

КОНЦЕПЦІЯ ДОКУМЕНТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

З метою виявлення пріоритетних напрямів удосконалення документування господарських операцій пропонується концепція, яка передбачає фундаментальні підходи до поняття документування в бухгалтерському обліку

Постановка проблеми. Для відображення в обліку господарських процесів та фактів необхідно мати про них певну уяву, спостерігати за ними. Спостереження – один із способів пізнання об'єктивної дійсності, який базується на вимірюванні явищ та основним завданням якого є виявлення змін у складі, обсязі, якості об'єкта обліку, що мали місце. Первинне спостереження, яке виступає інформаційним забезпеченням бухгалтерського обліку, здійснюється з метою наступного перетворення інформації про факти, що спостерігалися, у звітні показники. Результати спостереження оформлюють за допомогою первинних документів.

Сучасні спори навколо видів обліку, їх взаємозалежності та підпорядкованості, значною мірою стосуються етапу первинного спостереження; на практиці ряд суб'єктів господарювання для кожного виду обліку створюють окремі інформаційні бази з окремим введенням даних про одну й ту ж саму операцію в кожен базу. Рациональна організація документування на підприємстві забезпечить внутрішню ув'язку різних видів обліку – фінансового, управлінського, податкового – за допомогою створення єдиної інформаційної бази на основі первинних документів.

Достовірність, своєчасність та оперативна цінність звітності, що формується для різних користувачів, залежать від якості та достовірності первинних документів. Окрім того, письмові документи є найбільш

достовірним доказом при розв'язанні господарських спорів, адже дослідженню паперів в судовому процесі надається першорядне значення.

В нормативних актах, що регламентують організацію бухгалтерського обліку та податкових відносин, відсутній єдиний підхід щодо порядку документування та визначення форм первинних документів, обов'язкових для заповнення, а також їх значення для користувачів інформації, спеціалістів, зайнятих їх оформленням, контролем та обробкою.

В теорії бухгалтерського обліку по-новому виникають нові питання:

– в якій термінологічній системі слід характеризувати процес документування?

– хто в державі встановлює форми первинних документів для обстеження діяльності суб'єктів господарювання?

– як забезпечити методологічну єдність документування для різних видів обліку (фінансового, управлінського, податкового тощо)?

– які принципи документування є визначальними в сучасних умовах?

– наскільки формалізованими повинні бути первинні документи та які межі формалізації?

– які змістовні характеристики є обов'язковими для відображення в документах?

– які заходи мають бути здійснені для удосконалення процесу документування в бухгалтерському обліку?

– які вимоги до первинних документів повинні бути регламентовані?

Таким чином, процес документування в бухгалтерському обліку потребує перегляду й удосконалення шляхом нового теоретико-методологічного осмислення його місця та значення у формуванні звітності для забезпечення інформаційних потреб користувачів.

Метою публікації є виявлення пріоритетних напрямів удосконалення документування господарських операцій в бухгалтерському обліку шляхом формування концепції, яка передбачає фундаментальні підходи до поняття документування.

Викладення основного матеріалу. Концепція документування повинна розкривати наступні питання та розділи:

- загальні положення;
- основні терміни, що визначають процес документування операцій суб'єктами господарювання;
- моніторинг стану документування в Україні;
- суб'єкти методологічного регулювання бухгалтерського обліку та координація їх діяльності;
- принципи документування в сучасних умовах;
- збалансованість між змістом та формою при створенні документів бухгалтерського обліку, межі формалізації;
- напрями реалізації концепції.

Загальні положення. Відповідно п. 1. ст. 9 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підставою для ведення бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Концепція документування операцій суб'єктів господарювання в Україні ґрунтується на потребах економіки України як держави з ринковими відносинами; визначає основи побудови системи первинного спостереження відповідно до інформаційних потреб користувачів бухгалтерської інформації; ґрунтується на останніх дослідженнях у сфері

бухгалтерського обліку; спрямована на модель соціально орієнтованої ринкової економіки.

Концепція є методологічною основою для системного удосконалення документального забезпечення бухгалтерського обліку підприємства на етапі первинного спостереження, визначення основних принципів документування в сучасних умовах, встановлення необхідності та меж формалізації первинної документації, а також визначення кола суб'єктів, які зацікавлені в посиленні контрольної функції бухгалтерського обліку шляхом удосконалення документування.

Провідною ідеєю концепції є спрямованість на поєднання повноти задоволення інформаційних запитів користувачів бухгалтерської інформації з державними і суспільними інтересами при спрощенні та полегшенні порядку документування, а також координація діяльності органів виконавчої влади та суб'єктів господарювання в сфері регулювання організації та ведення бухгалтерського обліку, встановлення форм первинних документів, облікових реєстрів та звітності.

