

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК: 657.24

Атамас П.Й., к.е.н., професор,
професор кафедри міжнародних фінансів, обліку та оподаткування
Університет імені Альфреда Нобеля
Міллер В.М., магістрант
Університет імені Альфреда Нобеля

ОБГРУНТУВАННЯ НОРМАТИВНИХ ЗМІН В ОФОРМЛЕННІ ПЕРВИННИХ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ДОКУМЕНТІВ

Атамас П.Й., Міллер В.М. Обґрунтування нормативних змін в оформленні первинних бухгалтерських документів. У статті розглянуто теоретичні та практичні аспекти зміни законодавчих вимог до статусу і порядку складання первинних бухгалтерських документів, що відбулися протягом декількох останніх років. Дано оцінку наслідкам цих нововведень для підвищення ступеня обґрунтування факту здійснення господарської операції як у бухгалтерському обліку, так і для визначення об'єкта оподаткування за результатами діяльності суб'єкта господарювання у конкретному звітному періоді.

Ключові слова: бухгалтерський облік, первинні документи, господарські операції, обов'язкові реквізити.

Атамас П.И., Миллер В.М. Обоснование нормативных изменений в оформлении первичных бухгалтерских документов. В статье рассмотрены теоретические и практические аспекты изменения законодательных требований к сущности и порядку составления первичных бухгалтерских документов, которые произошли в течение нескольких последних лет. Дана оценка последствиям этих нововведений для повышения степени обоснования факта свершения хозяйственной операции как в бухгалтерском учете, так и для определения объекта налогообложения по результатам деятельности субъекта хозяйствования в конкретном отчетном периоде.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, первичные документы, хозяйственные операции, обязательные реквизиты.

Atamas P.Y., Miller V.M. The rationale of normative changes in the preparation of primary accounting documents. The article deals with the theoretical and practical aspects of changing legislative requirements to the status and procedure of compiling primary documents that have taken place in recent years. The implications of these innovations for the degree of substantiation of the economic transaction both in accounting and for determining the object of taxation based on the results of an entity's activity in a given reporting period are estimated.

Key words: accounting, primary documents, business operations, obligatory requisites.

Постановка проблеми. Об'єкт оподаткування щодо прибутку від підприємницької діяльності нині визначається виходячи з бухгалтерського фінансового результату до оподаткування плюс/мінус різниці, що його корегують, прописані у розділі III Податкового кодексу України [1].

Нагадаємо, що сьогодні відсутні такі поняття, як «податкові доходи» і «податкові витрати». Отже, у полі ретельної уваги контролюючих органів завжди залишаються операції з бухгалтерського обліку доходів і видатків платників податку згідно з вимогами фіскального законодавства та спосіб документального обґрунтування цих фактів з метою оподаткування.

Згідно з пунктом 1 статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Укра-

їні» від 16.07.1999 № 996 – XIV (далі – Закон про бухгалтерський облік), основою для відображення операції в бухгалтерському обліку, як і раніше, залишається первинний документ. Після внесення змін у статтю 1 цього Закону сучасне визначення первинного документу звучить так: «Первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію» [2]. З визначення первинного документу законодавці прибрали вказівку на те, що первинний документ підтверджує здійснення господарської операції.

Це нововведення спантеличило не тільки фахівців із бухгалтерського обліку, безпосередніх виконавців облікової роботи, але й усіх причетних до процесу визнання фактів господарської діяльності: контролерів, інспекторів, юристів, суддів та ін.

Перше запитання, яке постало: що ж тоді слугуватиме підтвердженням здійснення господарської операції? Відповідь потребує ретельного розгляду декількох нюансів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Бухгалтерський облік як упорядкована система узагальнення інформації про діяльність юридичних осіб ґрунтується винятково на застосуванні методу документування. Цей метод передбачає суцільну й безперервну реєстрацію всіх господарських операцій, що здійснюються підприємствами, установами й організаціями, у первинних документах. Задokumentовані господарські операції, прийняті до використання в обліку, записуються в облікові реєстри (книги, журнали, відомості, розроблювальні таблиці, комп'ютерні масиви тощо).

