

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ



ACCOUNTING AND TAXATION

Гресь Наталія, Недоступ Катерина. Типова форма звіту підзвітної особи: призначення, об'єктивний аналіз реквізитів. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2024. Випуск 1-2. С. 7-18.

DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2024.01-02.007>

УДК 657: 336.22

JEL Classification H 20, K 34, M 40, M 41

Гресь Наталія

к. п. н., доцент

доцент кафедри міжнародних відносин і аудиту
Національний технічний університет «Дніпровська політехніка»
м. Дніпро, Україна

E-mail: Hres.N.L@nmu.one

ORCID: 0000-0003-2897-714X

Недоступ Катерина

д-р філос. (право), регіональний координатор взаємодії з громадськістю
Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини
у Дніпропетровській області

E-mail: nedostupkateryna@gmail.com

ORCID: 0000-0003-0122-7007

ТИПОВА ФОРМА ЗВІТУ ПІДЗВІТНОЇ ОСОБИ: ПРИЗНАЧЕННЯ, ОБ'ЄКТИВНИЙ АНАЛІЗ РЕКВІЗИТІВ

Анотація

Вступ. Фізична особа, котра перебуває у трудових відносинах з роботодавцем або є членом керівного органу підприємства (установи), має звітувати за витрачені кошти під час відрядження чи виконання іншого службового доручення. Метою статті є обґрунтування призначення звіту підзвітної особи в бухгалтерському обліку; розробка пропозицій з удосконалення типової форми цього документа, на основі ретроспективного аналізу його реквізитів.

Методи. У ході дослідження використано такі методи наукового пізнання: контент- і ретроспективний аналіз, історико-системний та логічні методи; застосовано аргументацію.

Результати. Внаслідок ретельного розгляду процесу трансформації типової форми звіту підзвітної особи виокремлено періоди коли додатковий реквізит цього документа у зв'язку із переміною ставки податку з доходів фізичних осіб набував нової редакції із запізненням. Звіт підзвітної особи характеризувано як внутрішній, разовий, виправдувальний, зведений документ бухгалтерського обліку. Опрацьовано реквізити типової форми цього документа; висловлено критичні зауваження та розроблено пропозиції щодо їхнього змісту. Підкреслено, що згідно чинного законодавства, у складі обов'язкових реквізитів документа мають бути: 1) назва суб'єкта

господарювання, від імені якого його складено; 2) код ЄДРПОУ / реєстраційний номер облікової картки платника податків / серія та номер паспорта (з належною відміткою); 3) підзвітна особа (прізвище, ініціали) та її реєстраційний номер облікової картки платника податків / серія та номер паспорта (з належною відміткою). Наголошено, що додатковий реквізит типової форми звіту має містити не тільки алгоритм обчислення суми податку на доходи фізичних осіб, а й військового збору.

Перспективи. Критичного аналізу потребує законодавчо встановлений порядок складання звіту про використання коштів / електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт.

Ключові слова: звіт підзвітної особи, надміру витрачені кошти, залишок підзвітної суми, реквізити документа.

Вступ.

Працівник (або член керівних органів підприємства/установи/ організації), який одержав від суб'єкта господарювання під звіт кошти для майбутніх видатків (на витрати, пов'язані зі службовим відрядженням, та/або на адміністративно-господарські витрати) зобов'язаний звітувати йому про їх використання. До 13.07.2023 р. усі підзвітні особи на підставі відповідних підтвердних документів заповнювали звіт типової форми (далі – звіт підзвітної особи / звіт). У зміст останньої, а також до офіційно затвердженого порядку її заповнення неодноразово вносилися зміни. Одразу після їх появи у періодичних виданнях для бухгалтерів друкують рекомендації щодо заповнення реквізитів звіту підзвітної особи, наводять приклад оформлення цього документа.

Міністерство фінансів України (МФУ), видавши 09.05.2023 р. наказ № 239, у черговий раз внесло зміни до форми звіту підзвітної особи та порядку його заповнення. Відповідно, змінилося призначення цього документа в бухгалтерському обліку. Тепер звіт, за встановленою МФУ формою, складається й подається тільки у випадку одержання підзвітною особою оподаткованого доходу під час відрядження або виконання іншого службового доручення (окремих цивільно-правових дій).

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Сучасні науковці (В. С. Белозерцев, Д.В. Савченко [1], О. Откаленко [2, с. 240–247], С.В. Сирцева, Ю. Ю. Чебан, І. М. Браславська [3, с. 189–196] та ін.) працюють над удосконаленням системи організації та контролю розрахунків з підзвітними особами. Натомість реквізити типової форми звіту підзвітної особи, незважаючи на те, що деякі з них є спірними, залишаються поза колом їхніх наукових інтересів.

Мета.

Метою статті є обґрунтування призначення звіту підзвітної особи в бухгалтерському обліку; розробка пропозицій з удосконалення типової форми цього документа, на основі ретроспективного та змістовного аналізу його реквізитів.

Методологія дослідження.

Для цього опрацьовано накази про затвердження форми звіту підзвітної особи та внесення до неї змін; простежено хронологію їх видання державними органами виконавчої влади; проаналізовано реквізити цього документа бухгалтерського обліку; сформульовано й обґрунтовано пропозиції щодо їх удосконалення.

