

---

### ТЕМА 3 ДОКУМЕНТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПАСИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА

З розвитком ринкової економіки в Україні відбулося формування нових господарських структур на основі різних форм власності, розширення міжнародних економічних зв'язків диктують необхідність удосконалення бухгалтерського обліку. Він дає інформацію для вибору альтернативних управлінських рішень з метою досягнення кращих результатів. Правильно організований бухгалтерський облік на підприємстві – це запорука успіху даного суб'єкта господарювання.

Головною функцією бухгалтерського обліку є інформаційна функція. Тому бухгалтерський облік визначається як мова бізнесу, який повинні знати не тільки бухгалтери, але й користувачі його інформації. Документування є основою бухгалтерського обліку, за допомогою нього бухгалтерський облік надає інформацію і як наслідок набуває все більшого значення в процесах прийняття рішень.

Питання документування господарських операцій розкрито в працях Н.М. Березиної, В.В. Бородіної, В.А. Бородини, Ф.Ф. Бутинця, Т.А. Бутинець, В.М. Власової, Л.О. Галат, Г. Кіма, А.В. Крапова, М.Ю. Медведєва, В. Муравського, П.П. Німчинова, О.І. Пилипенка, М.А. Проданчук, І.Р. Поліщук, Л.М. Полковського, В.В. Сопка, В.Г. Швеця та інших, які розкривають суть документування як методичного прийому бухгалтерського обліку, розглядають первинні документи для обліку різних господарських операцій.

Однак документування операцій з власним капіталом та зобов'язаннями підприємства досліджено недостатньою. До сих пір існують ототожнення понять заборгованість, зобов'язання, розрахунки, що призводить до недосконалості документального оформлення операцій із зобов'язаннями, недостатньо досліджень приділено документуванню операцій з формування та розподілу прибутку підприємства. В цілому комплексно не досліджено прояв такого елемента методу бухгалтерського обліку як документування в частині операцій з пасивами підприємства.

Управлінська діяльність характерна для всіх установ, підприємств і організацій. Вона охоплює організаційні питання, планування, фінансування, галузеву виробничу роботу, підбір і розставляння кадрів, контроль і т.д. В процесі управління збирається, оброблюється і передається велика кількість інформації. На основі інформації приймаються управлінські рішення, інформація слугує доказом їх виконання і джерелом для узагальнення. Ефективність управління залежить від обсягу, оперативності і достовірності інформації, яка фіксується в документах [2].

Початковим етапом облікового процесу на будь-якому підприємстві є первинне спостереження. Первинне спостереження охоплює: оцінку і критерії відбору фактів господарського життя; однозначне оголошення об'єктів і процесів, які відображаються в обліку; поєднання у часі оформлення спостереження і вимірювання фактів господарського життя;

---

способи контролю за спостереженням і передачею фактів господарського життя для подальшої обробки. За результатами первинного спостереження приступають до складання документів. Всі господарські операції, які здійснюються організацією, повинні оформлюватися виправдувальними документами, які і слугують первинною обліковою інформацією, яка лежить в основі ведення бухгалтерського обліку [1]. Основні вимоги до бухгалтерських документів викладені у Законі України від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Положенні про документування забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 05.06.95 р. № 168/704. Отже, технологічно бухгалтерський облік як процес розпочинається з виявлення, вимірювання та реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання інформації про господарські операції. Суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві здійснюється за допомогою документування. Документування є важливою ланкою в ланцюгу функціонування бухгалтерського обліку. Це початок і основа бухгалтерського обліку. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для користувачів. Бухгалтерський документ – це письмове свідцтво певної форми і змісту, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення [12].

Під первинним документом в бухгалтерському обліку розуміється паперовий бланк, призначений для реєстрації вихідної інформації. Отже, поняття

«документ» є більш широким, ніж «первинний документ». Під документами в ужитку розуміють будь-який діловий папір, той що офіційно засвідчує особу пред'явника, будь-яке письмове свідцтво.

