

УДК 657.01

Канцедал Н.А., к.е.н., доцент

Полтавська державна аграрна академія

ДОКУМЕНТУВАННЯ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ЮРИДИЧНИЙ АСПЕКТ

Унаочнено виявлені в законодавстві розбіжності щодо наявності обов'язкових і додаткових реквізитів первинного документа; уточнено поняття «первинний документ», деталізовано критерії його юридичної доказовості; представлено систематизований виклад результатів дослідження судової практики врегулювання спорів та на цій основі визначено ймовірні недоліки оформлення первинних документів, що можуть зумовити втрату їх юридичного значення та доказовості.

Ключові слова: документування, документ, первинний документ, реквізити документів; доказ, юридична доказовість, доброякісний документ.

Kancedal N.

DOCUMENTATION IN THE ACCOUNTING SYSTEM: LEGAL ASPECTS

Divergences of requirements of operating legislative base are presented touching the obligatory and additional essential elements of primary document; a concept «primary document» is specified, the criteria of his legal evidentialness are gone into detail; the results of research of judicial practice of settlement of disputes are systematized and on this basis the credible lacks of processing of primary documents which can result in the loss of their legal value and evidentialness are marked.

Keywords: document, source documents, information documents, evidence, legal evidence, good quality paper.

Канцедал Н.А.

ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ЮРИДИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Представлены расхождения требований действующей законодательной базы касающиеся обязательных и дополнительных реквизитов первичного документа; уточнено понятие «первичный документ», детализированы критерии его юридической доказательности; систематизированы результаты исследования судебной практики урегулирования споров и на этой основе обозначены вероятные недостатки оформления первичных документов, которые могут привести к потере их юридического значения и доказательности.

Ключевые слова: документирование, документ, первичный документ, реквизиты документов; доказательство, юридическая доказательность, доброкачественный документ.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Процеси виявлення, вимірювання та реєстрації інформації про діяльність підприємства безпосередньо пов'язані із застосуванням методу первинного спостереження бухгалтерського обліку – документування. Первинний документ містить відомості про господарську операцію, що підтверджують її здійснення і є підставою для записів у системі обліку.

Таким чином, документ – це матеріальний носій інформації, а документування – процес реєстрації інформації у документах.

Оскільки первинний документ є інформаційним першоджерелом бухгалтерського обліку, в ході документування необхідно дотримуватися певних критеріїв, згідно яких він у подальшому може бути визнаний доброякісним та юридично доказовим.

Порядок документального оформлення господарських операцій (документування) регламентується ст. 9 «Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку» Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV, Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24 травня 1995 р. № 88 та іншими документами нормативно-правового змісту. Проте, неузгодженість і дискусійний характер окремих законодавчих вимог щодо оформлення документів створюють передумови для підвищення ризику втрати їх юридичної доказовості та, відповідно, втрати економічної вигоди господарюючих суб'єктів. В зв'язку з цим вирішальне значення у формуванні професійного світогляду бухгалтера є всебічне дослідження процедурних аспектів документування, набуття нових знань з метою ефективного застосування професійного судження у практичній діяльності й дотримання якісних параметрів облікової інформації.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Фундаментальні дослідження в теорії бухгалтерського обліку на різних етапах розвитку економічної думки здійснювали представники венеціанської, французької, німецької шкіл, відомі радянські вчені: А.Галаган, М.Кіпарісов, Н.Леонтьєв, В.Макаров, І.Малишев, П.Мезенцев, П.Німчинов, О.Рудановський; російські вчені: В.Палій, Я.Соколов. Серед вітчизняних вчених вагомий внесок здійснили: О.Бородкін, Ф.Бутинець, А.Герасимович, Г.Кірейцев, М.Кужельний, А.Кузьмінський, В.Лінник, Ю.Литвин, В.Сопко, Н.Ткаченко, Н.Малюга та інші.

Відомий вчений Я.Соколов оцінюючи багатовіковий досвід обліку в Росії зауважує, що ідея державності (а саме, державного впливу на облік та його представників) призвела до «своєрідного типу обліку» і виокремлює ряд суттєвих принципів, що визначають змістовну основу

російської облікової думки. Одним із таких принципів є «обрядолюбие»: «Внешний вид документов, их взаимосвязи, порядок и последовательность заполнения являются неотъемлемой частью учета; порядок важнее содержания; казаться – важнее, чем быть» [5]. В XVII ст. реєстрація фактів господарського життя передбачала наявність в документах таких обов'язкових атрибутів як дата, текст, кількість (грошей, продуктів, матеріалів). Однак, підкреслює автор, «теоретична любов» до порядку оформлення документів та реєстрів не позбавила практичний облік від недбальства та помилок. В умовах сьогодення означена проблема не втратила актуальності.