Методологічною основою дослідження стали положення про системний підхід, про єдність теорії та практики; концепція суворого й неухильного дотримання законодавства під час розробки, затвердження й практичного застосування форм бухгалтерських документів. Інформаційну базу дослідження становили нормативно-правові акти, що визначають засади регулювання, організації, порядку ведення бухгалтерського обліку розрахунків з підзвітними особами, доробок вітчизняних учених у цій сфері.

Для досягнення поставленої мети використано такі методи наукового пізнання: контент-аналіз – у процесі опрацювання нормативно-правових актів; історико-системний метод,

ретроспективний аналіз – для вивчення трансформації форми звіту підзвітної особи й призначення цього документа; проведено формальну перевірку типової форми звіту підзвітної особи – для детального вивчення обов'язкових і додаткових реквізитів; застосовано логічні методи – аби обґрунтувати і сформулювати висновки за результатами дослідження, пропозиції щодо змісту реквізитів звіту про використання коштів / електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт, аргументацію – для підтвердження їхньої істинності.

Результати.

До 2004 р. під час документування розрахунків з підзвітними особами використовували авансовий звіт (типові форми № 807 і № 286). 19.09.2003 р. Державна податкова адміністрація (ДПА) України видала наказ № 440 «Про затвердження форми Звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, та Порядку складання вказаного Звіту» [4], який набув чинності з 01.01. 2004 р. (табл. 1).

Таблиця 1. Правові підстави внесення змін до типової форми звіту підзвітної особи та порядку його заповнення

Центральний орган виконавчої влади, що видав наказ	Дата, номер наказу	Форма документа	
		назва	строк чинності
Державна податкова адміністрація України	19.09.2003 № 440	Звіт про використання коштів, <i>наданих</i> на відрядження або під звіт	01.01.2004–31.01.2011
	23.12.2010 № 996		31.01.2011–25.01.2013
Міністерство фінансів України	05.12.2012 № 1276	Звіт про використання коштів, <i>виданих</i> на відрядження або під звіт	25.01.2013–04.02.2014
Міністерство доходів і зборів України	24.12.2013 № 845		04.02.2014–06.11.2015
Міністерство фінансів України	28.09.2015 № 841		06.11.2015–19.04.2016
	10.03.2016 № 350		19.04.2016–13.07.2023
	09.05.2023 № 239	Звіт про використання коштів / <i>електронних грошей</i> , <i>виданих</i> на відрядження або під звіт	з 13.07.2023 й дотепер

* Тут і далі у табл. курсив авт.

Джерело: упорядковано авторами на основі нормативно-правових актів [4–10].

В основу нового документа було покладено типову форму, згаданого вище авансового звіту та введено три нові реквізити: «ідентифікаційний код за ЄДРПОУ» підприємства, «ідентифікаційний номер» фізичної (підзвітної) особи, «розрахунок штрафу та суми утриманого податку за несвоєчасно повернуті витрачені кошти на відрядження або під звіт»; водночас обов'язок підтвердження доцільності проведеної витрати перекладено з головного бухгалтера на керівника підприємства. Ця форма документа проіснувала 7 років. Її змінив «Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт», зразок якого було затверджено наказом ДПА України від 23.12.2010 р. № 996 [5].

Помічено (див. табл. 1), що з 25.01.2013 р. до 19.04.2016 р. зміни до форми звіту вносилися тричі. При цьому в ній мінявся лише гриф затвердження документа, а в останній раз (наказ МФУ від 28.09.2015 р. № 841 [8]) – і розрахунок суми податку «при неповерненні суми надміру витрачених коштів протягом звітного місяця, на який припадає граничний строк повернення», завдяки чому текст цього реквізиту було приведено у відповідність з вимогами п. 164.5 ст. 164 ПКУ [11].

Внаслідок видання Міністерством фінансів України наказу № 350 від 10.03.2016 р. [9] частина тексту типової форми «Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт», що містила формули розрахунку суми податку, знову одержала нову редакцію.

Відомо, що з 01.04.2023 р. на підставі Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо платіжних послуг» [12] набула чинності нова редакція п. 170.9 ст. 170 Податкового кодексу України. Відтоді у тексті цієї частини згаданого кодифікованого правового акта вжито таку назву документа – «Звіт про використання коштів / електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт». Більше ніж через місяць після цієї події МФУ видало наказ № 239 «Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 28 вересня 2015 року № 841» [10], з дня офіційного опублікування якого в бухгалтерському обліку вперше з'явився документ з такою назвою. І саме тому, тільки з 13.07.2023 р. усі суб'єкти господарювання почали використовувати типову форму «Звіт про використання коштів / електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт». З вищевикладеного випливає, що у тесті п. 35 Закону України № 2888-IX [12] і чинний з 01.04.2023 до 13.07.2023 р. редакції п. 170.9 ст. 170 ПКУ [11] вжито неіснуючу назву документа, невизначене у податковому законодавстві поняття, що свідчить про порушення вимог законодавчої техніки.

Під час опрацювання змісту форм звіту (табл. 1) помічено, що внесення до них деяких змін було продиктовано переміною ставки податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) (табл. 2).

