



Контрольні дії представлені процедурами, за допомогою яких здійснюється порівняння показників з нормами. На нашу думку, оптимальний набір процедур контролю витрат підприємства викладений в міжнародному стандарті аудиту 500 «Аудиторські докази» [1].

До них відносяться:

- перевірка записів або документів;
- запити;
- підтвердження;
- перерахування;
- аналітичні процедури.

Найбільш корисним для оцінювання структури, динаміки та ефективності витрат може стати застосування аналітичних процедур, які охоплюють дослідження важливих зв'язків між фінансовими в не фінансовими даними, подальше вивчення визначених відхилень та зв'язків, перспективну оцінку обсягу, структури та рівня витрат.

Таким чином можна зробити висновок, що система контролю витрат включає в себе сукупність умов організаційного та методичного характеру, що сприяють досягненню основної мети - постачання системи управління інформацією, необхідною для прийняття економічно обґрунтованих рішень у сфері управління витратами підприємства.

#### Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти аудиту, впевненості та етики: Видання 2004 року. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ СТАТУС», 2004. – 1028 с.
2. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : наказ МФУ від 31 грудня 1999 р. N318 – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> – Законодавство України.
3. Про затвердження методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності [Текст] : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22 травня 2002 р. № 145 / сторінка «Законодавство України» сайту Верховної Ради. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>. – Заголовок з екрана.

**Іванечко Ю.М.**

кандидат економічних наук, старший викладач  
Тернопільський національний економічний університет,  
м. Тернопіль, Україна

### **ДО ПИТАННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ВАЛЮТНИХ ОПЕРАЦІЙ В ОБЛІКУ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ**

З кожним роком установи державного сектору економіки все більше асимілюються в ринкові процеси, в міжнародну економіку. Нестача коштів у державному секторі зумовлює розпорядників бюджетних коштів шукати власні джерела надходжень. Все більше коштів надходить для розвитку державного сектору у вигляді грантів, благодійних внесків, в т.ч. і з-за кордону. У зв'язку з цим, розпорядники бюджетних коштів все частіше починають використовувати в господарській діяльності валютні кошти.

Іноземна валюта може надходити в бюджетну установу як:

- виручка від продажу виробленої продукції (робіт, послуг),
- благодійна (гуманітарна, спонсорська) допомога отримана з-за кордону,
- куплена на міжбанківському валютному ринку.



Вибуває іноземна валюта внаслідок:

- проведення розрахунків з нерезидентами за придбання товарів (виконання робіт, отримання послуг),
- видачі підзвітним особам для закордонних відряджень,
- благодійна (гуманітарна, спонсорська) допомога надана за кордон,
- нестачі,
- продажу на міжбанківському валютному ринку.

Для правильного відображення в бухгалтерському обліку операцій з валютою слід звернутися до Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами (далі – Типова кореспонденція) [1].

На жаль, Типова кореспонденція не дає повної інформації стосовно обліку валютних коштів в бюджетних установах. Зокрема, у зазначеному документі регламентовано:

- порядок обліку операцій з придбання валюти – рядки 5.15 – 5.17;
- порядок обліку операцій з валютою підзвітними особами – рядок 5.14;
- порядок обліку операцій з благодійною (гуманітарною, спонсорською) допомогою в іноземній валюті – рядки 5.5, 5.6;
- порядок обліку нестачі іноземної валюти – рядки 5.18, 5.19;
- порядок обліку курсових різниць – рядки 5.21, 5.22;
- порядок обліку розрахунків з покупцями від реалізації виробленої продукції (робіт, послуг) та з постачальниками за придбання товарів (робіт, послуг).

Проте, в Типовій кореспонденції зовсім відсутній порядок обліку операцій з продажу валютних коштів.

Аналізуючи практику використання валютних коштів у бухгалтерському обліку в табл. 1 показано кореспонденцію рахунків, яку слід використовувати при продажу іноземної валюти у контексті (позиції) Типової кореспонденції.

Також, у Типовій кореспонденції рахунків для обліку операцій пов'язаних з купівлею-продажем іноземної валюти застосовується субрахунок 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість», наприклад «перераховано кошти установі банку для придбання іноземної валюти» – Дт 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість» Кт 2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки» або кореспонденція відображена у п. 1 табл. 1.

Таблиця 1

### Кореспонденція рахунків з обліку продажу валюти

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Перерахування іноземної валюти установі банку для продажу	2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку»
2	Проведення розрахунків з установою банку з продажу іноземної валюти:		
	зарахована національна валюта від продажу	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»
	списана вартість послуги за продаж валюти	8013 (8023), 8113 (8123) «Матеріальні витрати», 8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»



Проте, більш доцільним було б застосування пари субрахунків 2215 (2225) «Грошові кошти в дорозі у національній валюті», 2216 (2226) «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» по аналогії із субрахунками 333 «Грошові кошти в дорозі у національній валюті», 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2].

Зазначена вище позиція обумовлена тим, що:

- здійснюючи продаж іноземної валюти суб'єктом державного сектору подається до обслуговуючого банку доручення на продаж іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку України з наступним зарахуванням сум у гривнях на поточний рахунок суб'єкта;

здійснюючи купівлю іноземної валюти суб'єктом державного сектору подається до обслуговуючого банку доручення на купівлю іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку України з наступним зарахуванням сум в іноземній валюті на поточний (валютний) рахунок суб'єкта.

Таким чином, більш доцільно було б трактувати такі кошти як кошти в дорозі – грошові кошти, що належать підприємству, але ще не зараховані на його поточний чи інший рахунок. Натомість, в державному секторі економіки коштами в дорозі вважаються кошти, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні/поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці.

Також, у відповідності до Рекомендацій щодо співставлення статей балансу і субрахунків бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів (далі – Рекомендації) [3] – кошти, що передані для купівлі іноземної валюти чи іноземна валюта передана на продаж відображається у вигляді сальдо за субрахунком 2117 (2128) у р. 1150 «Інша поточна дебіторська заборгованість». Проте, більш доцільним було б відображення цих коштів у р. 1163 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у установах банків» для національної валюти в дорозі та р. 1165 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у іноземній валюті» для іноземної валюти в дорозі.

Таким чином, з метою удосконалення методики ведення бухгалтерського обліку в державному секторі економіки слід:

- 1) доповнити Типову кореспонденцію операціями з бухгалтерського обліку продажу валюти у відповідності до кореспонденції відображеної в табл. 1;
- 2) доповнити понятійний зміст «грошові кошти в дорозі» новим текстом і викласти його наступним чином – «ведеться облік коштів, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні/поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці, а також інші грошові кошти, що належать підприємству, але ще не зараховані на його поточний чи інший рахунок, в т.ч. передані банку з метою конвертації»;
- 3) внести зміни у Типову кореспонденцію рахунків у частині заміни субрахунку 2117 (2128), що використовується в обліку операцій з іноземною валютою на субрахунки 2215 (2225) та 2216 (2226);

#### Список використаних джерел

1. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. Наказ. – 29.12.2015. – № 1219. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>;
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів