

*Я.С. Карп'як,
к.е.н., доцент
кафедри обліку та аналізу,
Національний університет
«Львівська політехніка»*

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ НА ОСНОВІ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ

Мета дослідження - обґрунтування пропозицій та вимог, щодо оформлення первинних документів, які є основою для формування фінансової, податкової, соціальної та інших видів звітності підприємств.

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

Постановка проблеми. Проблеми теорії і практики організації обліку та формування облікової політики підприємств відображено в роботах К.І. Зубко, Е.В. Коваленко, М.С. Пушкаря, В.О. Озеран. Проте проблемними залишаються питання оформлення господарських операцій відповідними первинними документами. У цьому аспекті на нашу думку, доцільно розглянути основні вимоги щодо оформлення первинних документів, на підставі яких базується фінансова, статистична, податкова, соціальна та інші види звітності.

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

Виклад основного матеріалу. У ході своєї діяльності підприємство здійснює безліч господарських операцій, кожна з яких має бути оформлена відповідними первинними документами. На підставі таких документів зазначені операції відображаються в податковому та бухгалтерському обліку, тому дуже важливо, щоб ці документи були складені з дотриманням певних вимог.

До заповнення первинних документів слід підходити дуже уважно, оскільки лише за наявності і обов'язкових реквізитів вони мають юридичну силу та доказовість як у бухгалтерських, так і в податкових і цілях, а іноді й у цілях вирішення судових спорів. Водночас вважаємо, що дрібні недоліки при оформленні первинних документів не повинні бути підставою для визнання їх недійсними.

Слід відмітити, що відповідальність за:

— організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів (ч. 3 ст. 8 Закону про бухоблік);

— несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи (ч. 8 ст. 9 Закону про бухоблік).

Згідно з п. 2 ст. 9 Закону про бухоблік первинний документ може бути складено на паперових або машинних носіях та має містити такі обов'язкові реквізити:

— назву документа (форми);

— дату і місце складання;

— назву підприємства, від імені якого складено документ;

— зміст і обсяг господарської операції;

— одиницю виміру господарської операції;

— посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;

— особистий підпис чи інші дані, які дають можливість ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Схожий перелік обов'язкових реквізитів первинного документа наведено й у п. 2.4 Положення № 88. При цьому в цьому пункті уточнюється, що: — одиниця виміру господарської операції наводиться в натуральному та/або вартісному виразі; — крім особистого підпису особи, яка брала участь у здійсненні господарської операції, може використовуватися її електронний підпис.

Крім того, залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів може бути включено й додаткові реквізити (див. абзац другий п. 2.4 Положення № 88):

— ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру;

— номер документа;

— підставу для здійснення операції;

— дані про документ, що засвідчує особу одержувача, тощо.

Документ має бути підписано особисто, а підпис може бути скріплено печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг. Перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів та документів, ТМЦ, нематеріальних активів та іншого майна, затверджує керівник підприємства.

Згідно Положення № 88, в п. 2.5. зазначено, що підпис на первинному документі може бути скріплено печаткою. Відповідно до цього можна зробити висновок, що проставлення печатки на первинному документі не обов'язкове.

Без проставлення печатки можна обійтися при оформленні, наприклад:

— рахунку-фактури ;

— видаткової накладної;

— прибуткових та видаткових касових ордерів.

Водночас у деяких нормативно-правових актах, що регулюють правила заповнення окремих типових та спеціалізованих форм, містяться вимоги щодо наявності печатки

або місце для відбитку печатки передбачено самою формою документа. Це стосується, зокрема:

— платіжного доручення (див. п. 2.7 Інструкції № 22 та додаток 2 до цієї Інструкції);

— квитанції до прибуткового касового ордера (див. п. 3.3 Положення № 637);

— податкової накладної (див. п. 16 Порядку № 969);

-- типових форм № КБ-2В «Акт приймання виконаних будівельних робіт» і № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати», затверджених наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 04.12.2009 р. № 554;

— подорожнього листа службового легкового автомобіля, типову форму якого затверджено наказом Державного комітету статистики України від 17.02.98 р. №74;

— товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового, високооктанових кисневмісних домішок та алкогольних напоїв, форми яких затверджено наказом Міністерства транспорту та зв'язку України від 28.04.2005 р. № 154;

— деяких інших бланків типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади (л. 2.7 Положення № 88);

— деяких інших первинних документів про касові та банківські операції, рух цінних паперів, ТМЦ та інших об'єктів майна, порядок створення яких передбачається іншими нормативно-правовими актами (л. 2.8 Положення № 88).