Таблиця 2. Редагування тексту типової форми звіту підзвітної особи через зміну ставки ПДФО

Дата зміни ставки ПДФО	Наказ про внесення змін до форми звіту		
	центральный орган виконавчої влади, що видав	дата і номер	набрання чинності
01.01.2011	ДПА України	23.12.2010 № 996	31.01.2011
01.01.2015	МФУ	28.09.2015 № 841	06.11.2015
01.01.2016		10.03.2016 № 350	19.04.2016

Джерело: систематизовано авторами на основі нормативних документів [5; 8; 9; 11].

Як бачимо (табл. 2), ДПА України у 2010 р. заздалегідь (до набрання чинності ПКУ) видала наказ № 996 «Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання» [5]. Однак його реєстрація в Міністерстві юстиції України й публікація в офіційному виданні тривали більше місяця. Міністерство фінансів України, навпаки, двічі (табл. 2) зволікало з прийняттям рішення про редагування тексту форми звіту в зв'язку із зміною ставки ПДФО.

Через нерозторопність відповідних посадових осіб з ДПА України і МФУ з 01.01–31.01.2011 р., 01.01–06.11.2015 р., 01.01–19.04.2016 р. бракувало належних типових форм звіту про використання коштів під час виконання службового доручення. З огляду на те, що процедура справляння податків встановлюється виключно ПКУ [11, п. 7.3 ст. 7], під час оподаткування суми надміру витрачених і неповернених протягом встановленого строку коштів бухгалтери зобов'язані застосувати ставку ПДФО, встановлену нормою п. 167.1 ст. 167 цього кодифікованого правового акта. Отже, у вищезазначені періоди у разі потреби вони були вимушені виправляти розмір ставки податку, наведений у тексті форми документа, що була затверджена центральним органом виконавчої влади.

До речі, П. Я. Хомин теж відзначив, що іноді «фіскальні нововведення не супроводжуються синхронним обліковим методичним забезпеченням» [13, с. 7].

Для недопущення в подальшому подібних ситуацій Міністерству фінансів України необхідно ретельніше опрацьовувати проекти законів про внесення змін до ПКУ. Виконання цієї рекомендації сприятиме вчасному виданню відомчих актів, що регулюють питання бухгалтерського обліку, які виникають унаслідок удосконалення податкових норм.

Вище вже йшлося про те, що кожен працівник, котрий одержав кошти для виконання завдання, зміст якого викладено у наказі чи розпорядженні керівника, зобов'язаний надати первинні документи, що підтверджують їх витрачання за призначенням, та повернути залишок підзвітної

суми. Коротка економічна характеристика звіту про використання коштів під час виконання службового доручення, який у встановлені законом терміни підзвітна особа має подати до бухгалтерії, наведено в табл. 3.

Таблиця 3. Характеристика звіту підзвітної особи, як документа бухгалтерського обліку

Ознака	Вид документа	Коментар
За місцем складання	Внутрішній	Документ, який складається на даному підприємстві
За призначенням	Виправдувальний (або виконавчий)	Документ, у якому знаходять свій відбиток закінчені господарські операції, тобто встановлюється виконання працівником наказу / розпорядження керівника
За ступенем узагальнення облікової інформації	Зведений	Документ, що узагальнює данні первинних документів, які підтверджують витрати грошей; складається для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів
За способом використання	Разовий	Документ на одну або кілька операцій, що заповнюється в один робочий прийом, та після затвердження його керівником підприємства є підставою для бухгалтерських записів

Джерело: складено авторами.

У звіті стосовно конкретної підзвітної особи узагальнюють таку облікову інформацію: 1) наявність і рух підзвітних коштів (одержано, витрачено, залишок, перевитрата); 2) сума документально підтверджених витрат, понесених під час виконання службового доручення (відрядження, інших цивільно-правових дій); 3) дата виникнення й розмір дебіторської чи кредиторської заборгованості та відомості про її погашення; 4) сума податку, що підлягає утриманню у встановленому законом порядку. За допомогою цього документа можна легко проконтролювати: 1) доцільність понесених витрат і дотримання встановлених їх норм (обмежень); 2) своєчасність подання звіту в бухгалтерію й повернення залишку підзвітної суми; 3) погашення кредиторської заборгованості (відшкодування перевитрати коштів); 4) правильність обчислення суми податку тощо.

Отже, звіт підзвітної особи – це внутрішній, разовий, виправдувальний, зведений документ бухгалтерського обліку. Типова форма цього документа окрім обов'язкових реквізитів може містити додатковий з алгоритмом обчислення податку(ів) / штрафу, що підлягає утриманню / стягненню в установленому законом порядку. Але останній ніяким чином не впливає на основне призначення цього документа в бухгалтерському обліку.

