



СТАТИСТИКА, ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

Каткова Н.В.,
*канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку
і економічного аналізу*
Платонова В.С.,
*магістрант кафедри обліку і економічного аналізу
Національний університет кораблебудування
імені адмірала Макарова, Миколаїв*

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ДОКУМЕНТУВАННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Katkova N.V.,
*cand.sc.(econ.), assoc. prof., associate professor
at the department of accounting and economic analysis*
Platonova V.S.,
*master at the department of accounting
and economic analysis
Admiral Makarov National University
of Shipbuilding, Mykolaiv*

THE PROBLEM ISSUES OF LIABILITIES' DOCUMENTATION IN ACCOUNTING

Постановка проблеми. Усі господарські процеси, що відбуваються під час діяльності суб'єктів господарювання, зокрема виникнення зобов'язань, підлягають документуванню. Наявність первинного документу є підставою для бухгалтерського обліку зобов'язань, від своєчасності та точності якого безпосередньо залежатиме якість облікової інформації, яка повинна бути насамперед достовірною, вичерпною, повною та оперативною, що своєю чергою забезпечить достовірність та повноту фінансової, податкової, статистичної звітності підприємства. Первинні документи також є основним інформаційним джерелом не тільки для ведення бухгалтерського обліку, а й для проведення економічного аналізу та аудиту. Виходячи з цього, вирішального значення набуває якість первинної документації.

Разом з тим, зміни у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», які, до речі, покликані привести положення основного бухгалтерського Закону у відповідність із законодавством Європейського Союзу, зокрема Директивою ЄС № 2013/34/ЄС, а також у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку змінили підходи до місця, змісту і статусу первинного документа в бухгалтерському обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання первинного обліку господарських операцій окреслювали у різні часи у своїх працях К. Безверхий, М. Білуха, Ф. Бутинець, П. Саблук, Л. Сук, Г. Кірейцев, Г. Кім, В. Сопко, Ю. Кім, В. Моссаковський, О. Вакун, С. Волков, К. Вольська, І. Волошан, П. Герасим, Л. Гнилицька, Л. Гуцаленко, В. Завгородній, О. Золотухін, С. Івахненко, М. Казанова, Н. Коробова, М. Корягін, П. Куцик, С. Легенчук, С. Левицька, В. Лінник, Т. Маренич, Р. Марценюк, В. Муравський, М. Огійчук, І. Орлов та інші. Проблемні аспекти документування господарських операцій, що виникли внаслідок останніх змін у бухгалтерському законодавстві, висвітлювали у спеціалізованій бухгалтерській пресі практикуючі бухгалтери, аудиторі і юристи, зокрема Т. Царевська, М. Казанова, Д. Кравченко, О. Сумцова, Д. Дрючін, Н. Амброзяк та інші.

Проте, незважаючи на величезний внесок науковців і практиків, постійні зміни, що відбуваються у бухгалтерському обліку, вимагають перегляду багатьох питань щодо первинної документації, а питання сутності, значення та оформлення первинних документів залишаються відкритими і актуальними.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз змін у законодавстві щодо первинного обліку зобов'язань на підприємствах та визначення проблемних питань, пов'язаних з ними.

Виклад основного матеріалу дослідження. Роль первинного документа є надзвичайно важливою в бухгалтерському обліку зобов'язань, для складання управлінської, фінансової, податкової, статистичної звітності, під час вирішення судових справ. Первинний документ завжди вважався основою основ бухгалтерського обліку, підставою для визнання витрат, факту виникнення зобов'язань та їх погашення. Але, у зв'язку зі змінами в законодавстві, дещо змінилися сутність і зміст первинних документів, критерії їх визнання та доказова функція.