Записи в первинних документах повинні здійснюватися тільки чорнилом темного кольору, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів та інших засобів, що забезпечують збереження записів протягом установленого строку зберігання документів та неможливість непомітних несанкціонованих виправлень. У вільних рядках первинних документів ставлять прокреслення з урахуванням спеціальних правил для окремих документів, зокрема податкової накладної. Електронні документи створюються з дотриманням вимог законодавства про електронні документи і електронний документообіг (пп. 2.10, 2.11, 2.12 Положення № 88).

Як передбачено п. 1.3 Положення № 88, усі первинні документи повинні складатися українською мовою. Водночас, крім української, може використовуватися й інша мова в порядку, передбаченому ст. 11 Закону про мови. Документи, що є підставою для записів у бухгалтерському обліку і складені іноземною мовою, повинні мати впорядкований автентичний переклад.

Первинні документи складаються в момент здійснення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення. При реалізації товарів за готівку допускається складання первинного документа не рідше ніж один раз на день на підставі даних касових апаратів, чеків тощо (ч. 1 ст. 9 Закону про бухоблік).

Первинний документ у переважній більшості випадків є основою для відображення господарських операцій як у бухгалтерській, податковій та інших видах звітності, тому важливо знати, які саме документи відповідають цьому статусу.

Договір

Згідно з ч. 1 ст. 626 ЦКУ договором є домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків. Тобто договір фіксує не факт здійснення господарської операції, а лише безпосередньо порядок дій сторін при її здійсненні. Укладення договору не спричинює змін у структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства. На цій підставі можна зробити висновок, що договір не є первинним документом.

У випадку, якщо договір фактично фіксує вже здійснену операцію (наприклад, у договорі фігурує формулювання: «Одна сторона передала майно (товар) у власність другій стороні, а друга сторона прийняла майно (товар)»), то такий договір можна класифікувати як первинний документ.

Накладна

Для обліку відпуску матеріальних цінностей покупцям і на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів існує типова форма накладна-вимога (форма № М-11), затверджена наказом Мінстату від 21.06.96 р. № 193. В описі цієї форми зазначено: у разі відпуску матеріальних цінностей стороннім організаціям

накладна-вимога випикується на підставі договорів, нарядів та інших відповідних документів у двох примірниках, кожний з яких підписується головним бухгалтером або особою, на це уповноваженою. Перший примірник передають складу як підставу для відпуску матеріалів, другий — одержувачу матеріалів. В обліку постачальника накладна-вимога є підставою для відображення доходів від реалізації.

Підприємство має повне право розробити зручну для нього форму накладної, яка слугуватиме підставою для відпуску товарів покупцям, головне, щоб при цьому вона містила всі обов'язкові реквізити, передбачені ч. 2 ст. 9 Закону про бухоблік.

Акт виконаних робіт

Цей документ, якщо його складено з дотриманням вимог чинного законодавства та галузевих особливостей, відповідає критеріям первинного документа, викладеним у п. 2.1 Положення № 88, і, крім нього, жодних додаткових підтверджень фактичного виконання робіт не потрібно.

Рахунок-фактура

Цей документ має інформаційний характер і не є первинним документом. Рахунок-фактура містить пропозицію, направлену покупцю, сплатити встановлену суму грошових коштів (для чого в рахунку наводяться банківські реквізити продавця) за зазначену в ньому номенклатуру відвантаженого товару. Крім того, у рахунку-фактурі може бути відображено дані про статус постачальника (наприклад, платник податку на прибуток і ПДВ).

Без рахунку-фактури можна обійтися, якщо є договір і в ньому зазначено банківські реквізити продавця. У такому разі покупець і без рахунку повинен перерахувати грошові кошти за товари (роботи, послуги) у встановлені строки.