Цілі статті. Метою статті є уточнення поняття «первинний документ»; виявлення розбіжностей у чинній нормативній базі щодо наявності обов'язкових і додаткових реквізитів первинного документа; систематизація критеріїв юридичної доказовості первинного документа, дотримання яких дають підставу для визнання його доброякісним; систематизований виклад результатів дослідження практики судового врегулювання спорів та на цій основі визначення ймовірних недоліків оформлення первинних документів, що можуть зумовити втрату їх юридичного значення та доказовості.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. З точки зору господарського та цивільного судочинства процес формування даних про факти (тобто, власне, документування) є процесом створення доказів. За характером створення розрізняють докази первинні і похідні.

Первинні (першоджерела) формуються під безпосереднім впливом фактів, які підлягають встановленню та у залежності від носія інформації (джерела доказів). Похідні (опосередковані, копії) – відтворюють дані, одержані від інших джерел, тобто формуються під впливом опосередкованих джерел. Значення цієї класифікації полягає в тому, що вона розкриває процес формування доказів і саме цим сприяє їх дослідженню й оцінці в процесі судового розгляду справи [4].

За характером зв'язку фактичних даних (змісту доказів) з фактами, які підлягають встановленню (з фактами, які підлягають доказуванню), докази поділяються на прямі і побічні. Побічні докази, як правило, мають подвійну природу, тому спричиняють труднощі у процесі пізнання істини. Більш вагомими для пізнання є прямі докази, оскільки вони дають можливість зробити однозначний висновок про наявність чи відсутність фактів, які підлягають доказуванню.

Тож, з огляду на значимість первинного документа як інформаційного першоджерела обліку та звітності, найважливішою його функцією слід вважати юридичну доказовість, що забезпечується

дотриманням встановлених вимог до оформлення й бухгалтерської обробки.

Юридично доказовим слід вважати документ, що містить сукупність фактографічних даних про обставини (дії і події), достатню для обґрунтування у вирішенні спірних питань.

Практична реалізація принципу юридичної доказовості обумовлює потребу класифікувати оформлені документи на доброякісні та недоброякісні й окреслити критерії визнання документа доброякісним.

З огляду на вимоги нормативних документів, критеріями юридичної доказовості документа слід визнати:

- 1) мову, на якій складено документ;
- 2) наявність матеріального носія, що забезпечує ідентифікацію та однозначне трактування наявної у ньому інформації;
- 3) використання бланку типової, спеціалізованої чи самостійно виготовленої форми;
- 4) наявність обов'язкових та додаткових реквізитів.

Таким чином, доброякісним слід вважати документ, складений з дотриманням встановлених вимог стосовно мови, виду і форми матеріального носія, наявності обов'язкових та додаткових реквізитів.

Слід відмітити: стосовно обов'язкових та додаткових реквізитів первинного документа у нормативних актах зустрічаються певні різночитання (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика нормативних вимог
щодо реквізитів первинного документа

Нормативний документ		Порівняльна характеристика		
Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24 травня 1995 р. № 88	Повне співпадіння	Часткове співпадіння	Не співпадає
Обов'язкові реквізити				
назва документа (форми)	назва документа (форми)	+		
дата і місце складання	дата і місце складання	+		
назва підприємства, від імені якого складено документ	найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ		+	

Продовження табл. 1

зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції	зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі)		+	
посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення	посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення		+	
особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції	особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції		+	
Додаткові реквізити				
-	ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру			+
-	номер документа			+
-	підстава для здійснення операцій			+
-	дані про документ, що засвідчує особу-одержувача			+
-	печатка			+
-	інше			+

Як видно з табл. 1, це стосується неузгоджених формулювань в переліку обов'язкових реквізитів первинного документа, а також можливості доповнення його додатковими реквізитами. Відповідно до п. 2.4–2.5 Положення № 88 залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити, а підпис може бути скріплений печаткою. Тобто, власне печатка не є обов'язковим реквізитом первинного документа.

Виявлення відхилень від діючих норм, допущених при оформленні первинного документа може стати причиною визнання його недоброякісним, тобто спричинити втрату юридичної доказовості.

Вагомою складовою ризику втрати юридичної доказовості є неврегульованість законодавчих вимог щодо оформлення первинного документа та їх неоднозначне трактування різними суб'єктами. Цим обумовлюється потреба вивчення діючої практики судового врегулювання спорів та на цій основі визначення ймовірних недоліків оформлення

первинних документів, що можуть зумовити втрату його юридичного значення та доказовості. До найбільш типових недоліків слід віднести наступні [1, с. 13]:

1) при наявності підпису відповідальної особи немає відомостей про її посаду;

2) підпис відповідальної особи не супроводжується даними про її прізвище, ім'я, по-батькові;

3) зі змісту господарської операції неможливо встановити її реальний обсяг;

4) відсутні дані про місце і час надання послуг, що може, зокрема, стати причиною відмови у визнанні податкових витрат.