Визначення первинного документа наводиться у двох правових актах, зокрема у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [1] та у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства України від 24.05.1995 р. № 88 (далі – Положення № 88) [2]. Перша і найважливіша зміна стосується доказової функції первинних документів. У старій редакції зазначене поняття виглядало наступним чином: «Первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення» [1]. Але у Законі України «Про внесення змін до деяких законів України щодо усунення адміністративних бар'єрів для експорту послуг» зазначено про виключення фрази щодо підтвердження здійснення господарської операції [3], тож, як у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», так і у Положенні № 88 відкоригували визначення первинного документа, прибравши згадку про його функцію підтверджувати здійснення господарської операції. Але, незважаючи на це, згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», первинні документи все одно є фундаментом для відображення операцій в бухгалтерському обліку. Другим підтвердженням цього є Податковий кодекс України, який зазначає, що «для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством» [4].

Можна зазначити, що зміни є несуттєвими, що «запрацював» принцип превалювання сутності над формою (тобто операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми), але, якщо раніше можна було стверджувати, що, якщо був первинний документ, то і господарська операція також була, і підкріпити це ст.1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», то тепер, при виникненні сумнівів лише наявності документа буде недостатньо, і підприємствам доведеться доводити факт здійснення господарської операції іншими методами, наприклад, вимірювання, зустрічну перевірку, співставлення, перевірка наявності можливостей для здійснення операції, вивчення впливу операції на господарську діяльність. Також, такі зміни можуть непередбачено вплинути на судові процеси, так як скасовано доказовість первинної документації.

Слід зазначити також дискусійність віднесення розпоряджень керівника до первинних документів під час обліку зобов'язань. Так, згідно Положення № 88 «первинні документи — це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення» [2]. Але, у листі Міністерства фінансів України «Щодо первинних документів» від 27.01.2006 р. № 31-34000-30-27/1450, зазначено протилежне: «Розпорядження керівника підприємства підтверджує дозвіл працівникам підприємства на здійснення операції з передачі майна (розпорядження, вказівку здійснити операцію з передачі майна) і не фіксує факту здійснення самої господарської операції з передачі майна» [5].

До первинних документів з обліку виникнення зобов'язань відносяться акти приймання-передачі; акти прийнятих робіт; акти про приймання матеріалів; податкові накладні; товарно-транспортні накладні та ін. Погашення поточних зобов'язань відображається видатковими касовими ордерами, виписками банків, чековими книжками (корінцями) та іншими документами.

Згідно з Листом Міністерства фінансів України «Щодо особливостей застосування первинних документів» від 16.02.17 р. № 31-11410-06-5/4339 [6] рахунок-фактура (інвойс) також вважається первинним документом і може бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарської операції з постачання товарів, робіт (послуг) без складання акта приймання-передачі, якщо він відповідає певним вимогам:

1) наявність факту оплати рахунку-фактури, що підтверджується платіжним дорученням, розрахунковим чеком, касовим чеком, випискою з розрахункового рахунку, квитанцією до прибуткового касового ордера;

2) наявність необхідних реквізитів, які дають можливість ідентифікувати господарську операцію і її учасників (назва підприємства, від імені якого складено рахунок-фактуру, назва контрагента, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції, особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь в оформленні рахунку-фактури).

Відображенню в бухгалтерському обліку на підставі рахунку-фактури підлягає саме господарська операція, отже, повинні відбутися зміни в активах / зобов'язаннях або власному капіталі

– надходження оплати / надання послуг / відвантаження товарно-матеріальних цінностей. Так і для податкового обліку: податковий кредит чи податкове зобов'язання будуть нараховані лише тоді, коли відбудеться господарська операція [7].

Використання актів виконаних робіт, приймання-передачі, наданих послуг також опинилися під загрозою після скасування підтверджувального статусу первинних документів. Але, їх складання є обов'язковим, адже вони фіксують факт надання послуг або відвантаження товарно-матеріальних цінностей для постачальника і факт отримання послуг / товарів для замовника, що є змінами в активах / зобов'язаннях або власному капіталі суб'єкта господарювання, тобто господарською операцією.

Товарно-транспортна накладна є первинним документом, якщо в ній присутні необхідні реквізити, що наведені в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Як і усі первинні документи, товарно-транспортна накладна повинна буди заповнена під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення [1].