Концепція є складовою заходів, спрямованих на розвиток економічних ринкових відносин соціально орієнтованого спрямування. Концепція приймається на державному рівні.

Основні завдання розробки концепції:

- визначити основні терміни, що визначають процес документування операцій суб'єктами господарювання;
- охарактеризувати сучасний стан документування в Україні;
- визначити перелік суб'єктів методологічного регулювання бухгалтерського обліку та напрями координації їх діяльності;
- виявити основні принципи документування в сучасних умовах;
- встановити межі формалізації на основі збалансованого підходу до змісту та форми при створенні документів бухгалтерського обліку;
- визначити напрями реалізації концепції.

Основні терміни, що визначають процес документування операцій суб'єктами господарювання. В концепції основні терміни, що характеризують процес документування, трактуються наступним чином.

Документування – перша стадія облікового процесу, що включає реєстрацію та фіксацію інформації про господарські операції в первинних документах; процес, пов'язаний з оформленням господарської діяльності.

Документація – сукупність, група документів, що містять відомості про господарські операції, які є підставою для їх наступного відображення в облікових регістрах.

Документ – письмове свідоцтво про фактичне здійснення або право на фактичне здійснення господарської операції.

Первинні документи – письмові свідоцтва, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження й дозволи адміністрації (власника) на їх проведення (документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення).

Електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа.

Зведений документ – документ, складений на підставі декількох первинних документів для отримання узагальнених даних.

Документооборот – рух документів в обліковому процесі з моменту їх складання і до здачі до архіву.

Електронний документооборот – сукупність процесів створення, оброблення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та у разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів.

Обов'язкові реквізити документа – дані в документі, без яких він не може бути підставою для бухгалтерського відображення операцій і не має юридичної сили.

Електронний підпис – один із обов'язкових реквізитів, що використовується для ідентифікації автора та/або підписувача електронного документа іншими суб'єктами електронного документообігу. Електронний підпис є даними в електронній формі, які додаються до інших електронних даних або логічно з ними пов'язані та призначені для ідентифікації підписувача цих даних.

Електронний цифровий підпис – вид електронного підпису, який отримується за результатом криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або логічно з ним поєднується і дає змогу підтвердити його цілісність та ідентифікувати підписувача.

Обліковий процес – послідовність дій (облікових робіт) з відображення господарської діяльності суб'єктів господарювання. Складається із наступних етапів: Етап I. Первинне спостереження – документування господарських операцій; Етап II. Систематизація – відображення інформації, яка міститься у прийнятих до обліку первинних документах, на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису; Етап III. Узагальнення – складання звітності згідно з чинним законодавством та на запити зацікавлених користувачів (користувачів з прямим фінансовим інтересом).

Господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Облікові регістри – носії спеціального формату (паперові, машинні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

Звітність бухгалтерська – звітність, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб окремих користувачів. На основі

даних бухгалтерського обліку складається фінансова, статистична, податкова, соціальна (соцстрах), відомча звітність.

Суб'єкти господарювання в Україні – визначаються Господарським та Цивільним кодексами держави.

Моніторинг стану документування в Україні. В Україні суб'єктами, які затверджують форми первинних документів (далі – регулятори), є: Міністерство фінансів України, Національний банк, Державний комітет статистики, Державне казначейство, Державна податкова адміністрація, Міністерство праці та соціальної політики, Митна служба, відомчі міністерства.

Аналіз діючих форм первинних документів в Україні показав, що існує досить багато первинних документів, форми яких затверджуються відповідними органами виконавчої влади. Більшість форм затверджені до 2000 р., зміст передбачених показників не відповідають інформаційним запитам користувачів бухгалтерських даних. Ряд форм не використовуються підприємствами, у зв'язку з чим вимагають перегляду й оновлення.

Суб'єкти методологічного регулювання бухгалтерського обліку та координація їх діяльності. В Україні регулювання питань методології бухгалтерського обліку відповідно до п. 2-6 ст. 6 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" здійснюється наступними суб'єктами:

– Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;

– Національним банком України, який встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в банках відповідно до Закону про бухгалтерський облік і затверджених Міністерством фінансів України національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

– Державним казначейством України, яке встановлює порядок ведення бухгалтерського

обліку та складання звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ відповідно до Закону про бухгалтерський облік і затверджених Міністерством фінансів України національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

– Міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей, які на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку розробляють методичні рекомендації щодо їх застосування відповідно до Закону про бухгалтерський облік та затверджених Міністерством фінансів України національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

– Угодою про розподіл продукції – встановлюється порядок ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності інвестора, пов'язаної з виконанням робіт (послуг), передбачених такою угодою відповідно до вимог законодавства України.