Відомо, що історія бухгалтерського обліку своїми коріннями сягає у далеке минуле. Факти господарської діяльності здавна реєструвалися і виправдовувалися різного роду документами (глиняні таблички – у Вавилоні, папірусні сувої – у Єгипті, дерев'яні бирки – в Італії та Англії, покриті воском або вимазані крейдою дощечки – у Римській імперії тощо), які були підставою для обліку не тільки майна, а й виконаних робіт, розрахунків за них.

Сучасний механізм обліку був відомий і працював ще до моменту появи першої публікації на облікову тему. Видатний італієць Лука Пачолі, автор першої книги з бухгалтерського обліку, виданої у 1494 р., писав: «...ніхто не спроможний вести свої справи, якщо не захоче дотримуватися належного порядку в записах, та при цьому душа його буде в постійній тривозі» [3].

До видатних бухгалтерів XV ст. відноситься добре відомий баварський бухгалтер Вольфганг Швайкер, який чітко сформулював у 1549 р. мету бухгалтерського обліку. Він уважав, що наявність документів – обов'язкова умова правильності бухгалтерських записів, доводив, що подвійний запис дає змогу розкрити величину прибутку, визначив подвійний запис як метод бухгалтерського обліку, ввів правило: *немає бухгалтерських записів без первинних документів; немає записів у систематичних реєстрах, не виправданих записами у Журнали* (хронологічному реєстрі), нормував бухгалтерські проводки і тим самим склав прототип сучасного плану рахунків бухгалтерського обліку [4]. Представники голландської облікової школи, розвиваючи ідеї італійських авторів, внесли свої ідеї у розвиток бухгалтерського обліку. Так, М. ван Дамм (1606 р.) запропонував увести первинні документи як єдину підставу для всіх бухгалтерських записів. Це був істотний крок на довгому шляху становлення бухгалтерського обліку у відомому нам сучасному уявленні.

Таким чином, первинний документ здавна став основою відображення в обліку господарської операції. Цей принцип є основоположним і в наші дні,

тому й належить до законодавчо закріплених вимог ведення сучасного бухгалтерського обліку.

Зміни, що стосуються основи як бухгалтерського, так і так званого податкового обліку – первинних документів набули чинності з 03.01.2017 завдяки Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо усунення адміністративних бар'єрів для експорту послуг» від 03.11.16 № 1724-VIII [5]. Вони спричинили поки що тільки полеміку між фахівцями з даного питання, а, як відомо, із законотворцями важко сперечатися.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз наслідків указаних «революційних змін» щодо визначення і порядку складання первинної документації у бухгалтерському обліку, упорядкування думок із приводу позитивних зрушень щодо вдосконалення вітчизняного законодавства і наближення його до міжнародних стандартів, оцінка ризиків у практичній діяльності спеціалістів, на яких покладені обов'язки ведення бухгалтерського обліку.

Виклад основних результатів. Мабуть, найбільш суттєва зміна стосується статусу первинного документа – нове визначення первинного документа, який містить тільки відомості про господарську операцію. Тобто первинний документ уже не виконує функції підтверджувати факт здійснення господарської операції.

Суть нововведень можна трактувати так, що сам по собі первинний документ, як би він ідеально не був оформлений, не може розглядатися як безумовне підтвердження реальності здійснення угоди. Інакше кажучи, немає самої господарської операції – отже, в принципі не може бути й «первинки» – відповідно, немає й підстав відображати що-небудь у бухгалтерському обліку.

А як доводити реальність операції? Втім, і раніше податківцям було мало однієї наявності первинного документа. Увагу вони звертали й на інші докази, що підтверджують фактичне здійснення операції. Існують навіть розроблені для податківців Методичні рекомендації з відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій [6]. Зокрема, податківцями перевіряється наявність:

- руху активів у процесі здійснення господарської операції;
- фізичних, технічних і технологічних можливостей в особи вчинити ту або іншу операцію;
- повноважень осіб на підписання відповідних документів.

Відразу зазначимо, що в бухгалтерському обліку на підставі первинних документів підлягає відображенню саме господарська операція. Згідно зі ст. 1 Закону про бухгалтерський облік, господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни у структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства [2]. Інакше кажучи, повинні статися якісь реальні зміни в активах/зобов'язаннях або у

власному капіталі (наприклад, надходження товару від постачальника або оплати за проданий товар). А ось протиріч і конфліктів із податківцями не уникнути у світлі останніх змін, наприклад після доставки вантажу представник перевізника надав замість товарно-транспортної накладної який-небудь інший підтверджуючий первинний документ (наприклад, Акт надання послуг перевезення).

Спираючись на Правила вантажоперевезень в Україні, відсутність товарно-транспортної накладної податківці можуть розцінити як відсутність факту надання послуг перевезення і, відповідно, заборонити включати вартість транспортування до первинної вартості придбаних запасів [7]. А отже, в наявності – викривлення фінансового результату звітного податкового періоду.

Звичайно, в бухгалтерському обліку, враховуючи принцип превалювання суті над формою, факт отримання даних послуг необхідно буде відобразити. Підстава тому – договір із продавцем (передбачений обов'язок доставити товар), виписка з рахунку (є оплата за послуги перевезення), акт приймання-передачі товару (товар був отриманий покупцем). Проте у податковому обліку правомірність віддзеркалення цих витрат буде суперечливою.

З іншого боку, незважаючи на наявність обов'язкових реквізитів первинного документу і повної інформації про доставлений товар покупцю згідно з договором між учасниками купівлі-продажу, ТТН не є документом, підтверджуючим факт придбання товару. Завдання ТТН обмежене – підтвердити факт перевезення вантажу, і тільки, тому виникає питання, а чи дійсно так гучно анонсовані зміни до статусу «первинки» дали змогу полегшити життя бухгалтерів?

Інший сюрприз нововведення – дата складання первинного документа. Як відомо, з 03.01.17 із Закону про бухгалтерський облік прибрали чіткі вимоги про дату складання первинних документів. Раніше в ч. 1 ст. 9 цього Закону мовилося, що первинні документи повинні складатися під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Така вимога ще й зараз є в п. 2.2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [8]. Нині ж у Законі передбачена тільки вимога про те, що дата складання – це обов'язковий реквізит первинного документа [2].

Чи означає це, що первинний документ можна скласти коли завгодно? Звичайно, ні. Адже ніхто не відміняв правила, що операція повинна відобразитися в періоді її здійснення (ч. 5 ст. 9 Закону про бухгалтерський облік). Послаблення, а точніше відсутність чітких розпоряджень щодо дати складання первинного документа, говорить лише про одне: не буде вважатися порушенням, якщо «первинку» складуть не обов'язково в день здійснення господарської операції. Виходить, що головне, щоб така

операція була відображена в тому періоді, до якого вона відноситься, а не тоді, коли складений первинний документ. Але податківці дуже скептично ставляться до того, щоб фактично операція була здійснена в одному місяці, а документ датувався іншим. І для цього є досить серйозні підстави.

Бухгалтерський облік ведуть, дотримуючись принципів, визначених як у Законі про бухгалтерський облік, так і в національних стандартах бухгалтерського обліку. Одним із таких принципів є нарахування і відповідність доходів і витрат. Згідно із цим принципом, для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображають у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів (ст. 4 Закону про бухгалтерський облік).

Критерії відображення доходів, а відповідно й період їх фіксації, регламентовані П(С)БО 15 «Дохід» (для «міжнародників» – МСБО 18 «Дохід», який з 01.01.18 замінить МСФЗ 15 «Виручка»). Дохід визнають у разі збільшення активу або зменшення зобов'язання, що спричиняє зростання власного капіталу (крім збільшення капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена (п. 5 П(С)БО 15) [9]. Дату відображення витрат розкриває П(С)БО 16 «Витрати» (для «міжнародників» єдиного спеціального стандарту тут немає – інформація міститься в різних стандартах: МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» тощо). Витрати відображають у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань (п. 5 П(С)БО 16) [10].

Витрати визнають витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, їх відображають у витратах того звітного періоду, в якому їх здійснили (п. 7 П(С)БО 16). А враховуючи, що до дати документа прив'язана й дата нарахування ПДВ за нормами ст. 187 ПКУ, податківцям точно не сподобається перенесення нарахування податкових зобов'язань на наступний період [1], тому дата відображення господарської операції не залежить від дати отримання первинного документа, складеного за нею. Про це чітко говорить і МФУ у своєму листі від 22.04.16: «Визнання витрат у бухгалтерському обліку й їх відображення у фінансовій звітності не залежать від періоду отримання первинних документів від контрагентів» [11].