Якщо договір відсутній, то доцільно виписати рахунок.

У сфері зовнішньоекономічної діяльності рахунок-фактура має назву інвойс. Крім рахунку на оплату, він виконує функцію документа на відвантаження, товарно-супровідного документа, документа для митного оформлення. Інвойс (від англ. invoice) — це документ, що надається продавцем покупцю та містить перелік товарів, їх кількість та ціну, за якою вони постачатимуться покупцю, формальні особливості товару (колір, вага тощо), умови

постачання та відомості про відправника та одержувача. Виписування інвойсу свідчить про те, що в покупця з'являється обов'язок оплати товару відповідно до зазначених умов (крім випадків, коли постачання здійснюється за передоплатою). На відміну від рахунку-фактури інвойс виписується незалежно від формулювань у договорі.

Товарно-транспортна накладна за типовою формою № 1 -ТН

Товарно-транспортна накладна (ТТН) — це єдиний для всіх учасників транспортного процесу первинний документ, призначений для списання ТМЦ у вантажовідправника та оприбуткування їх у вантажоодержувача, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, а також для розрахунків за перевезення вантажу та обліку виконаної роботи (розд. 1 Правил № 363).

Якщо вантажні перевезення здійснюються юрсобою або фізособою-підприємцем для власних потреб, то їх водію досить мати накладну чи інший документ, що підтверджує право власності на вантаж (п. 2 Переліку № 207).

Слід зауважити, що при перевірці, податківці наполягають на необхідності наявності ТТН з метою підтвердження оплати послуг з перевезення вантажів. На їх думку, за відсутності первинної транспортної документації, зокрема ТТН, що підтверджує отримання послуг з перевезення вантажів автомобільним транспортом, при обчисленні об'єкта оподаткування платник податку не має права врахувати такі витрати у складі своїх витрат.

Подорожні листи

Відповідно до розд. 1 Правил № 363 подорожній лист — це первинний документ про облік вантажних автомобільних перевезень, що всебічно характеризує роботу автомобіля і водія з моменту їх виїзду з автотранспортного підприємства і до повернення на підприємство.

Типові форми первинного обліку роботи вантажного автомобіля затверджено наказом № 488. До них належать:

— подорожній лист вантажного автомобіля (типова форма № 2ТН (діє в межах України)); — подорожній лист вантажного

автомобіля в міжнародному сполученні (типова форма № 1 (міжнародна)).

Форми первинних документів з обліку роботи вантажного автомобіля не є бланками суворої звітності.

Належно оформлений подорожній лист є підставою для обліку транспортної роботи перевізника та списання витраченого пального на загальний пробіг, а також для взаєморозрахунків між перевізником та замовником за надання транспортних послуг (п. 1.3 Інструкції № 74).

Митна декларація

Згідно з п. 2 Положення № 574 митна декларація (МД) — це письмова заява встановленої форми, яка подається митному органу на паперовому носії або як електронний документ (електронна МД) та містить відомості про товари та транспортні засоби, що переміщуються через митний кордон України, митний режим, до якого вони заявляються, а також іншу інформацію, необхідну для здійснення митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування і сплати податків, зборів та інших платежів.

З одного боку, МД передбачена для забезпечення митного контролю за переміщенням товарів через митний кордон України. Її функція, насамперед, інформативна. Імпортний товар оприбутковується не на підставі МД, а за іншими документами — ТТН, міжнародною автомобільною накладною, залізничною накладною, коносаментом тощо. На підставі МД уключаються до витрат або до первісної вартості товарів суми митних платежів. Крім того, МД, яка оформлена відповідно до вимог законодавства та підтверджує сплату ПДВ, є документом, що засвідчує право на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту при ввезенні товарів на митну територію України. Отже, МД має той самий статус, що і податкова накладна.

Податкова накладна

Згідно з нормами ПКУ податкова накладна — це основний документ, який підтверджує сплату покупцем суми ПДВ продавцю та за певних умов дає право покупцю включити таку суму до податкового кредиту.

Податкова накладна є податковим документом та одночасно відображається в податкових зобов'язаннях, Реєстрі виданих податкових накладних продавця та Реєстрі отриманих податкових накладних покупця (п. 201.6 ПКУ).