Особливу проблему викликають ситуації, коли первинний документ спізнюється. Тепер цей момент прояснений у п. 2.6 Положення № 88, у якому передбачено, що у разі, якщо на момент складання фінансової звітності підприємство не отримало від контрагента своєчасно первинний документ, воно має право (якщо це передбачено графіком документообігу) показати операцію в бухгалтерському обліку на підставі «належним чином оформленого внутрішнього первинного документа (акта), складеного посадовою особою, відповідальною за приймання-відпуск товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг» [2]. По суті, підприємству надано право показати операцію на підставі свого внутрішнього первинного документа. Лист Міністерства фінансів від 22.04.2016 р. № 31-11410-06-5/11705 зазначає, що таким документом, зокрема, може бути і бухгалтерська довідка [6].

Водночас, деякі фахівці рекомендують у ролі такого документу складати акт, оскільки бухгалтерська довідка – це документ, який складається бухгалтером, а оцінювати обсяг господарської операції (обсяг виконаних робіт, витрати) повинна особа, яка володіє інформацією про це, тобто є відповідальною за прийом-відпуск товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг [8; 9]. Оскільки в Положенні № 88 зазначено про акт, це нашоухує на думку, що такий документ має бути ще і підписаний певною комісією, а не просто складений відповідальною особою. Складається такий документ у довільній формі, але він повинен містити всі обов'язкові реквізити первинного документа.

Окреме складне питання стосується сум визнання витрат. У п. 2.6 Положення № 88 із цього приводу зазначено, що господарська операція, наведена у внутрішньому первинному документі, оцінюється відповідно до П(С)БО або М(С)ФЗ. Детальніше цей момент Мінфін пояснював у листі № 31-11410-06-5/11705, у якому зазначалося, що у внутрішньому первинному документі повинна наводитися розрахункова сума витрат, яка має ґрунтуватися на актуальній, доступній і надійній інформації (зокрема, до джерел такої інформації можуть належати умови договорів; статистична інформація по витратах підприємства за попередні періоди; інформація про зміну тарифних ставок; інші джерела, визначені підприємством) [2; 6].

Неоднозначність щодо сум визнання витрат у внутрішньому первинному документі викликати складності у бухгалтерському обліку. Формально підприємству достатньо зробити звичайну проводку з визнання кредиторської заборгованості (яку б зробили при отриманні первинних документів від контрагента). Але, по-перше, для відображення витрат у бухгалтерському обліку суму потрібно оцінити достовірно (п. 6 П(С)БО 16), а внутрішнім первинним документом сума витрат визначається лише розрахунковим шляхом (тому є сумніви, наскільки взагалі коректно робити пряму проводку за витратами, наприклад, Дт 92 – Кт 685). Тому, для нарахування витрат, за якими на момент складання фінансової звітності не отриманий первинний документ, доцільним може бути відкриття додаткових субрахунків [8; 9].

По-друге, стосовно таких витрат можуть виникнути претензії у податківців, адже не виключено, що складений підприємством внутрішній первинний документ вони можуть визнати недостатнім для відображення витрат. У такому разі, на думку фахівців, слід забезпечитися і створити під такі витрати забезпечення – адже, по суті, маємо справу із зобов'язанням, сума якого на дату балансу є невизначеною (п. 4 П(С)БО 11). Тому формально (враховуючи, що невизначеність у сумі заборгованості є) підприємство може створити забезпечення під витрати за первинкою, що запізнюється, тим більше що це може допомогти уникнути і можливих претензій з боку податківців [8; 9].

Так, наприклад, не отримавши рахунок за опалювання офісного приміщення, підприємство відразу не робитиме проводку Дт 92 – Кт 685, а спочатку зробить запис Дт 92 – Кт 474 (в оціночній сумі). У звітному періоді, коли первинний документ від контрагента отриманий (тобто невизначеність у сумі зобов'язань знята), у бухгалтерському обліку зробити запис Дт 474 – Кт 685. У результаті вдасться і вимоги бухгалтерського обліку (про відображення операції в періоді її здійснення) виконати, і на претензії податківців не наразитися [8; 9].

