

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗБЕРІГАННЯ ТА ЗНИЩЕННЯ ДОКУМЕНТІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

© Карп'як Я. С., 2017

Розглянуто основні вимоги до зберігання первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової, податкової звітності, що утворюються під час господарської діяльності підприємств. Запропоновано організацію обліку архівування, зберігання та знищення бухгалтерських документів.

Ключові слова: підприємство, господарська діяльність, облікова політика, бухгалтерський облік, фінансові результати, зберігання документів, архівування.

Ya. S. Karpyak

Lviv Polytechnic National University

ACCOUNTING ORGANIZATION OF STORAGE AND DESTRUCTION OF DOCUMENTS OF ENTERPRISE'S BUSINESS ACTIVITY

© Karpyak Ya. S., 2017

Basic requirements for the storage of primary documents, accounting registers, financial and tax reports resulting from enterprise's business activity are examined; organization of archiving accounting, storage and destruction of accounting documents are proposed. Storage of documents resulting from the enterprise's business activity has partially been regulated by the norms of Tax Code of Ukraine (TCU). However, it should be noted that legislative regulation of these issues is insufficient. Particularly, archiving of documents is regulated only in the event of liquidation, and the process of destruction of documents is not regulated by tax legislation at all, so in this aspect statutory regulations of archival legislation should be used. But this legislation and the relevant regulations govern the correspondent issues in a different way and in some way conform to TCU. Thus, taking into account the abovementioned norms of current legislation, the period of storage of accounting documents must be no less than 1,095 days from the date of filing of tax reporting, for which compiling of these documents is used, and in case of its failure –from the deadline of submission of such reporting as provided by TCU. After the expiry of the time limit the enterprise shall bear no responsibility as provided by TCU for failure to store documents and, given the expiry of the period of limitation the controlling body can not define tax liability for the enterprise. However, destruction of documents without taxpayer's examination is not legal. Thus, according to TCU, storage of accounting documents should be no less than 1,095 days from the date of actual filing of the reporting. These documents can be stored at the enterprise or in the appropriate archive (archive of the enterprise or a third party). On examination the documents are to be submitted to the officials of controlling bodies. After the expiry of document retention period as provided by TCU, the enterprise has no right to destruct them until the examination by a special commission and approval by the respective state archival institution of the act of selection for document destruction.

Key words: enterprise, business activity, accounting policy, accounting, financial results, storage of documents, archiving.

Мета дослідження – обґрунтувати пропозиції щодо зберігання первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової, податкової звітності, організацію обліку архівування, зберігання та знищення бухгалтерських документів.

Вступ. Трансформація економіко-правового середовища та ринкові перетворення в Україні супроводжуються реформуванням бухгалтерського обліку. Тому питання зберігання первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової, податкової звітності, організацію обліку архівування, зберігання та знищення бухгалтерських документів залишається актуальним. Тривалий період правила ведення бухгалтерського обліку та зберігання документів в Україні не допускали відхилень від положень багатьох інструктивно-нормативних документів. У країнах Західної Європи та США, навпаки, визріла тенденція переходу від повного регулювання державними органами всіх питань бухгалтерського обліку до встановлення лише загальних правил і принципів. Уніфіковані правила методології бухгалтерського обліку та надання звітної інформації про діяльність підприємств визначено Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Постановка проблеми. Проблеми теорії і практики організації бухгалтерського обліку, та формування облікової політики підприємств відображено в дослідженнях К. І. Зубко, Е. В. Коваленко, М. С. Пушкаря, В. О. Озеран. Проте проблемними досі є питання зберігання первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової, податкової звітності, організацію обліку архівування, зберігання та знищення бухгалтерських документів.

Діяльність підприємства в нових умовах господарювання вимагає такої організації бухгалтерського обліку, що давала б змогу користувачам інформації мати звітні дані про активи підприємства та джерела їх утворення, господарські процеси та їхні фінансові результати.