Бухгалтери в кінці XIX- на початку XX ст. підкреслювали доказову силу первинного документу, під якою розумілась його здібність слугувати доказом в суді. Дана функція первинного документу повністю збереглась і до сьогодні [7]. З XIV ст. облікові книги стали фігурувати в якості речового доказу в суді. За часів Луки Пачолі вже був введений у багатьох країнах публічно-правовий контроль облікових книг [10]. Тобто, можемо сказати, що вже з давніх часів документ слугує необхідним доказом здійсненої операції, який захищав людські права перед законом.

Жодна господарська операція не може бути відображена в бухгалтерському обліку, якщо вона не оформлена належним чином первинним документом. Даний процес є початковим етапом бухгалтерського обліку. Він отримав назву – первинний бухгалтерський облік [11]. Адже саме з первинних документів інформація потрапляє до реєстрів обліку, Головної книги, звітності та формує інформаційну базу на підприємстві. Правильно організований документообіг на підприємстві забезпечить безперервний рух інформації між користувачами бухгалтерської інформації та дасть змогу приймати необхідні управлінські рішення.

Бухгалтерська документація має ряд характеристик, які дають змогу їй

---

слугувати для різних цілей в різні проміжки часу. Необхідність бухгалтерської документації полягає в наступному:

- 1) вона відображає фактичний стан та зміни в господарських процесах;
- 2) забезпечує юридичне свідчення здійснюваних господарських операцій;
- 3) за допомогою них можна прогнозувати роботу підприємства, контролювати господарські процеси підприємства. Бухгалтерська документація багатofункціональна за своїм характером. Вона дає чітке уявлення про стан господарських операцій, а також використовується не тільки для бухгалтерських цілей, але й при проведенні аудиту, ревізії, для прийняття управлінських рішень.

Документ і документація становлять єдине ціле. Бланки документу певної форми і змісту є матеріальним засобом документації і стає бухгалтерським документом тільки після того, як в ньому буде зафіксовано господарську операцію, відповідно до «Положення про документи і записи в бухгалтерському обліку підприємств і господарських організацій» від 18 жовтня 1961 р. [8]. Багато вчених-економістів [4, 5 та ін.] по-різному класифікують бухгалтерські документи, виділяючи різні класифікаційні ознаки, які найбільш точно характеризують той чи інший бухгалтерський документ. Види документів, в першу чергу, залежать від цілей та функцій, які вони виконують в процесі господарської діяльності. Однак, класифікація бухгалтерських документів до сих пір не є стандартизованою та уніфікованою.

Правильне оформлення і вміння перевіряти первинні документи – основа кваліфікованої роботи бухгалтера. Первинний документ складається, як правило, в момент здійснення операції або ж відразу після її завершення на бланку типової форми. Кожен первинний документ відображає одну господарську операцію [6]. До обліку первинні документи приймаються тільки в оригіналі, за виключенням окремих випадків, передбачених законодавством (наприклад, при службових відрядженнях за кордон передбачається оплата витрат за отримання віз і закордонних паспортів на основі ксерокопії документів). На основі первинних документів можливе здійснення контролю за правильністю проведення господарської операції, аналізу господарської діяльності та виявлення порушень і зловживань, вчинених персоналом підприємства.

На практиці у діяльності підприємств виникають проблеми, пов'язані з неврахуванням тією чи іншою формою первинних документів особливостей господарських операцій або економіко-правових відносин між сторонами правочину. Це призводить до неможливості відображення усіх величин або характеристик стану та руху господарських засобів та джерел їх утворення, зокрема зобов'язань. Тому форми первинних документів необхідно адаптувати до інформаційних потреб користувачів облікової інформації [9]. Виходячи з принципу превалювання сутності над формою та принципу безперервності, всі господарські операції, пов'язані з формуванням, змінами та використанням власного капіталу, зобов'язань підприємства обліковуються безперервно та відповідно до їх сутності, а не

лише виходячи з юридичної форми.