При її складанні потрібно орієнтуватися на спеціальні правила, установлені Порядком № 969. У цьому Порядку викладено вимоги до обов'язкових реквізитів податкової накладної, а серед них і ті, наявність яких передбачено п. 2 ст. 9 Закону про бухоблік та п. 2.4 Положення № 88, зокрема:

- назва документа;
- дата складання документа;
- найменування підприємства-продавця;
- номенклатура постачання товарів/послуг;
- одиниця виміру товару;
- підпис особи, яка склала документ;
- печатка підприємства.

Крім того, хоча бухгалтерський запис за субрахунком 641/ПДВ (відображення ПДВ) є частиною (наслідком) господарської операції з придбання/постачання товарів (робіт, послуг), він супроводжується зміною в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства. Отже, з точки зору Закону про бухоблік податкову накладну можна віднести до категорії первинних документів.

Чек РРО

Відповідно до п. 2 ст. 3 Закону про РРО суб'єкти господарювання, які здійснюють розрахункові операції в готівковій та/або безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, зобов'язані видавати особі, яка одержує або повертає товар, отримує послугу або відмовляється від неї, розрахунковий документ установлені форми на повну суму проведеної операції.

Калькуляція

Калькуляція — це наведений у табличній формі бухгалтерський розрахунок витрат у грошовому виразі на виробництво одиниці виробу або партії виробів, а також на

виконання робіт та послуг (п. 597 Методрекомендацій № 373). Отже, будучи за своєю суттю розрахунком, калькуляція служить основою для визначення середніх витрат виробництва та встановлення собівартості продукції, але жодної господарської операції (тобто дії або події, яка викликає зміни у структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства) вона не підтверджує.

Виписка банку

Відповідно до п.п. 315 п. 4.2 Переліку № 41 виписку банку віднесено до розряду первинних документів.

Згідно з п. 5.3 Положення № 254 банки обов'язково повинні складати на паперових та/ або електронних носіях певні реєстри, серед яких особові рахунки та виписки з них.

Форма особових рахунків затверджується банком самостійно залежно від можливостей програмного забезпечення. Особові рахунки та виписки з них повинні містити такі обов'язкові реквізити (див. п. 5.5 Положення № 254):

- номер особового рахунка;
- дату здійснення останньої (попередньої) операції;
- дату здійснення поточної операції;
- код банку, в якому відкрито рахунок;
- код валюти;
- суму вхідного залишку за рахунком;
- код банку-кореспондента;
- номер рахунка кореспондента;
- номер документа;
- суму операції (відповідно по дебету або кредиту);
- суму оборотів за дебетом та кредитом рахунка;
- суму вихідного залишку.

Бухгалтерська довідка

На підставі цього документа, як правило, здійснюються коригувальні записи в облікових реєстрах. З точки зору ч. 1 ст. 9 Закону про бухоблік виправлення помилки є господарською операцією, тому бухгалтерська довідка, що фіксує факт і здійснення такої операції, відповідає критеріям первинного документа. Її форму затверджено Методрекомендаціями № 356. Якщо підприємство використовує свою розроблену форму, то

слід пам'ятати, що вона, як первинний документ, повинна містити всі обов'язкові реквізити, зазначені в ч. 2 ст. 9 Закону № 996.

У місяці складання бухгалтерської довідки її дані записуються до відповідного регістру бухгалтерського обліку та до Головної книги (див. п. 9 Методрекомедацій № 356).

Первинні документи складаються в момент здійснення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення. При реалізації товарів за готівку допускається складання первинного документа не рідше ніж один раз на день на підставі даних касових апаратів, чеків тощо.

Первинні документи складаються на бланках типових та спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій може здійснюватися з використанням самостійно виготовлених бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

Отже підприємство може користуватися бланками будь-якої форми. Головне, щоб вони містили всі обов'язкові реквізити первинного документа.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996-XIV.
2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, від 24.05.95р. №88.
3. Податковий кодекс України, від 02.12.2010р. № 2755-IV.
4. Теорія і практика формування облікової політики / (Пушкар М.С., Щирба М.Т.): моногр- Тернопіль Карт- бланш, 2010-260 с.
5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.