Виклад основного матеріалу. Зберігання документів, що утворюються під час господарської діяльності підприємств, було частково врегульоване нормами ПКУ. Проте слід зазначити, що законодавче врегулювання цієї проблематики залишається неналежним. Насамперед питання архівування документів врегульовано лише на випадок ліквідації підприємства, а процес знищення документів податкове законодавство не регулює взагалі, тому у такому аспекті варто користуватися нормами законодавства про архівну справу. Але це законодавство і відповідні підзаконні акти врегульовують відповідні питання по-іншому, а в дечому і суперечать ПКУ.

Згідно з п. 6 Положення № 88, первинні документи та облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву підприємства, а до моменту такої передачі зберігаються у бухгалтерії підприємства. Згідно з цим Положенням, зберігання, оформлення і передачу документів до архіву забезпечує головний бухгалтер. Проте згідно з ч. 3 ст. 8 Закону про бухгалтерський облік, відповідальність за збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну несе керівник підприємства. Для цього він має створити відповідні умови. Документи у бухгалтерії мають зберігатися у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах .

Відповідно до пункту 44.3 ПКУ встановлено обов'язок платників податків забезпечити зберігання первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів, не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складання якої використовуються зазначені документи. Слід звернути увагу, що цей строк відраховується саме від фактичної дати подання звітності.

А в разі неподання звітності щодо відповідного податку і збору платник податків все одно зобов'язаний забезпечити збереження документів протягом 1095 днів з передбаченого ПКУ граничного терміну подання такої звітності.

Відповідно до п. 44.5 ПКУ, у разі втрати, пошкодження або дострокового знищення зазначених вище документів платник податків зобов'язаний у 5-денний строк з дня такої події письмово повідомити орган ДФС за місцем обліку в порядку, встановленому ПКУ для подання податкової звітності. При цьому платник податків зобов'язаний відновити втрачені документи протягом 90 к. д. з дня, наступного за днем надходження повідомлення до органу податкової служби

ПКУ не встановлює загальних правил щодо передачі бухгалтерських документів до архіву, передбачаючи лише у п. 44.3, що в разі ліквідації платника податків документи за період його

діяльності не менш як 1095 днів, що передували даті ліквідації, в установленому законодавством порядку передаються до архіву.

Переліком № 578/5 визначено строки зберігання первинних документів, фінансової та податкової звітності, інших документів.

Обчислення строків зберігання документів проводиться з 1 січня року, що настає за роком завершення їх діловодством.

Наприклад, обчислення строку зберігання документів, завершених діловодством у 2013 р., починається з 01.01.2014 р. Якщо строк зберігання такого документа становить три роки, то він закінчується 01.01.2017 р.

Більшість документів, які підприємства використовують у господарській діяльності, мають строки зберігання три роки, але є документи, строки зберігання яких становлять 5, 10 та 75 років.

Строки зберігання окремих документів наведено в таблиці.

Строки зберігання окремих документів

Види документів	Строк зберігання	Примітки
1	2	3
1. Фінансова звітність з примітками до неї:		
а) зведені річні	Постійно	До ліквідації організації ¹
б) річні	Постійно	До ліквідації організації ¹
в) квартальні	3 роки	
г) місячні	1 рік	
2. Передаточні, розділювальні, ліквідаційні баланси, додатки, пояснювальні записки до них	Постійно	До ліквідації організації
3. Документи (протоколи, акти, висновки) про розгляд і затвердження звітів і балансів:		
а) річних	10 років	
б) квартальних	3 роки	
4. Аналітичні документи (таблиці, доповіді, доповідні записки тощо) до річних звітів і балансів	10 років	
5. Звіти про операції з дорогоцінними металами та дорогоцінним камінням	5 років	
6. Оперативні звіти про витрачання валюти на закордонні відрядження	3 роки	
7. Розрахунково-платіжні відомості (особові рахунки):		
а) працівників, аспірантів, студентів	75 років	
б) одержувачів пенсій і державної допомоги	5 років	
в) акціонерів	5 років	
8. Відомості на виплату грошей	3 роки	
9. Довіреності (у тому числі анульовані) на одержання грошових сум і товарно-матеріальних цінностей; на одержання заробітної плати та інших виплат	3 роки	За умови завершення перевірки з питань дотримання податкового законодавства
10. Документи (копії звітів, витяги з протоколів, висновки, заяви, довідки, списки працівників) про виплату допомоги, пенсій, оплату листків непрацездатності з фонду соціального страхування	3 роки	
11. Документи (заяви, рішення, довідки, листи) про оплату відпусток у зв'язку з навчанням, одержання пільг з податків тощо	5 років	

1	2	3
12. Звіти (відомості) про нарахування та перерахування страхових внесків на державне та недержавне соціальне страхування (пенсійне, на випадок безробіття, у зв'язку з тимчасовою непрацевдатністю тощо):		
а) зведені річні й з більшою періодичністю	Постійно	До ліквідації організації
б) річні й з більшою періодичністю	Постійно	До ліквідації організації
в) піврічні	5 років	
г) квартальні	3 роки	
г) місячні	1 рік	
13. Розрахункові відомості сплати внесків до різних фондів	3 роки	За умови завершення перевірки з питань дотримання податкового законодавства
14. Документи (акти, відомості, листи) про взаєморозрахунки між організаціями	3 роки	
15. Протоколи взаємозаліків	3 роки	За умови завершення перевірки з питань дотримання податкового законодавства
16. Акти-довідки про погашення податків (заборгованості) векселями	3 роки	За умови завершення перевірки державними податковими органами з питань дотримання податкового законодавства
17. Погашені казначейські векселі	3 роки	За умови завершення перевірки з питань дотримання податкового законодавства
18. Документи (заяви, розпорядження, довідки-графіки, акти) про сплату, розмін, приймання-передавання векселів	3 роки	
19. Виконавчі листи	Доки не мине потреба	Доки не мине потреба
20. Договори, угоди (аудиторські, господарські, операційні тощо)	3 роки	
21. Договори-зобов'язання за товари, одержані в кредит, листи з оформлення договорів-зобов'язань	3 роки	
22. Договори про повну матеріальну відповідальність	3 роки	
23. Майнові довіреності, поручительства третьої особи	3 роки	За умови завершення перевірки з питань дотримання податкового законодавства
24. Документи (акти, процентовки, довідки, рахунки) про приймання виконаних робіт	3 роки	
25. Документи (картки, відомості, повідомлення тощо) з організації фінансового моніторингу суб'єктами первинного фінансового моніторингу	5 років	
26. Первинні документи і додатки до них, що фіксують факт виконання господарських операцій і стали підставою для записів у регістрах бухгалтерського обліку та податкових документах (касові, банківські документи, ордери, повідомлення банків і переказні вимоги, виписки банків, корінці квитанцій, банківських чекових книжок, наряди на роботу, акти про приймання, здавання і списання майна й матеріалів, квитанції і накладні з обліку товарно-матеріальних цінностей, рахунки-фактури, авансові звіти тощо)	3 роки	За умови завершення перевірки з питань дотримання податкового законодавства
27. Регістри рахунків до оплати	3 роки	За умови завершення перевірки з питань дотримання податкового законодавства
28. Податкові накладні	3 роки	

1	2	3
29. Гарантійні листи	3 роки	
30. Зразки підписів (матеріально відповідальних осіб)	Доки не мине потреба	
31. Документи (плани, звіти, протоколи, акти, довідки, доповідні записки) документальних ревізій, перевірок та аудиту фінансово-господарської діяльності, контрольно-ревізійної роботи, зокрема перевірок каси, правильності стягнення податків тощо	5 років	
32. Документи (довідки, акти, зобов'язання, листи) щодо розтрат, недостач, розкрадань	5 років	
33. Документи (протоколи, акти, звіти, відомості переоцінки й визначення зношеності основних засобів) про переоцінку основних фондів, нематеріальних активів, незавершеного будівництва	Постійно	До ліквідації організації
34. Документи (акти, відомості) про переоцінку товарно-матеріальних запасів, незавершеного виробництва	5 років	За умови завершення перевірки з питань дотримання податкового законодавства
35. Документи (протоколи засідань інвентаризаційних комісій, акти інвентаризації, інвентаризаційні описи, порівняльні відомості) про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, грошових коштів, матеріальних цінностей тощо	3 роки	За умови завершення перевірки з питань дотримання податкового законодавства
36. Документи (програми, інструкції, довідки, листи) про організацію і впровадження автоматизованих систем обліку та звітності	5 років	
37. Листування про затвердження й уточнення фінансової звітності	3 роки	
38. Листування про виплату заробітної плати	3 роки	
39. Листування про фінансово-господарську діяльність (про облік фондів, накладення і стягнення штрафів, приймання, здавання, списання матеріальних цінностей тощо)	3 роки	
40. Листування про строки подання фінансової звітності	1 рік	
41. Облікові реєстри (головна книга, журнали, меморіальні ордери, оборотні відомості, інвентарні картки, розроблювальні таблиці тощо)	3 роки	За умови завершення перевірки з питань дотримання податкового законодавства
42. Книги, журнали, картки обліку:		
а) цінних паперів	Постійно	До ліквідації організації
б) договорів, угод кредитних, поруки, застави, гарантії, переводу боргу	5 років	За умови завершення перевірки з питань дотримання податкового законодавства
в) договорів аудиторських, господарських, операційних тощо	3 роки	
г) касових документів (рахунків, касових ордерів, довіреностей, платіжних документів, накладних тощо)	3 роки	
г) погашених векселів	3 роки	
д) виконавчих листів	5 років	
43. Журнали використання електронних контрольно-касових апаратів, контрольні стрічки електронних контрольно-касових апаратів	3 роки	За умови завершення перевірки з питань дотримання податкового законодавства

Спеціальних законів чи актів Кабміну, які б установлювали нормативні вимоги до архівування бухгалтерських документів, сьогодні немає.

Відповідно до ст. 32 Закону № 3814, підприємства, установи й організації, що ґрунтуються на приватній формі власності, об'єднання громадян та релігійні організації зобов'язані забезпечити збереженість документів, що накопичилися за час їхньої діяльності, до проведення експертизи їхньої цінності у порядку, встановленому цим Законом.

Порядок № 1004, встановлює заборону на знищення документів без попередньої експертизи їхньої цінності. Саме на цій забороні ґрунтується потреба в експертизі під час відбору документів на знищення.

Закон № 3814 визначає, що Національний архівний фонд (далі — НАФ) призначений для задоволення інформаційних потреб суспільства і держави, реалізації прав та законних інтересів кожної людини. Цей Закон передбачає, що НАФ формується у порядку, з архівних документів органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності, а також архівних документів громадян і їхніх об'єднань.

Отже, законодавство не визначило конкретних критеріїв віднесення документів до НАФ, що підкреслює важливість проведення їх експертизи перед знищенням.

Відповідно до Порядку № 1004, експертизу цінності документів проводять експертні та експертно-перевірні комісії за участю власника документів або уповноваженої ним особи.

Склад комісії з проведення експертизи цінності документів підприємства залучають представників експертно-перевірних комісій державних архівів (архівних відділів райдержадміністрацій, міських рад), у зоні комплектування яких перебувають відповідні юридичні особи.

Пунктом 23 Порядку № 1004 передбачено, що експертна комісія юридичної особи приймає рішення про подання до експертно-перевірної комісії, зокрема, проектів таких документів, як акти про вилучення для знищення документів, не внесених до НАФ.