Положення № 88 припускає, що визначена у внутрішньому первинному документі розрахункова сума може відрізнятися від фактичної суми. Виходячи з п. 3.5 Положення № 88, у цьому випадку не коригуються відображені раніше (на підставі внутрішнього первинного документа) витрати, а

враховується тільки різниця, причому у складі витрат поточного періоду (коли від постачальника фактично отримані первинні документи) на підставі бухгалтерської довідки. Якщо, наприклад, фактична сума витрат більша, ніж та, яка була розрахунково визначена на підставі внутрішнього первинного документа, то в поточному періоді слід зробити проводку Дт 92 – Кт 685.

Одним з дискусійних питань є можливість використання договору у ролі первинного документу. Через те, що тепер первинний документ не є фактичним підтвердженням здійснення операції, до переліку первинних документів, на перший погляд, можна додати договір, оскільки він містить у собі усі необхідні реквізити і має відомості про господарську операцію. Але, у даному випадку питання виникає саме з визначення терміну «зобов'язання»: згідно з ПСБО 11 «Зобов'язання», зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення [10]. Зобов'язання розуміють як обов'язок повернути (не надати) гроші, майно тощо, тобто зобов'язання виникає як результат виконання договору другою стороною. Бухгалтерське зобов'язання виникає внаслідок минулих подій, а сам договір є підставою для здійснення майбутніх подій. Погашення ж цієї кредиторської заборгованості означатиме лише зменшення грошових коштів чи іншого майна боржника (активів) і вже буде підтверджуватися іншими первинними документами (виписка банку, видатковий касовий ордер, корінець чеку тощо). Саме тому некоректно вважати договір первинним документом, який діє як підстава виникнення зобов'язання, але не підтверджує його у момент його виникнення (відвантаження товару/надання послуг) [11].

Змін зазнали й обов'язкові реквізити первинних документів, зокрема Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачає такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст й обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що надають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Стосовно останнього пункту виникає питання про можливість підписання первинного документа за допомогою електронного цифрового підпису, оскільки така норма у законі не прописана. Але п. 2.12 Положення № 88 містить норму, згідно якої електронний документ створюється з дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг, а згідно Закону України «Про електронний цифровий підпис» від 22.05.2003 р. № 852-IV, при дотриманні ряду умов електронний цифровий підпис за правовим статусом прирівнюється до власноручного [12], тож, можливість користуватися електронним підписом залишилася.

Висновки з проведеного дослідження. За результатами проведеного дослідження зроблені наступні висновки:

- незважаючи на внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 стосовно виключення фрази про підтвердження здійснення господарської операції первинним документом, вони все одно є фундаментом і обов'язковою умовою для відображення зобов'язань в бухгалтерському обліку;
- до первинних документів з обліку виникнення зобов'язань окрім актів приймання-передачі, виконаних робіт / наданих послуг, приймання матеріалів, податкових та товарно-транспортних накладних можуть бути віднесені рахунок-фактура (якщо він є оплаченим й має відповідні підтверджувальні документи, має усі обов'язкові реквізити); внутрішній первинний документ, якщо документ від контрагента запізнюється (за умови наявності всіх необхідних реквізитів);
- договір не є первинним документом, оскільки він діє як підстава виникнення зобов'язання, але не підтверджує його у момент його виникнення (відвантаження товару/надання послуг);
- неоднозначність щодо сум визнання витрат у внутрішньому первинному документі викликати складності у бухгалтерському обліку зобов'язань, що насамперед пов'язано з необхідністю достовірної оцінки витрат для їх відображення в бухгалтерському обліку згідно П(С)БО 16, у той час як внутрішнім первинним документом сума витрат визначається лише розрахунковим шляхом;
- теперішня ситуація, що викликана змінами у бухгалтерському законодавстві щодо первинних документів, потребує подальших досліджень, адже допоки невідомо, яким чином контролюючі органи поставляться до наслідків «лібералізації первинного документування», а також, оскільки скасування доказовості первинної документації створює потребу у пошуках нових способів доведення факту здійснення господарської операції.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

3. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо усунення адміністративних бар'єрів для експорту послуг» від 01.03.2017 р. № 1724-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1724-19>.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (Редакція станом на 03.12.2017) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Лист Міністерства фінансів України «Щодо первинних документів» від 27.01.2006 р. № 31-34000-30-27/1450 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukraine.uapravo.net/data/base13/ukr13015.htm>.
6. Лист Міністерства фінансів України «Щодо особливостей застосування первинних документів» від 16.02.17 р. № 31-11410-06-5/4339 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Інвойс%20\(рахунок-фактура\).pdf](https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Інвойс%20(рахунок-фактура).pdf)
7. Казанова М. Первинні документи «по-новому»: розгадуємо «загадкові» зміни [Електронний ресурс] / М.Казанова // Бухгалтер 911. – 2017. – № 4. – Режим доступу: <https://i.factor.ua/journals/buh911/2017/january/issue-4/article-23881.html>
8. Дрючін Д.М. До яких наслідків приводять неточності при відображенні первинних документів в обліку [Електронний ресурс] / Д. М. Дрючін. – Режим доступу: <https://byhgalter.com/do-yakix-naslidkiv-privodyat-netochnosti-pri-vidobrazhenni-pervinnix-dokumentiv-v-obliku/>.
9. Сумцова О. «Первинна азбука»: зміни в Положення № 88 [Електронний ресурс] / О. Сумцова // Бухгалтер 911. – 2017. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1029070.html>
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
11. Єфімов О.М. Договір не дорівнює первинний документ, або про «цивільне» і «бухгалтерське» зобов'язання / О.М. Єфімов // Головбух. – 2016. – № 11. – С. 57-62.
12. Закон України «Про електронний цифровий підпис» від 22.05.2003 р. № 852-IV (Редакція станом на 02.11.2016) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/852-15>.

References

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" of 16.07.1999 No 996-XIV, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (access date November 12, 2017).
2. Ministry of Finance of Ukraine (1995), The provision "On Documentary Provision of Records in Accounting" 24.05.1995 No. 88, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (access date November 12, 2017).
3. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), Law of Ukraine "On Amendments to Some Laws of Ukraine Concerning the Elimination of Administrative Barriers to the Export of Services" dated 01.03.2017 No. 1724-VIII, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1724-19> (access date November 12, 2017).
4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), Tax Code of Ukraine 02.12.2010 No 2755-VI (Version as of 12/03/2017), available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (access date November 12, 2017).
5. The Ministry of Finance of Ukraine (2006), Letter from the Ministry of Finance of Ukraine "On primary documents" dated 27.01.2006 No 31-34000-30-27/1450, available at: <http://ukraine.uapravo.net/data/base13/ukr13015.htm> (access date November 12, 2017).
6. The Ministry of Finance of Ukraine (2006), Letter from the Ministry of Finance of Ukraine "On peculiarities of application of primary documents" dated 27.01.2006 No 31-34000-30-27 / 1450, available at: <http://ukraine.uapravo.net/data/base13/ukr13015.htm> (access date November 12, 2017).
7. Kazanova, M. (2017), "Primary documents "in a new way": let's solve the "mysterious" changes", available at: <https://i.factor.ua/journals/buh911/2017/january/issue-4/article-23881.html> (access date November 25, 2017).
8. Druchin, D.M. (2017), "What are the consequences of inaccuracy when displaying primary documents in the account", available at: <https://byhgalter.com/do-yakix-naslidkiv-privodyat-netochnosti-pri-vidobrazhenni-pervinnix-dokumentiv-v-obliku/> (access date November 27, 2017).
9. Sumtsova, O. (2017), "Source alphabet": changes to Regulation No. 88", *Accountant 911*, no. 22, available at: <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1029070.html> (access date November 12, 2017).
10. Ministry of Finance of Ukraine (2000) Regulation (standard) of accounting 11 "Liabilities" 31.01.2000 No. 20, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>. (access date November 12, 2017).
11. Yefimov, O.M. (2016), "The contract does not equal the source document, or the "civil" and "accounting" liabilities", *Holovbukh*, no. 11, pp.57-62
12. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine "On Electronic Digital Signature" dated 22.05.2003 No. 852-IV (Revision as of 11.02.2016), available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/852-15> (access date November 12, 2017).

Рецензент: д.е.н., доцент Миколаївського національного аграрного університету М.В. Дубініна