Отже, наявність первинного документа – це умова, а не дата відображення господарської операції. При цьому суттєво, що дата отримання «первинки» не визначає періоду фіксації операції, як і

дата складання «первинки» не є визначальною для періоду її відображення, адже, як зазначено вище, для вибору періоду, в якому визнають доходи/витрати, діють спеціальні правила ПКУ.

Ще одна дуже корисна новація стосується обов'язкових реквізитів первинного документа, а саме «місце складання» тепер не є обов'язковим реквізитом первинного документа [2]. Всі інші обов'язкові реквізити загалом залишилися. При цьому відзначимо, що в Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 поки що ніякі зміни не вносилися.

Висновки. Очевидно, що кожна впорядкована система передбачає застосування певних правил, норм і порядків, які закріплюються відповідними нормативними документами для загального користування й обов'язкового дотримання. Підприємство самостійно обирає форму обліку, а також первинні документи, які забезпечують відображення всіх здійснюваних на підприємстві господарських операцій. Але якість цих документів не повинна викликати сумнівів.

Гучно анонсовані «революційні» зміни у підходах до статусу і порядку складання первинних документів, як і завжди на практиці, радикально нічого не змінили. Ключовими для бухгалтерів залишаються старі норми:

1) підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи;

2) первинні документи підлягають обов'язковій перевірці (у межах компетенції) працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряються наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників;

3) первинний документ, як і раніше, не можна скласти коли завгодно, адже він слугує підставою для відображення господарської операції у бухгалтерському обліку. Тобто саме на дату її здійснення (зміни в активах/зобов'язаннях/власному капіталі) і повинен складатися первинний документ без усіяких «безпосередньо після» (обов'язковий реквізит первинного документа – дата складання);

4) до зміненого складу обов'язкових реквізитів належать:

- назва документа (форми);
- дата складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст, обсяг і одиниця виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають можливість ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

З останнього реквізиту прибрали обмовку про можливість проставлення *«аналога власноручного підпису або підпису, прирівняного до власноручного підпису»*. І це зовсім не означає, що тепер не можна проставляти факсиміле на первинних документах, адже його можна підвести під *«інші дані, що дають можливість ідентифікувати особу»*.

А головним приємним нововведенням стало те, що «місце складання» – тепер не обов'язковий реквізит первинного документа, адже саме цей реквізит у минулому завдавав багато клопоту в суперечках між бухгалтерами і податківцями з причини нечіткого його зазначення у первинному документі.

І, як завжди, залишаються сподівання на оперативність законотворців щодо врегулювання розбіжностей між окремими нормативними документами за наслідками цих удосконалень одного з найважливіших елементів методу бухгалтерського обліку – документування господарських операцій.

Список літератури:

1. Податковий кодекс України станом на 1 січня 2015 р. – Х. : Одиссей, 2015. – 650 с.
2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 № 996-XIV, зі змінами.
3. Родина Л.Н. Этапы развития бухгалтерского учета : [учеб. пособ.] / Л.Н. Родина, Л.В. Пархоменко. – Тамбов : Тамб. гос. техн. ун-т, 2007. – 100 с.
4. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / В.Г. Швець ; 4-е вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2015. – 572 с.
5. Про внесення змін до деяких законів України щодо усунення адміністративних бар'єрів для експорту послуг : Закон України від 03.11.16 № 1724 – VIII.
6. Про фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій : Лист ДФСУ від 16.05.2016 № 16872/7/99-99-14-02-02-17.
7. Правила перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні, затверджені Наказом Міністерства транспорту України від 14.10.1997 № 363.
8. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Мінфіну від 24.05.95 № 88.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене Наказом МФУ від 29 листопада 1999 р. № 290.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом МФУ від 31 грудня 1999 р. № 318.
11. Щодо особливостей відображення в бухгалтерському обліку витрат : Лист МФУ від 22.04.16 № 31-11410-06-5/11705.