Для обстеження діяльності форми первинних документів затверджують також наступні органи виконавчої влади України: Державний комітет статистики, Державна податкова адміністрація, Митна служба, Міністерство праці та соціальної політики.

Форми звітності для подання у відповідні терміни, окрім перелічених вище суб'єктів, встановлюють: Комісія з цінних паперів та фондового ринку, Комісія з регулювання фінансових послуг, Фонди соціального страхування.

Внаслідок нескоординованої роботи регуляторів суб'єкти господарювання змушені складати по декілька первинних документів для оформлення однієї господарської операції, формувати по декілька інформаційних баз та робити численні вибірки для складання форм звітності на вимогу суб'єктів регулювання.

У зв'язку з цим концепція визначає, що координацію всіх питань, пов'язаних з організацією та веденням бухгалтерського обліку, а також встановлення форм первинних

документів, облікових реєстрів, звітності повинне здійснювати Міністерство фінансів України шляхом обговорення та прийняття рішень Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів. Вказані документи, розроблені іншими органами виконавчої влади, повинні бути погоджені з Міністерством фінансів України і затверджені відповідними наказами.

Принципи документування в сучасних умовах. Концепція передбачає раціональну організацію ведення первинного обліку господарських операцій, яка в значній мірі залежить від принципів документування. Основними принципами, які встановлюються даною концепцією, є наступні:

1) зменшення кількості оформлюваних документів, виключення необхідності складання додаткових примірників за відсутності необхідності в них;

2) превалювання змісту над формою, що полягає в адаптації документів первинного спостереження до інформаційних потреб користувачів в умовах сучасного розвитку господарських відносин;

3) встановлення обмеженої кількості реквізитів документів, що полегшує читання документу;

4) придатність первинних документів для цілей контролю.

Збалансованість між змістом та формою при створенні документів бухгалтерського обліку. Межі формалізації

Зміст. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (ст. 9) визначає такі обов’язкові реквізити первинних та зведених документів: назва документа (форми), дата і місце складання, назва підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції, посади 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.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, номер документа, підстава для здійснення операції, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Водночас, принцип превалювання змісту над формою повинен реалізовуватися обережно. У зв’язку з цим більше уваги слід приділити формалізації первинних документів.

Форма. Одним із шляхів удосконалення документування господарських операцій з метою уникнення фальсифікації звітності є формалізація первинних документів, яку повинні визначати суб’єкти методологічного регулювання бухгалтерського обліку за погодженням з Міністерством фінансів України. Формалізація проводиться за наступними напрямками: уніфікація; типізація; стандартизація.

Межі формалізації. З метою забезпечення ефективної формалізації первинних документів концепція передбачає наступні їх форми:

– обов’язкові первинні документи, що призначені для оформлення господарських операцій, які здійснюються на всіх підприємствах: касових та банківських операцій, розрахунків з підзвітними особами, руху основних засобів, обліку особового складу працівників тощо, і застосовуються без будь-яких змін та доповнень;

– рекомендовані первинні документи, на підставі яких розробляються та затверджуються спеціалізовані форми документів з урахуванням специфіки сектору економіки (галузі господарювання), в якому функціонує підприємство;

– типові первинні документи, призначені для оформлення однорідних господарських операцій і характерні для підприємств конкретного сектору економіки (галузі господарювання).

Напрями реалізації концепції. Основними напрямками реалізації концепції документування є наступні:

– координація роботи суб'єктів методологічного регулювання бухгалтерського обліку;

– визначення переліку суб'єктів господарювання, для яких необхідно є формалізація первинних документів;

– розробка альбомів первинних документів органами виконавчої влади та представлення їх на погодження Методологічній раді з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України;

– затвердження форм первинних документів за поданням органів виконавчої влади;

– удосконалення існуючої нормативної бази в частині координації діяльності суб'єктів методологічного регулювання бухгалтерського обліку;

– перегляд, удосконалення та визначення напрямів подальшого розвитку системи електронного документообороту;

– оновлення Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 24.05.1995 р. № 88 з урахуванням сучасного розвитку економіки України та запитів користувачів бухгалтерської інформації, передусім держави та суспільства.