Отже, з наведених норм чинного законодавства, строк зберігання бухгалтерських документів має бути не менший, ніж 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складання якої використовують зазначені документи, а у разі її неподання – з передбаченого ПКУ граничного терміну подання такої звітності. Після закінчення цих строків підприємство не нестиме передбаченої ПКУ відповідальності за незабезпечення збереження документів і, з огляду на закінчення строків давності, йому не може бути визначено податкове зобов'язання контролюючим органом. Втім, знищувати документи без експертизи платник податків не має права.

Відповідно до ст. 31, 32 Закону № 3814, органи державної влади, органи місцевого самоврядування, державні та комунальні підприємства, установи й організації створюють архівні підрозділи для тимчасового зберігання архівних документів, що накопичилися за час їхньої діяльності. Підприємства, установи й організації, що ґрунтуються на приватній формі власності, об'єднання громадян та релігійні організації мають право створювати архівні підрозділи для постійного або тимчасового зберігання документів, що не належать державі, територіальним громадам.

Саме до таких архівів належать архіви підприємств, де відповідно до Положення № 88 зберігаються документи протягом встановленого терміну зберігання.

Крім цього, стаття 33 Закону № 3814 передбачає можливість створення архівних установ фізичними особами та/або юридичними особами приватного права, які в установленому законом порядку мають право зберігати архівні документи, що не належать державі та територіальним громадам. У цих архівах можуть міститися документи НАФ, проте нормативними актами не передбачено можливості залучення представників цих архівів для проведення експертизи документів замість представників державного архіву.

Як уже зазначено вище, для знищення документів потрібно організувати їхню експертизу та відбір для знищення.

Для цього спеціально створена експертна комісія підприємства (установи, організації), до якої залучається представник державного архіву, розглядає питання та приймає рішення про схвалення і

подання відповідній експертно-перевірній комісії актів про вилучення для знищення документів, не внесених до НАФ.

Архівування документів при ліквідації юрособи, законодавство передбачає проведення перевірок усіх контролюючих органів, перед ліквідацією юрособи, Закон № 3814 у ст. 32 установив, що ліквідаційні комісії зобов'язані забезпечити збереженість архівних документів підприємств, установ та організацій, які ґрунтуються на приватній формі власності, об'єднань громадян та релігійних організацій, і за погодженням із архівною установою, визначеною відповідним державним органом, визначити місце подальшого зберігання архівних документів цих юридичних осіб (усі первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, бухгалтерську звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів) за період 1095 днів, що передують даті останньої господарської операції, – протягом трьох років з дня здачі в архів, документи про нарахування та виплату заробітної плати найманим працівникам — протягом 70 р.1). За таких умов статтею 36 Закону № 755 визначено обов'язкове подання держреєстраторові для проведення реєстрації припинення юрособи довідки архівної установи про прийняття документів, які відповідно до закону підлягають довгостроковому зберігання.

Висновки. Отже, відповідно до ПКУ, зберігати бухгалтерські документи слід не менше 1095 днів з дати фактичного подання відповідної звітності. Ці документи можуть зберігатися на підприємстві або у відповідному архіві (архів підприємства чи сторонньої організації). У разі перевірки ці документи необхідно пред'являти посадовим особам контролюючих органів. Після закінчення термінів зберігання документів, передбачених ПКУ, підприємство, не має права знищувати їх до проведення експертизи спеціальною комісією та погодження із відповідною державною архівною установою акту відбору для знищення документів.

1. ПКУ – Податковий кодекс України. 2. Закон № 3814 – Закон України від 24.12.93 р. № 3814-XII «Про Національний архівний фонд та архівні установи». 3. Закон № 755 — Закон України від 15.05.2003 р.у №755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців». 4. Порядок № 1004 – Порядок утворення та діяльності комісій з проведення експертизи цінності документів, затверджений постановою КМУ від 08.08.2007 р. № 1004. 5. Перелік № 578/5 – Перелік типових документів, що утворюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших підприємств, установ та організацій, із зазначенням строків зберігання документів). 6. Положення № 88 – Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88.