Поряд з цим, слід зауважити, що на практиці мають місце ситуації, коли податкові органи не визнають документів, не підтверджених відтиском печатки.

Важливим при оформленні документа є також зазначення підстави для здійснення господарської операції. Зокрема, у акті приймання-передачі виконаних робіт (накладній чи ін.) необхідно посилатися на конкретний договір, що укладено між сторонами. Особливо, якщо таких договорів укладено декілька і стосуються вони ідентичних видів продукції, товарів чи робіт.

Таким чином, в процесуально-правовому середовищі доказами є будь-які фактичні дані, що вміщують інформацію про обставини, необхідні для правильного вирішення справи, а носіями такої інформації виступають точно визначені засоби доказування. Найбільш вагомим засобом доказування об'єктивної дійсності у житті господарюючого суб'єкта (реальності факту, господарської операції) є первинний документ.

У системі бухгалтерського обліку важливим є розуміння «первинного» статусу документа, як такого, що є основою для фіксації господарської операції. У цьому значенні дискусійними є наступні визначення.

Первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення (ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України») [2].

Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення (п. 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88) [3].

Виявлені розбіжності спонукають до поглибленого дослідження змісту і призначення окремих документів, що не фіксують факту

здійснення господарської операції та, відповідно, не можуть називатися первинними. Це: розпорядження (дозволи) адміністрації на проведення господарських операцій; довіреність на одержання цінностей; рахунок-фактура; акт звіряння заборгованостей; калькуляція собівартості; вантажна митна декларація; податкова накладна, договір [1, с. 11–12].

Очевидним є те, що розпорядження (дозволи) адміністрації на проведення господарських операцій не фіксують фактів здійснення таких операцій, а тому не є первинними документами бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим уточнення потребує п.2.1 Положення № 88, а також інформація, оприлюднена у листі Мінфіну від 27.11.06 р. № 31–34000–20–23/25136.

Аналогічним і беззаперечним є твердження і відносно довіреності, проте «первинний» статус даного документа визнано листами Мінфіну від 03.08.09 р. №31–34000–20–16/20991, від 07.04.06 р. №31–34000–30–25/7186, від 29.08.05 р. №31–04200–30/23–7454/6784), які можуть бути підставою для хибних висновків у ході вирішення спору арбітражно.

Рахунок-фактура – це документ, що надається продавцем покупцеві і вміщує перелік товарів, їх кількість і ціну, по якій вони будуть поставлені, формальні особливості товару (колір, вага і т. і.), умови постачання, способи підтвердження оплати, відомості про статус платника податку, інші дані про відправника і одержувача. Рахунок-фактура, як правило, має обмежений термін дії і є основним документом, згідно з яким оплачуються отримані товари чи послуги відповідно до зазначених умов.

Таким чином, рахунок-фактура не підтверджує факту господарської операції, а лише є основою для складання первинного документа. Зокрема, це підтверджується у листах Мінфіну від 27.11.06 р. №31–34000–20–23/25136, від 09.07.07 р. № 31–34000–20/23–4579/4800, від 16.08.10 р. №31–34020–20–29/21352.

Акт звіряння заборгованостей не може бути підставою для задоволення вимоги про стягнення заборгованості, підтвердженої одним лише таким актом. І навпаки: якщо акт звіряння свідчить про відсутність заборгованості, а первинні документи про її наявність – має ухвалюватися рішення про стягнення такої заборгованості. Отже, акт звіряння заборгованостей не доводить факту господарських операцій та не є первинним документом бухгалтерського обліку.

Калькуляція собівартості – це документ бухгалтерського оформлення, що містить виключно розрахунок витрат (на виготовлення одиниці виробу або послуг), а не підтвердження таких витрат, а тому його не можна вважати первинним документом.

Вантажна митна декларація – це письмова заява митному органу,

що містить дані про товар, митний режим та інші відомості і не може бути підставою для оприбуткування імпортного товару. Імпортний товар необхідно оприбутковувати відповідно до даних первинного документу постачальника.

