

УДК 657.006

Засадний Б.А.

кандидат економічних наук, доцент,
докторант кафедри обліку та аудиту,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ОСОБЛИВОСТІ ДОКУМЕНТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ

У статті визначено особливості документування операцій суб'єктів господарювання як елемента методу бухгалтерського обліку з метою дотримання базових принципів формування інформації у фінансовій звітності в умовах застосування МСФЗ. Обґрунтовано, що в процесі діяльності підприємств на етапі використання (експлуатації) активів та зобов'язань важливу роль відіграють внутрішньо генеровані первинні документи. Розроблено типовий перелік внутрішніх первинних документів для відображення інформації у бухгалтерському обліку операцій з активами та зобов'язаннями відповідно до МСФЗ. Визначено елементи фінансової звітності та можливих джерел інформації, що сприятиме полегшенню процесу документування операцій підприємств, які вирішили застосовувати МСФЗ.

Ключові слова: бухгалтерський облік, документування, метод бухгалтерського обліку, первинні документи, фінансова звітність, МСФЗ.

ОСОБЕННОСТИ ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ ОПЕРАЦИЙ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ В УСЛОВИЯХ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО

Засадный Б.А.

В статье определены особенности документирования операций субъектов хозяйствования как элемента метода бухгалтерского учета в целях соблюдения базовых принципов формирования информации в финансовой отчетности в условиях применения МСФО. Обосновано, что в процессе деятельности предприятий на этапе использования (эксплуатации) активов и обязательств важную роль играют внутренне генерируемые первичные документы. Разработан типовой перечень внутренних первичных документов для отображения информации в бухгалтерском учете операций с активами и обязательствами в соответствии с МСФО. Определены элементы финансовой отчетности и возможных источников информации, что будет способствовать облегчению процесса документирования операций предприятий, решивших применять МСФО.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, документирование, метод бухгалтерского учета, первичные документы, финансовая отчетность, МСФО.

THE FEATURES OF DOCUMENTATION OF ENTITIES OPERATIONS IN CONDITIONS OF APPLICATION IFRS

Zasadnyi B.

The article defines the features of documenting operations of entities as an element of the accounting method in order to comply with the basic principles of information formation in financial statements under the conditions of application of IFRS. It is substantiated that in the stage of using (exploitation) of assets and liabilities in the process of enterprise activity an important role is played by internally generated source documents. A typical list of internal source documents for the presentation of information in the accounting of transactions with assets and liabilities in accordance with IFRS has been developed, with the definition of elements of financial reporting and possible sources of information, which will facilitate the process of documenting transactions of enterprises that have decided to apply IFRS.

Keywords: accounting, documenting, accounting method, source documents, financial statements, IFRS.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік як упорядкована система узагальнення інформації про діяльність суб'єктів господарювання ґрунтується на застосуванні методу документування. Кожна упорядкована система передбачає застосування певних правил, норм і порядків, які закріплюються відповідними нормативними документами для загального користування. Звітність за національними стандартами спирається на дані, які чітко обумовлені у законодавстві: перелік первинних документів, їх реквізити, План рахунків бухгалтерського обліку тощо. У Міжнародних стандартах фінансової звітності (далі МСФЗ) надано великий про-

стір для маневру в частині правил облікової політики, багато суттєвих моментів, зокрема період, в якому слід відобразити господарську операцію, віддано на розсуд бухгалтера. МСФЗ передбачають застосування професійного судження для визнання, оцінки та розкриття фактів діяльності підприємств. Проте це не виключає застосування первинних документів бухгалтерського обліку. МСФЗ побудовані в такий спосіб, що вибір певного правила завжди ґрунтується на загальноприйнятих принципах обліку, покладених в основу фінансової звітності, що в свою чергу, забезпечує доступність їх сприймання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження теоретичних та практичних аспектів документування операцій господарської діяльності підприємств як одного з елементів методу бухгалтерського обліку здійснено у наукових працях широкого кола українських вчених. Зокрема вагомий внесок у вирішення зазначеної проблеми зробили В.Г. Швець, Ф.Ф. Бутинець, М.В. Кужельний, М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко, М.Т. Білуха, М.І. Бондар та інші. Однак в умовах застосування МСФЗ виникає необхідність удосконалення та адаптації процесу фіксації інформації про господарські операції у бухгалтерському обліку з метою дотримання базових принципів Концептуальної основи при відображенні облікової інформації у фінансовій звітності.

Мета статті. Метою статті є визначення особливостей застосування методу документування операцій діяльності суб'єктів господарювання в умовах застосування МСФЗ та розробка рекомендацій щодо їх практичного застосування.

Виклад основного матеріалу. Зовнішнє регулювання бухгалтерського обліку підприємств, що виражається у регламентації порядку документування господарських операцій, облікової методики за відповідними напрямками, порядку складання й подання звітності, порядку проведення інвентаризації активів, капіталу, зобов'язань і документів, має на меті забезпечити методологічну єдність щодо бухгалтерського обліку підприємств у цілому, а отже, порівнянність облікової інформації на мікро- і макрорівнях. Регулювання облікового процесу на підприємстві здійснюється в межах внутрішньої нормативної бази і, як зазначено у ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» належить до компетенції його власника або уповноваженого органу відповідно до законодавства та установчих документів [1]. Зазначений рівень організації та управління бухгалтерським обліком підприємства реалізує свої права і завдання у формі визначеної облікової політики.

Відповідно до етапів бухгалтерського обліку виокремлюють три види носіїв облікової інформації: первинні документи, облікові реєстри та бухгалтерську звітність. Кожний із цих видів носіїв облікової інформації об'єднує багато різноманітних документів, облікових реєстрів і звітних форм.

Регулювання первинного обліку здійснюється згідно з кодексами (Податковим кодексом України, п. 44.1 ст. 44 [2], Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», ст. 9 «Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку», ст. 10 «Інвентаризація активів і зобов'язань», Законом України «Про електронні документи й електронний документообіг» [3], нормативними документами (положення, порядки, інструкції, правила та ін.). Основні та принципово важливі умови і вимоги, яких потрібно дотримуватися для забезпечення достовірності й обґрунтованості записів у бухгалтерському обліку, викладено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями).

На мікрорівні регулювання первинного обліку здійснює самостійно підприємство, керуючись зовнішніми регуляторами через створення організаційно-розпорядчої документації, кадрової документації, документації загального діловодства, розробки і затвердження облі-

кової політики, графіка документообігу. Застосування МСФЗ в Україні не потребує змін нормативно-правового регулювання первинного обліку, а регулятивна функція залишається за уповноваженими державними органами.

Документування є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки слугує для первинного спостереження за господарськими операціями і обов'язковою умовою для відображення їх в обліку. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які мають бути складені під час здійснення господарської операції. Первинні документи мають уніфікований та стандартизований характер і є основою облікового процесу. Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання документів регламентуються ст. 9 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Крім Закону, існує досить багато нормативних документів, які встановлюють типові форми первинних документів.

МСФЗ не висувають жодних вимог до документального підтвердження бухгалтерських записів, оскільки взагалі не регламентують етап процесу бухгалтерського обліку, пов'язаного з документальним оформленням операцій діяльності підприємства. Виходячи з цього вітчизняні підприємства, які складають фінансову звітність за МСФЗ, повною мірою підпорядковуються вимогам національних нормативних документів, що стосуються первинної документації. У розвинених країнах процедури документального підтвердження бухгалтерських записів не надто регламентовані. В Україні зроблено певні кроки щодо спрощення процедури документального оформлення господарських операцій. Зокрема, 19.07.2017 р. в Україні набрав чинності Закон «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо використання печаток юридичними особами та фізичними особами-підприємцями» [4], яким скасовується обов'язкове використання печаток на документах суб'єктами господарювання. Як наслідок державним органам забороняється вимагати наявність печатки на документах, оскільки печатка не вважається обов'язковим реквізитом документа, який подається від імені суб'єкта господарювання органу державної влади. Отож, тепер документи вважаються достовірними за умови підпису уповноваженої на це особи. Проте до документування як елемента методу бухгалтерського обліку слід ставитися з повною відповідальністю. Насамперед через зацікавленість з позиції бухгалтерської служби, оскільки належно оформлена документація зменшує ризики у сфері професійної відповідальності бухгалтерів. У господарській практиці є чимало операцій, для оформлення яких немає типових первинних документів. Тому бухгалтерській службі доводиться самостійно створювати такі документи.

В умовах застосування МСФЗ для формування фінансової звітності важливе значення для підтвердження інформації мають внутрішні первинні документи, до яких слід також відносити документи бухгалтерського оформлення. У процесі господарської діяльності підприємств виділяються три основні етапи, які проходять активи та зобов'язання:

- надходження;
- використання (перетворення, рекласифікація);
- вибуття.

За нашими спостереженнями, як правило, на етапах надходження і вибуття інформація про активи та зобов'язання у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відображається на основі зовнішніх первинних документів (договорів, накладних, актів тощо). Натомість на етапі використання активів та зобов'язань у процесі діяльності підприємств важливу роль відіграють внутрішньо генеровані первинні документи (рис. 1).

У теорії бухгалтерського обліку до внутрішніх первинних документів відносять документи, складені (виписані) на відповідному підприємстві. В умовах застосування МСФЗ важливого значення набувають документи бухгалтерського оформлення операцій (бухгалтерські довідки, виписки), інформація про які має суттєве значення для користувачів фінансової звітності. Хоча документи бухгалтерського оформлення мають дещо інший зміст та форму від класичних первинних документів, вважаємо за доцільне в умовах застосування МСФЗ відносити їх до внутрішніх первинних документів. У Листі Міністерства фінансів України № 31-11410-06-5/11705 від 22.04.2016 р. [5] детально викладено механізм використання внутрішніх первинних документів для відображення в бухгал-

терському обліку та фінансовій звітності витрат, які не підтверджені первинними документами контрагентів.

У таблиці 1 запропоновано типовий перелік внутрішніх первинних документів для відображення у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності операцій з активами та зобов'язаннями за МСФЗ. При цьому наведено перелік можливих джерел інформації, елементи фінансової звітності та відповідні МСФЗ, що визначають вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності.

Документування господарських операцій може здійснюватися із використанням самостійно виготовлених бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм. З огляду на викладене для визнання витрат, щодо яких на момент складання фінансової звітності не отримано первинних документів від контрагентів, відповідальна особа складає та передає до бухгалтерської служби внутрішній первинний документ із зазначенням розрахункової суми витрат.

При отриманні первинних документів від контрагентів (після складання та затвердження фінансової звітності) фактична сума витрат, відображена у таких первинних документах, може відрізнятись від розра-



Рис. 1. Первинне документування операцій з активами та зобов'язаннями відповідно до МСФЗ

Джерело: розроблено автором

Таблиця 1. Типовий перелік внутрішніх первинних документів для відображення інформації про активи та зобов'язання відповідно до МСФЗ

№ з/п	Внутрішній первинний документ	Джерело інформації	Елемент фінансової звітності	МСФЗ
1	Розрахунок витрат на демонтаж об'єкта основних засобів і відновлення земельної ділянки	Договір оренди земельної ділянки	Основні засоби, зобов'язання	МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання, умовні активи»
2	Капіталізація витрат на позики	Договір на будівництво, створення об'єктів основних засобів, кредитний договір	Основні засоби	МСБО 23 «Витрати на позики»
3	Розрахунок амортизації основних засобів і нематеріальних активів	Облікова політика підприємства щодо основних засобів і нематеріальних активів	Основні засоби та нематеріальні активи	МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи»
4	Розрахунок справедливої вартості основних засобів і нематеріальних активів	Статистична інформація активного ринку про основні засоби та нематеріальні активи	Основні засоби та нематеріальні активи	МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи»
5	Розрахунок цінності використання основних засобів і нематеріальних активів	Договори оренди об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, інформація про доходи від використання основних засобів та нематеріальних активів за попередні періоди	Основні засоби та нематеріальні активи	МСБО 36 «Зменшення корисності активів»
6	Розрахунок зменшення корисності основних засобів і нематеріальних активів	Статистична інформація активного ринку про основні засоби та нематеріальні активи	Основні засоби та нематеріальні активи	МСБО 36 «Зменшення корисності активів»
7	Розрахунок витрат від знецінення одиниці, що генерує грошові потоки (ОГГП)	Статистична інформація активного ринку про основні засоби та нематеріальні активи	Активи	МСБО 36 «Зменшення корисності активів»
8	Розрахунок відновлення витрат від знецінення ОГГП	Статистична інформація активного ринку про основні засоби та нематеріальні активи	Активи	МСБО 36 «Зменшення корисності активів»
9	Розрахунок результату від діяльності, що припиняється	Статистична інформація про доходи і витрати діяльності за звітний період	Доходи і витрати	МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»
10	Розрахунок справедливої вартості біологічних активів	Статистична інформація активного ринку про біологічні активи та біологічні процеси зміни біологічних активів	Біологічні активи	МСБО 41 «Сільське господарство»
11	Розрахунок дисконтованої величини майбутніх орендних платежів	Договори оренди активів	Активи і зобов'язання	МСФЗ 16 «Оренда»
12	Розрахунок збережених прав на актив при продажу із зворотною орендою активу	Договори оренди активів	Активи	МСФЗ 16 «Оренда»
13	Розрахунок справедливої та амортизованої вартості фінансових інструментів	Договори, на основі яких виникають фінансові інструменти	Активи, зобов'язання	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»
14	Розрахунок оптимальної оцінки витрат для погашення поточних зобов'язань	Облікова політика підприємства	Зобов'язання	МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання, умовні активи»
15	Розрахунок податкових різниць та відкладених податків	Договори з контрагентами	Активи, зобов'язання	МСБО 12 «Податки на прибутки»
16	Розрахунок винагороди працівникам на основі акцій	Договори з працівниками	Зобов'язання	МСФЗ 2 «Виплати на основі акцій»

хункової суми, попередньо визнаної у періоді їх виникнення. Такі розбіжності не є підставою для коригування визнаної попередньо суми витрат попереднього звітного періоду (у тому числі методом «червоного сторно»), крім випадку, якщо така різниця є помилкою та суттєво впливає на фінансову звітність попередніх звітних періодів. Різниця має бути визнана у складі витрат періоду, коли виникли підстави для уточнення суми, наприклад були фактично одержані первинні документи від контрагента.

