 s. [in Ukrainian].
6. Hres N. Shchodo zmistu zvituu pidzvitnoi osoby. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*. 2011. №2. S. 25–28. [in Ukrainian].
7. Instruktziia pro sluzhbovi vidriadzhennia v mezhakh Ukrainy ta za kordon: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 13.03.1998 №59. Data onovlennia 15.09.2013.04.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98> (accessed: 25.05.2022) [in Ukrainian].
8. Pro efektyvne vykorystannia biudzhetykh koshtiv : Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 11.10.2016 №710. Data onovlennia : 23.02.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/710-2016-%D0%BF#Text> (accessed: 25.05.2022) [in Ukrainian].