Не є однозначним і питання «первинного» статусу податкової накладної. Це пов'язано з тим, що даний документ є підставою для відображення розрахунків за податком на додану вартість у системі бухгалтерського обліку, що призводить до змін у структурі господарських засобів підприємства та джерел їх утворення. Проте, операція з відображення ПДВ не має самостійного значення, а є лише наслідком дії або події, що їй передують: придбання (оприбуткування) товарів, робіт чи послуг або їх продаж (відвантаження), перерахування або одержання оплати (коштів). Тож, податкова накладна не є первинним документом бухгалтерського обліку, оскільки завжди ілюструє наслідок документально підтверджених обмінних операцій господарської діяльності.

Господарські договори в окремих випадках можуть набувати статусу первинного документа, оскільки їх укладення є подією, яка призводить до змін у структурі активів та джерел їх формування. Це, зокрема: договір відступлення права вимоги; договір про залік зустрічних однорідних вимог; договір про скасування боргу; мирова угода. Дані типи господарських договорів не передбачають обов'язкового складання додаткових первинних документів (наприклад, акту передавання прав), а тому є основою для здійснення відповідних облікових записів.

В наукових колах дискусія щодо визнання господарського договору первинним документом залишається відкритою. Це пов'язано з тим, що в бухгалтерському обліку принцип повного висвітлення вимагає подання у звітності повної інформації про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій. Відповідно, до цього принципу будь-який господарський договір від моменту його укладання до початку виконання договірних умов можна класифікувати як подію, яка має потенційні наслідки, здатні вплинути на управлінські рішення. Таким чином, принцип повного висвітлення не заперечує можливості урахування майбутніх (договірних) зобов'язань, які не викликають зміни стану майна підприємства та його джерел, а, навпаки, наголошує на важливості такого обліку. Однак, у більшості випадків договір не вважається первинним з огляду на те, що його укладання не є господарською операцією.

Господарський договір використовується як інструмент для переміщення ресурсів у сфері обміну і є першоджерелом виникнення зобов'язань і прав. Відповідно, договірні права і зобов'язання доцільно

поділяти на майбутні (умовні) та фактичні (реальні). Фактичні (реальні) призводять до зміни стану майна підприємства та джерел його утворення і відображаються на синтетичних (балансових) рахунках, майбутні (умовні) – таких змін не викликають.

Необхідність обліку майбутніх договірних зобов'язань і прав обумовлена потребою відображення реального економічного змісту фактів господарського життя. З цією метою майбутні (умовні) права і зобов'язання за договором необхідно обліковувати на відповідних позабалансових рахунках.

Отже, якщо господарський договір не передбачає складання додаткової первинної документації, а ілюструє подію, що викликає балансові зміни, то його слід вважати первинним документом. Всі інші типи господарських договорів, що містять інформацію про події, які у майбутньому призведуть до зміни у структурі активів та джерел їх формування можуть визнаватися первинними документами для відображення потенційних наслідків таких подій на рахунках позабалансового обліку.

Висновки. У системі бухгалтерського обліку первинним слід вважати документ, що містить інформацію про господарську операцію, яка викликає зміни в складі активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства.

Дотримання вимог щодо оформлення первинного документа – необхідна умова визнання його доброякісним та юридично доказовим.

Доброякісним слід вважати документ, складений з дотриманням встановлених вимог стосовно мови, виду і форми матеріального носія, наявності обов'язкових та додаткових реквізитів. Відповідно, юридично доказовим є документ, що містить сукупність фактографічних даних про обставини (дії і події), достатню для обґрунтування у вирішенні спірних питань.

Зменшення ризику втрати юридичної доказовості первинного документа на рівні господарюючого суб'єкта може бути досягнуто шляхом неухильного виконання вимог щодо наявності обов'язкових реквізитів у такому документі. Крім того, у первинних документах доцільно позначати наступні «необов'язкові» реквізити: прізвище особи, яка його підписує; місце й час господарської операції; посилання на документ, що є підставою для операції (наприклад, інвойс, рахунок-фактура, договір).

Наразі вагомою складовою ризику втрати юридичної доказовості первинних документів є неузгодженість нормативно-правових положень, що регулюють питання документування фактів господарського життя. Це призводить до неоднозначного їх трактування різними суб'єктами,

прийняття хибних рішень та втрати економічної вигоди. Саме тому означений недолік потребує невідкладного дослідження та врегулювання на законодавчому рівні.

1. Василенко А. Первинні документи: правила складання та застосування / А. Василенко / Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 16. – С. 9–17.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV / Верховна рада України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24 травня. 1995 р. № 88 / Верховна рада України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
4. Поняття і види доказів [текст] / Юридичні статті // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://yurist-online.com/ukr/uslugi/yuristam/literatura/civ-proces/68.php>.
5. Соколов Я.В. Принципы русской бухгалтерии [текст] / Я.В. Соколов / БУХ.1С // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document-312>.