Сучасні інформаційні технології дають змогу швидко отримувати інформацію й обмінюватися нею. Електронний документ може бути доказом, якщо його складено з дотриманням усіх вимог і можна довести його цілісність і справжність. Поряд з первинними документами на паперових носіях мають право на існування також електронні документи. Електронний документ – це документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Електронний документ може

бути створений, переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму. На сьогодні електронний документообіг і цифровий підпис набули широкого поширення у сфері проведення банківських операцій і комерційних операцій електронної торгівлі.

З позиції державних органів влади необхідно визначити мінімальний перелік обов'язкових реквізитів для первинних документів, які забезпечать повноту відображення інформації про операції та надають юридичну силу цим документам. Наявність таких реквізитів у первинних документах є важливішим аспектом у документуванні операцій та подій діяльності підприємств, ніж сама форма документа. У цьому контексті вважаємо за потрібне переглянути нормативні документи, якими визначено типові форми первинних документів для відображення різних видів операцій та звернути увагу на перелік необхідних реквізитів таких документів.

Слід наголосити на тому, що чітко регламентовану форму повинні мати лише форми різних видів звітності, яку складають та подають суб'єкти господарювання до державних і місцевих органів влади, на основі якої в подальшому формують статистичні дані та макроекономічні показники. Проте в сучасних умовах немає необхідності у дотриманні форм для первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання.

Майбутнє для документування в умовах застосування МСФЗ як одного з важливих елементів методу бухгалтерського обліку вбачається у широкому впровадженні електронного документообігу між суб'єктами господарювання. Використання комп'ютерних технологій та всевітньої мережі Інтернет зумовить поступове зникнення форми подання звітності до державних та місцевих органів влади на паперових носіях, нато-

мість набуде застосування електронної форми із використанням спеціального програмного забезпечення. Такий процес спростить порядок подання звітності, пришвидшить обробку й узагальнення інформації та її використання. Проте електронний документообіг вимагатиме перманентних додаткових витрат, пов'язаних із збереженням і захистом електронних баз даних від «хакерських» атак та інших способів їх знищення.

Висновки. В умовах застосування МСФЗ для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності актуальність застосування первинної документації не втрачається для вітчизняних підприємств. Важливе значення для підтвердження інформації відіграють внутрішні первинні документи, до яких також слід відносити документи бухгалтерського оформлення. На етапі надходження та вибуття активів (зобов'язань) інформація у бухгалтерському обліку відображається на основі зовнішніх первинних документів. Проте, на етапі використання (експлуатації) активів та зобов'язань в процесі діяльності підприємств важливу роль відіграють внутрішньо генеровані первинні документи. Запропонований типовий перелік внутрішніх первинних документів для відображення інформації у бухгалтерському обліку операцій з активами та зобов'язаннями відповідно до МСФЗ із визначенням елементів фінансової звітності та можливих джерел інформації сприятиме полегшенню процесу документування операцій підприємств, які вирішили застосовувати МСФЗ. Результати оцінки сучасних тенденцій у сфері документообороту свідчать про широке застосування електронного документообігу між суб'єктами господарювання та державними органами, що зумовить поступове зникнення форми подання звітності на паперових носіях та пришвидшить обробку, узагальнення та використання облікової інформації.

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999р. №996-XIV [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 01.04.2018).

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 01.04.2018).

3. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 №851-IV [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/851-15> (дата звернення: 30.03.2018).

4. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо використання печаток юридичними особами та фізичними особами-підприємцями» від 23.03.2017 №1982-VIII [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1982-19> (дата звернення: 28.03.2018).

5. Лист Міністерства фінансів України «Щодо особливостей відображення в бухгалтерському обліку витрат» від 22.04.2016 р. № 31-11410-06-5/11705 [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України: [сайт]. URL: <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/%D0%9B%D0%B8%D1%81%D1%82%20%D0%9C%D0%A4%D0%A3.pdf> (дата звернення: 22.03.2018).

6. Пушкарь М. С., Чумаченко М. Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація. Тернопіль: Карт-блани, 2011. 336 с.

7. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. 4-те вид., переробл. і доповн. Київ: Знання, 2015. 572 с.

E-mail: bzasadnyi@narda.org.ua