Одним із шляхів реалізації концепції є встановлення ступеню виконання наступних вимог до первинних документів:

– обов'язковість та момент складання;

– мова (особливо у випадку надходження документів на інших мовах);

– обов'язкові до додаткові реквізити;

– встановлення відповідальності за оформлення, подання та обробку первинних документів серед посадових осіб і працівників підприємства;

– кількість примірників;

– дозволені способи заповнення (ручний, машинний);

– носій (матеріальний, електронний);

– порядок перевірки за формою та змістом;

– кодифікація;

– нумерація;

– реєстрація;

– прийняття документа до обліку;

– строки перенесення інформації з первинних документів до облікових регістрів;

– порядок виправлення в документах;

– запобігання несанкціонованому втручанням в оформлення первинних документів та їх повторного використання;

– організація документообороту;

– порядок та період зберігання;

– порядок вилучення контролюючими органами;

– порядок та умови знищення документів.

Висновки. Процес документування в бухгалтерському обліку потребує перегляду й удосконалення шляхом нового теоретико-методологічного осмислення його місця та значення у формуванні звітності для забезпечення інформаційних потреб користувачів. На основі дослідження виявлено пріоритетні напрями удосконалення документування господарських операцій в бухгалтерському обліку шляхом формування концепції, яка передбачає фундаментальні підходи до поняття документування. Основні висновки наступні:

1. Концепція є методологічною основою системного удосконалення документального забезпечення бухгалтерського обліку підприємства на етапі первинного спостереження, визначення основних принципів документування в сучасних умовах, встановлення необхідності та меж формалізації первинної документації, а також визначення кола суб'єктів, які зацікавлені в посиленні контрольної функції бухгалтерського обліку через удосконалення документування.

2. В Україні суб'єктами, які затверджують форми первинних документів, є: Міністерство фінансів України, Національний банк, Державний комітет статистики, Державне казначейство, Державна податкова адміністрація, Міністерство праці та соціальної політики, Митна служба, відомчі міністерства. Внаслідок нескоординованої роботи регуляторів суб'єкти господарювання змушені складати по декілька первинних документів для оформлення однієї господарської операції, формувати по декілька інформаційних баз та робити численні вибірки

для складання форм звітності на вимогу суб'єктів регулювання. У зв'язку з цим координацію питань, пов'язаних з організацією та веденням бухгалтерського обліку, а також встановлення форм первинних документів, облікових реєстрів, звітності повинне здійснювати Міністерство фінансів України.

3. Першочерговими заходами з реалізації концепції є: визначення меж формалізації документів; оновлення положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку з урахуванням сучасного стану економіки України та запитів користувачів бухгалтерської інформації; а також координація роботи суб'єктів методологічного регулювання бухгалтерського обліку.

Список використаної літератури:

1. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций и результатов инвентаризации. Библиотека журнала "Консультант бухгалтера". – М.: Издательство "Дело и сервис", 1999. – 88 с.
2. *Басаков М.И.* Документы и документооборот в бухгалтерии: Практическое пособие / Авт.-сост. М.И. Басаков. – Москва: ИКЦ "МарТ"; Ростов н/Д: Издательский центр "МарТ", 2003. – 384 с.
3. *Бутинець Т.А.* Документування господарських фактів: теорія, методологія, комп'ютеризація. Накове видання. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 412 с.
4. *Бутинець Ф.Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / Вид. 2-ге, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
5. Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с.
6. *Власова В.М.* Первичные документы – основа финансовой отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 384 с.
7. *Волинець Л.* Організуємо документообіг не для "галочки" // Консультант бухгалтера. – 17.12.2007. – № 51 (435). – С. 17-29.
8. Первичная документация и ведение учетных регистров / Горелкин В.Г., Козуб М.К., Литвак Х.Л. и др.. Киев, издательское объединение "Вища школа", 1977, 296 с.
9. *Касьянова Г.Ю., Котко Е.А., Топольская Е.Б.* Документооборот в бухгалтерском и налоговом учете. Т.1. – 3-е изд., испр. И доп. – М.: Издательско-консультационная компания "Статус-Кво 97"; 2000. – 480 с.
10. *Луговой В.А.* Система бухгалтерской документации на предприятии. Практическое пособие. – М.: Главбух, 1997. – 112 с.
11. *Пархоменко В.* Документальне забезпечення основ бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 11-15.
12. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затв. Наказом Міністерства фінансів України 24.05.1995 р. № 88.
13. *Пошерстник Е.Б., Пошерстник Н.В.* Документооборот в бухгалтерском учете. – СПб.: Издательский Торговый Дом "Герда", 2000. – 320 с.
14. *Холоденко Е.М., Ростовцев А.В.* Составление бухгалтерских документов. – М.: ООО "Издательство "Экономика-Пресс", 2000. – 96 с.

МАЛЮГА Наталія Михайлівна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету, сертифікований аудитор України, член Методологічної Ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України

Наукові інтереси:

- проблеми теорії й методології бухгалтерського обліку та контролю;
- бухгалтерська експертиза