Натомість, завдяки неодноразовій модернізації своєї форми, звіт підзвітної особи поступово перетворився з документа бухгалтерського (фінансового) обліку в документ, який створюється з метою ведення податкових розрахунків; кількість слів у його назві збільшилася з двох (авансовий звіт) до 12 (звіт про використання коштів / електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт), у тому числі й за рахунок стилістично невмотивованої тавтології [«на відрядження» і «під звіт» (з 2003 р. й дотепер), «коштів / електронних грошей» (з 13.07.2023 р. й дотепер)]. Безперечно, назва бухгалтерського документа має бути стислою й відображати сутність господарської операції зафіксованої у ньому. Сучасна ж назва звіту підзвітної особи громіздка, складна для розуміння й важко запам'ятовується.

У типовій формі звіту, яку було розроблено й затверджено ДПА України [4] у зв'язку з набуттям чинності Податковим кодексом України, вперше з'явився реквізит «Податковий агент». При цьому було збережено існуючий у попередній формі документа реквізит «Код ЄДРПОУ¹». Обидва зберігалися у пізніше затверджених формах звіту аж до 13.07.2023 р., не корелювали між собою, адже відомо, що «суб'єктами Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України» є юридичні особи та створені ними відокремлені підрозділи [14, п. 2]. Пізніше (з 13.07.2023 р.) реквізит «Код ЄДРПОУ» замінено [10] на «Податковий номер або серія (за наявності) та номер паспорта платника податків» та у двох виносках подано пояснення щодо кожного із його складових.

¹ Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України.

Доцільно звернути увагу авторів форми звіту на те, що згідно з п. 2 ст. 9 розд. III Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [15], п. 2.3 гл. 2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [16] кожен документ має містити «назву підприємства», від імені якого його складено. Серед його обов'язкових реквізитів немає «найменування податкового агента». Для повної ідентифікації суб'єкта господарювання одним з реквізитів документа має бути «Код ЄДРПОУ», адже згідно з п. 7 Положення про Єдиний державний реєстр підприємств та організацій [14] «ідентифікаційний код є обов'язковим для використання в усіх видах звітних та облікових документів суб'єкта і зазначається на його печатках та штампах». Нагадаємо, що код ЄДРПОУ юридичної особи і реєстраційний номер облікової картки платника податків – фізичної особи чи серія (за наявності) та номер паспорта (з належною відміткою) є їхнім (як платника податків) податковим номером [17, п. 2.2 розд. II]. Враховуючи те, що форму звіту підзвітної особи використовують юридичні особи, фізичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці (ФОП), обов'язкові реквізити цього документа, про які йшлося вище, повинні бути такими: «Назва підприємства / ПІБ ФОП» і «Код ЄДРПОУ / реєстраційний номер облікової картки платника податків / серія та номер паспорта (з належною відміткою)».

Для наведення відомостей про підзвітну особу в типовій формі звіту передбачено такі два реквізити: з 01.01.2004 р. до 31.01.2011 р. – «П.І.Б.» й «Ідентифікаційний номер», з 31.01.2011 р. до 13.07.2023 р. – «П.І.Б.» і «Податковий номер (або серія і номер паспорта)», 13.07.2023 р. й дотепер – «Фізична особа – платник податків (підзвітна особа)» і «Реєстраційний номер облікової картки платника податків – фізичної особи або серія (за наявності) та номер паспорта платника податків». Як бачимо, поступово фізична особа, котра звітує за витрачені під час виконання службового доручення кошти (підзвітна особа), стала називатися «фізичною особою – платником податків». Відомо, що економічна сутність таких понять, як «фізична особа – платник податків» і «підзвітна особа» різна, їхні офіційні дефініції [11, ст. 15; 18, п. 1.2 розд. I] не містять однакових істотних ознак. Натомість у чинній формі звіту вони тотожні. Також незрозуміло, чому під час заповнення реквізиту «Фізична особа – платник податків (підзвітна особа)» потрібно вказувати «прізвище, ім'я, по батькові (за наявності)». Хіба підзвітною особою може бути особа без прізвища, ім'я й по батькові? Впевнені, що в звіті достатньо вказувати лише прізвище та ініціали підзвітної особи, адже для її ідентифікації передбачено реквізит «Реєстраційний номер облікової картки платника податків – фізичної особи або серія (за наявності) та номер паспорта платника податків».

Завдяки наявним у чинній типовій формі звіту реквізітам «Найменування податкового агента», «Податковий номер» і «Платник податку (підзвітна особа)» його призначення потрібно трактувати так: платник податку складає цей документ для того, щоб повідомити податковому агенту розмір одержаного ним оподаткованого доходу під час виконання службового доручення; останній демонструє у ньому розрахунок суми утримуваного при цьому податку.

З огляду на наведені вище аргументи, пропонуємо такі обов'язкові елементи оформлення звіту: «Підзвітна особа (прізвище, ініціали)» і «Реєстраційний номер облікової картки платника податків / серія та номер паспорта (з належною відміткою)».

Відзначимо, у формах звіту, що були затверджені до 06.11.2015 р. відповідними центральними органами виконавчої влади, існувала помилка у поданому в них алгоритмі обчислення суми ПДФО, яку належить утримати з підзвітної особи у разі невчасного повернення нею «надміру витрачених коштів». Так, під час затвердження форми «Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт», що застосовувалася з 01.01.2004 р. до 31.01.2011 р., ДПА України не було враховано норми п. 3.4 ст. 3 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» [19]. У подальшому, затверджуючи форму звіту (вносячи зміни до його змісту), ДПА України [5], Міністерство фінансів України [6], Міністерство доходів і зборів (МДІЗ) України [7] ігнорували положення п. 164.5 ст. 164 ПКУ [11].

Проте, незважаючи на ці помилки, припущені вищеназваними центральними органами

виконавчої влади, суб'єкти господарювання, у разі обчислення в звіті суми податку, обов'язково застосовували коефіцієнт, який розраховували за формулою, наведеною спочатку в п. 3.4 ст. 3 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» [19], а з моменту набуття чинності Податковим кодексом України [11] – у п. 164.5 ст. 164 цього правового акта.

Зауважимо, й до того, коли вперше у формі звіту, з'явився розрахунок суми податку й штрафу «за несвоєчасно повернуті і витрачені кошти на відрядження або під звіт» (до 01.01.2004), сума компенсації понаднормових витрат (на придбання проїзних документів, оплату проживання, добових) оподатковувалася згідно з чинним законодавством.

Звернімо увагу головних методологів бухгалтерського обліку на те, що з 03.08.2014 р. згідно з нормою пп. 1.2 п. 16¹ підрозд. 10 розд. XX, пп. 164.2.11 п. 164.2 ст. 164 розд. IV Податкового кодексу України [11] сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки, розмір якої обчислюється відповідно до п. 170.9 ст. 170 розд. IV цього правового акта, підлягає оподаткуванню військовим збором (ВЗ). Відмітимо, що в такій ситуації алгоритми розрахунку ВЗ й ПДФО різні. Згідно з п. 16¹ підрозд. 10 розд. XX ПКУ під час обчислення суми вищезазначеного державного збору не застосовують коефіцієнт, встановлений п. 164.5 ст. 164 розд. IV цього кодексу [11]. Отже незрозуміло, що завадило МДІЗ України з 03.08.2014 р. видати наказ про внесення відповідних змін до чинної на той час форми «Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт», та чому Міністерство фінансів України до цих пір не вважає доцільним зробити це. Якщо припустити, що автори форми звіту хотіли, щоб документ містив відомості про обкладання податками працівника (члена керівного органу підприємства/організації/ установи) у разі «несвоєчасно повернення» ним суми надміру витрачених підзвітних коштів, тоді потрібно передбачити у його типовій формі розрахунок суми обидвох податкових платежів (ПДФО і ВЗ).

Помічено, що частина форми звіту де наводяться відомості про рух коштів містить такі реквізити: «Усього отримано», «Витрачено», «Залишок», «Перевитрата», а в нижній частині лицьового боку документа, де подано алгоритм обчислення «суми податку», вжито поняття «надміру витрачені кошти». Офіційні дефініції понять «залишок підзвітної суми», «перевитрата підзвітної суми» і «надміру витрачені підзвітні кошти» відсутні. Проте, про яку саме суму «надміру витрачених коштів» йдеться у тексті типової форми звіту, можна опосередковано встановити, уважно прочитавши норми пп. «а» і «б» пп. 170.9.1 п. 170.9 ст. 170 ПКУ [11].

Основні терміни, що вживаються під час ведення обліку розрахунків з підзвітними особами, пропонуємо трактувати так:

1. Підзвітна сума (аванс, грошовий аванс) – розрахункова сума коштів, видана підзвітній особі на передбачені витрати (оперативні, адміністративно-господарські, витрати на відрядження). Примітка: у разі використання корпоративного (бізнесового) електронного платіжного засобу підзвітною вважається сума коштів, використаних держателем платіжного інструмента (сума знятої готівки, перерахованих коштів на рахунки отримувачів).

2. Витрачена підзвітна сума у межах граничних норм – фактично (підтверджені документально) витрачені підзвітною особою кошти на виконання службового доручення з дотриманням встановлених норм (обмежень).

3. Залишок підзвітної суми – сума, що показує розмір перевищення підзвітної суми (авансу) над сумою фактично понесених з дотриманням встановлених норм (обмежень) та документально підтверджених витрат підзвітної особи.

4. Перевитрата підзвітної суми – сума, що показує розмір перевищення суми фактично понесених з дотриманням встановлених норм (обмежень) та документально підтверджених витрат підзвітної особи над підзвітною сумою (авансом).

5. Надміру витрачена підзвітна сума – фактично витрачені підзвітною особою й підтверджені документально кошти на виконання службового доручення у розмірі, що перевищує встановлені норми (обмеження).

Відомо, що «сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження

або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки, розмір якої обчислюється відповідно до пункту 170.9 статті 170» ПКУ, – складова загального місячного (річного) оподатковуваного доходу фізичної особи [11, пп. 164.2.11 п. 164.2 ст. 164], а дохід – це гроші або матеріальні цінності, одержувані такою особою внаслідок діяльності² [20, с. 264]. Отже після того, як податковий агент утримає з такого доходу належні податки (ПДФО і ВЗ), решту суми надміру витрачених коштів підзвітна особа не зобов'язана повертати суб'єкту господарювання.

Частіше за все командировані надміру витрачають підзвітні кошти під час придбання проїзних документів чи оплати готельних послуг. У такому разі на підставі пред'явлених підзвітною особою підтвердних документів їй спочатку відшкодовують кошти у сумі, обчисленій з урахуванням встановлених норм (обмежень), потім на підставі її заяви з відповідною (дозвільною) візою керівника – надміру витрачену суму, котра фактично й є доходом працівника, що підлягає оподаткуванню ПДФО і ВЗ. В іншому випадку такі надміру витрачені кошти у встановленому законом порядку підзвітна особа зобов'язана повернути суб'єкту господарювання.

Іноді підзвітна особа витрачає кошти (аванс) більше запланованого або дозволеного не тільки для виконання службового доручення але й припускає їхнє нецільове використання. Первинні документи, що підтверджують нецільове використання коштів під час виконання службового доручення, бухгалтер від підзвітної особи не приймає. Вважається, що витрачені таким способом гроші згадана особа заборгувала підприємству / ФОПу, отже у встановленому законом порядку, вона має погасити цю дебіторську заборгованість (повернути кошти суб'єкту господарювання). Суму такої заборгованості підзвітної особи (працівника) помилково вважати оподатковуваним доходом.

З огляду на вищевикладене, пропонуємо частину чинної типової форми звіту підзвітної особи, де наведено алгоритм обчислення податку викласти у такій редакції:

«Оподаткування надміру витрачених коштів

Сума ПДФО ____ = Сума надміру витрачених коштів ____ × К ____ × Ставка податку : 100³,
де К = 100 : (100 – Ставка ПДФО).

Сума військового збору ____ = Сума надміру витрачених коштів ____ × Ставка збору ____ : 100».

Насамкінець звернімо увагу на те, що з 01.01.2011 р. до 17.03.2023 р. типові форми «Звіту про використання коштів ...» містили розписку про прийняття на перевірку від підзвітної особи «авансового звіту», у якій потрібно було вказати, окрім прізвища й ініціалів цієї особи, суму витрачених нею коштів та кількість підтвердних документів, доданих до звіту. Ця помилка може свідчити про точкове внесення змін до типової форми документа без осмислення сутності й кореляційного зв'язку всіх його реквізитів.

Висновки і перспективи.

Типова форма звіту підзвітної особи з 2004 р. й дотепер зазнавала змін сім разів. Приводом для цього було введення в дію Податкового кодексу України [11], набуття чинності Закону України «Про платіжні послуги» [21], переміна державного органу виконавчої влади, котрий затверджує форму бухгалтерського документа, зміна ставок податку на доходи фізичних осіб тощо.

Внаслідок модернізації типової форми звіт підзвітної особи з документа бухгалтерського (фінансового) обліку перетворився у документ, що створюється для цілей податкового обліку. Звіт, встановленої МФУ форми, тепер складається при наявності обставин, вичерпний перелік яких наведено в пп. «а» і «б» пп. 170.9.4 п. 170.9 ст. 170 ПКУ. А якщо конкретніше, то тільки у разі одержання підзвітною особою оподатковуваного доходу внаслідок виконання службового доручення (відрадження, окремих цивільно-правових дій). У такий спосіб автори чинної редакції п. 170.2 ст. 170 ПКУ і методологи з Міністерства фінансів України додали роботи суб'єктам

² У нашому випадку внаслідок виконання службового доручення / посадових обов'язків.

³ Такий алгоритм обчислення суми ПДФО актуальний, лише коли працівник не має права на податкову соціальну пільгу.

господарювання. Адже тепер бухгалтеру потрібно виконати такі дії: 1) скласти реєстр підтвердних первинних документів, прийнятих від підзвітної особи, та видати останній відповідну розписку; 2) на підставі документів, доданих до вищезгаданого реєстру, скласти фактичну калькуляцію витрат, понесених підзвітною особою⁴; 3) простежити, щоб витрати було затверджено керівником. Отже, кожен суб'єкт господарювання має самостійно визначити порядок звітування про витрачені під час виконання службового доручення кошти й закріпити його у внутрішньому нормативному документі. З огляду на те, що форма «Звіт про використання коштів / електронних коштів, виданих на відрядження або під звіт» містить усі потрібні для бухгалтерського обліку і контролю відомості, деякі суб'єкти господарювання видають наказ про її застосування й продовжують використовувати цей документ для оформлення операцій з підзвітними особами.

Враховуючи зміст відомостей, що наводяться у вищезазваному звіті шляхом фіксації і зведення даних кількох первинних документів, складено його економічну характеристику. Визначено, що звіт підзвітної особи – це внутрішній, разовий, виправдувальний (або виконавчий), зведений документ бухгалтерського обліку, який може містити розрахунок передбачених законом обов'язкових податкових платежів, що справляються у разі одержання підзвітною особою оподаткованого доходу унаслідок виконання службового доручення як з використанням грошового авансу так і власним коштом.

Зважаючи на те, що однією з найважливіших умов правильної документації є наявність у документах усіх відомостей, що віддзеркалюють операцію у повній відповідності з дійсністю, і необхідних для обліку і контролю, обґрунтовано зауваження щодо реквізитів офіційно затвердженої форми цього документа та запропоновано нову редакцію деяких з них, яка в повній мірі відповідає вимогам чинного законодавства до основних реквізитів бухгалтерських документів.

За результатами проведеного дослідження сформульовано такі рекомендації для Міністерства фінансів України: 1) ретельніше опрацьовувати проекти законів про внесення змін до Податкового кодексу України аби своєчасно видавати нормативно-правові акти, що регламентують окремі питання бухгалтерського обліку; 2) під час затвердження типових форм бухгалтерських документів враховувати законодавчо визначений склад обов'язкових реквізитів; 3) не допускати точкове внесення змін до типової форми документа без осмислення сутності й кореляційного зв'язку всіх його реквізитів.

Насамкінець відзначимо, що під час дослідження склалось враження, що з січня 2011 р. й дотепер керівництво відповідних департаментів ДПС і МФУ, котре завізувало форми звіту підзвітної особи та порядок його заповнення, скоріше за все, не має досвіду роботи на посаді головного бухгалтера (бухгалтера), глибоких знань бухгалтерського обліку й податкового законодавства, у повній мірі не розуміє увесь ланцюжок операцій, що мають місце при веденні розрахунків з підзвітними особами, проте має жагу крокувати в ногу із законодавчими нововведеннями. Нажаль, *manifestum non eget probatione*⁵.

У межах отриманих результатів можна намітити перспективу подальшого дослідження документування розрахунків з підзвітними особами, а саме: докладне студювання порядку складання звіту про використання коштів / електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт, затв. наказом МФУ від 28.09.2015 р. № 841, та його елементів, визначених п. 170.9 ст. 170 Податкового кодексу України.

Список використаних джерел

1. Белозерцев В. С., Савченко Д. В. Особливості обліку розрахунків з підзвітними особами на промисловому підприємстві. *Ефективна економіка*. 2021. № 1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8512>. DOI: 10.32702/2307-2105-2021.1.82.

⁴ У встановленій підприємством формі розрахунку фактичних витрат може бути передбачено гриф затвердження документа або видано відповідний наказ.

⁵ Очевидне не потребує доказів (лат.)

2. Откаленко О. Методика обліку розрахунків з підзвітними особами в установах державного сектору. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*, 2022. Вип. 2, С. 240-247. DOI: <https://doi.org/10.58423/2786-6742/2022-2-240-247>.
3. Сирцева С. В., Чебан Ю. Ю., Браславська І. М. Розрахунки з підзвітними особами у бюджетних установах: особливості обліку і контролю. *Modern Economics*. 2019. № 18(2019). С. 189-196. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V18\(2019\)-28](https://doi.org/10.31521/modecon.V18(2019)-28).
4. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, та Порядку складання вказаного Звіту: наказ Державної податкової адміністрації України від 19.09.2003 р. № 440 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0915-03#Text>.
5. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання: наказ Державної податкової адміністрації України від 23.12.2010 р. № 996 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0044-11#Text>.
6. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання: наказ Міністерства фінансів України від 05.12.2012 р. № 1276 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z2185-12#Text>.
7. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання: наказ Міністерства доходів і зборів України від 24.12.2013 р. № 845 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0104-14#Text>.
8. Про затвердження форми Звіту про використання коштів / електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання: наказ Міністерства фінансів України від 28.09.2015 р. № 841 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15/ed20150928#Text>.
9. Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 28 вересня 2015 року № 841: наказ Міністерства фінансів України від 10.03.2016 р. № 350 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0477-16#Text>.
10. Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 28 вересня 2015 року № 841: наказ Міністерства фінансів України від 09.05. 2023 р. № 239 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1037-23#Text>.
11. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо платіжних послуг: Закон України від 12.01.2023 р. № 2888-IX // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2888-20#Text>.
13. Хомин П. Податкова політика: чи стохастичні пертурбації? *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2023. № 1-2. С. 7-18.
14. Положення про Єдиний державний реєстр підприємств та організацій: постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 118 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/118-96-%D0%BF#Text>.
15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
16. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>.
17. Порядок обліку платників податків і зборів: наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11#Text>.
18. Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 р. № 372 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14#Text>.
19. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-15/ed20110101#Text>.
20. Сучасний тлумачний словник української мови: 65 000 слів / За заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В. В. Дубічинського. Харків : ВД «Школа», 2006. 1008 с.

21. Про платіжні послуги: Закон України від 30.06.2021 р. № 1591-IX
// База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#Text>.

Статтю отримано: 07.05.2024 / Рецензування 21.06.2024 / Прийнято до друку: 30.06.2024

Natalia Hres

Ph.D. (Pedagogy), Associate Professor
Department of International Relations and Auditing
Dnipro University of Technology
Dnipro, Ukraine

E-mail: Hres.N.L@nmu.one
ORCID: 0000-0003-2897-714X

Kateryna Nedostup

Ph.D. (Law), regional coordinator of public relations
of the Ukrainian Parliament Commissioner for Human Rights
in Dnipropetrovsk region

E-mail: nedostupkateryna@gmail.com
ORCID: 0000-0003-0122-7007

STANDARD FORM OF THE REPORT OF THE REPORTING PERSON: ASSIGNMENT, OBJECTIVE ANALYSIS OF REQUISITES

Abstract

Introduction. The individual who is employed or is the member of the governing body of the enterprise (institution) must report on the funds spent during the business trip or other official assignment. The purpose of the article is to substantiate the purpose of the report of the reporting person in accounting; to develop the proposals for improving the standard form of this document.

Methods. Such methods of scientific cognition as content and retrospective analysis, historical, systemic and logical methods were used in the course of the study, also, the argumentation was applied.

Results. Based on the thorough review of the transformation process of the standard form of the report of the reporting person, it was identified the periods when the additional details of this document in connection with the change of the personal income tax rate acquired the new version with delay. The report of the reporting person is characterized as internal, one-time, justifying, consolidated accounting document. The requisites of the standard form of this document were processed. The critical comments were made and the proposals regarding their content were developed. It was emphasized that, according to the current legislation, the mandatory requisites of the document must include: 1) the name of the business entity on whose behalf it was drawn up; 2) EDRPOU code / registration number of the taxpayer's account card / passport series and number (with the appropriate stamp); 3) the reporting person (surname, initials) and his/her registration number of the taxpayer's account card / passport series and number (with the appropriate mark). It was emphasized that the additional requisites of the standard form of the report should contain not only the algorithm of calculation of the amount of personal income tax, but also the military fee.

Discussion. The legislatively established procedure for preparing the report on the use of funds/electronic money issued for business trips or under the report requires critical analysis.

Keywords: report of the reporting person, over-spent funds, balance of the accountable amount, document requisites.

References

1. Belozertsev, V. S., & Savchenko, D. V. (2021). Osoblyvosti obliku rozrakhunkiv z pidzvitnymy osobamy na promyslovomu pidpriemstvi [Peculiarities of accounting settlements with accountable persons at the industrial enterprise]. *Efektivna ekonomika*. 1. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.1.82>.
2. Otkalenko, O. (2022). Metodyka obliku rozrakhunkiv z pidzvitnymy osobamy v ustanovakh derzhavnoho sektoru [Methodology of accounting for settlements with accountable persons in public sector institutions]. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2, 240-247. DOI: <https://doi.org/10.58423/2786-6742/2022-2-240-247>.
3. Syrtseva, S., Cheban, Y. & Braslavskaja, I. (2019). Rozrakhunky z pidzvitnymy osobamy u biudzhetnykh ustanovakh: osoblyvosti obliku i kontroliu [Payments to accountable persons in budgetary institutions: accounting and

control features]. *Modern Economics*. 18, 189-196. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V18\(2019\)-28](https://doi.org/10.31521/modecon.V18(2019)-28).

4. Order of the State Tax Administration of Ukraine "On Approval of the Form of the report on the use of funds provided for business trips or under the report, and the Procedure for preparation of the mentioned report" No. 440 (2003). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0915-03#Text>.

5. Order of the State Tax Administration of Ukraine "On Approval of the Form of the report on the use of funds provided for business trips or under the report, and The order of its preparation" No. 996 (2010). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0044-11#Text>.

6. Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On Approval of the Form of the Report on the use of funds issued for business trips or under the report, and the Procedure for its preparation" No. 1276 (2012). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z2185-12#Text>.

7. Order of the Ministry of Revenues and Duties "On Approval of the Form of the Report on the use of funds issued for business trips or under the report, and the Procedure for its preparation" No. 845 (2013). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0104-14#Text>.

8. Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On Approval of the form of the Report on the Use of funds / electronic money issued for the business trip or under the report, and the Procedure for its preparation" No. 841 (2015). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15/ed20150928#Text>.

9. Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On Amendments to the Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated September 28, 2015 No. 841" No. 350 (2016). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0477-16#Text>.

10. Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On Amendments to the Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated September 28, 2015 No. 841" No. 239 (2023). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z10_37-23#n24.

11. Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine No. 2755-VI (2010). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

12. Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine on Payment Services" No. 2888-IX (2023). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2888-20#Text>.

13. Khomyn, P. (2023). Podatkova polityka: chy stokhastychni perturbatsii? [Tax policy or stochastic perturbations?]. *Instytut bukhhalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsii* [The institute of accounting, control and analysis in the globalization circumstances]. 1-2, 7-18. DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2023.01-02>.

14. Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine "Regulations on the Unified State Register of Enterprises and Organizations of Ukraine" No. 118 (1996). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/118-96-%D0%BF#Text>.

15. Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" No. 996-XIV (1999). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

16. Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Regulations on documentary support of accounting records" No. 88 (1995). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>.

17. Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Accounting Procedure for Tax and Fee Payers" No. 1588 (2011). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11#Text>.

17. Order of the Ministry of Finance of Ukraine "The procedure for accounting of individual assets and liabilities of budget institutions" No. 372 (2014). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14#Text>.

19. Law of Ukraine "On Personal Income Tax" No. 889-IV (2003). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-15/ed20110101#Text>.

20. Dubichynskyi, V. V. (Eds.). (2006). *Modern Ukrainian Explanatory Dictionary: 65 000 words*. VD "ShKOLA".

21. Law of Ukraine "On Payment Services" No. 1591-IX (2021). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#Text>.

Received: 05.07.2024 / Review 06.21.2024 / Accepted 06.30.2024