Операції з обліку власного капіталу не так часто трапляються на підприємстві, як операції за розрахунками з покупцями та замовниками, постачальниками, підзвітними особами, з оплати праці, за податками і платежами тощо. Тому документуванню цих операцій в науковій та практичній літературі приділено менше уваги. Формування та використання власного капіталу відбувається на кожному підприємстві: під час заснування підприємства – у вигляді формування статутного капіталу; у подальшій діяльності – для визначення фінансового результату, розподілу прибутку, формуванні резервного та додаткового капіталу тощо [4]. Документи, що є основою для відображення змін на рахунках власного капіталу підприємства наведені в табл. 1.

Таблиця 1. Документи обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань підприємства

<i>Код рахунку</i>	<i>Назва рахунку</i>	<i>Первинні документи</i>
40	Статутний капітал	Статут, акт приймання-передачі та оцінки, накладна, ПКО, ВКО, рішення власників, розрахунок бухгалтерії, рішення ліквідаційної комісії, реєстрація рішення у державному реєстрі
41	Пайовий капітал	Статут, довідки бухгалтерії, видаткові та прибуткові касові ордери, протоколи зборів акціонерів (засновників), установчі договори, накладні, акти оприбуткування, накази
42	Додатковий капітал	Акти приймання-передачі основних засобів, довідки, бухгалтерії, накладні, виписки банку, накази, установчі договори, протоколи зборів акціонерів та учасників, акти переоцінок необоротних активів
43	Резервний капітал	Довідок бухгалтерії, виписки банку, накази, установчі договори, рішення зборів учасників
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Статут, розрахунок, довідка бухгалтерії, рішення власників, протоколи зборів акціонерів, накази
45	Вилучений капітал	Реєстр акціонерів, видаткові та прибуткові касові ордери, платіжні доручення, виписки банку, довідки бухгалтерії
46	Неоплачений капітал	Статут, довідки бухгалтерії, видаткові та прибуткові касові ордери, протоколи зборів акціонерів (засновників), установчі договори, накладні, акти оприбуткування, накази
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Розрахунок бухгалтерії, наказ керівника, видаткові касові ордери, виписки банку, довідки бухгалтерії
48	Цільове фінансування і цільові надходження	Довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, виписки банку, кошториси, платіжні доручення
49	Страхові резерви	Довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії тощо

З таблиці видно, що операції, пов'язані із змінами у власному капіталі найчастіше оформлюються установчими документами (оголошення статутного капіталу, випуск акцій, вхід чи вихід учасника підприємства, ліквідація підприємства, анулювання чи викуп акцій, тощо). При формуванні статутного капіталу підприємства учасники можуть здійснювати внески у вигляді майна (акт приймання-передачі та оцінки, накладна) та у вигляді грошових внесків (ПКО, виписка банку,

чек). В процесі господарської діяльності також створюються різні фонди та резерви на підприємстві, які поповнюються за рахунок прибутку підприємства (довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії) та за рахунок безоплатно отриманих основних засобів (матеріалів та інших внесків), які також оформлюються накладними, актами оприбуткування, актами

---

приймання-передачі, довідка-ми бухгалтерії та іншими документами. У зв'язку з різними економічними змінами та фінансовими проблемами підприємство може збанкрутувати, що в свою, чергу може, призвести до ліквідації підприємства. При припиненні господарської діяльності підприємства використовуються такі документи як статут підприємства, протоколи зборів акціонерів (засновників), якщо це акціонер-не товариство, установчі договори, накази, довідки бухгалтерії та інші бухгалтерські документи, які необхідні задля оформлення ліквідації підприємства.

Основною метою створення більшості підприємств є отримання прибутку. Саме цей показник найбільш повно характеризує ефективність здійснення господарської діяльності та його платоспроможність. Щодо оформлення операцій з формування прибутку, то в Україні не розроблено спеціального документу, який би міг повністю відобразити процес формування та використання прибутку, а на підприємствах застосовують довідки та розрахунки бухгалтерії, які зазначають лише факт наявності прибутку. Ведення обліку

зобов'язань є однією з найважливіших задач господарської діяльності підприємства.

Від точності і своєчасності рішення цієї задачі залежить його фінансова стабільність. Довгострокові та поточні зобов'язання відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок їх погашення. Організація розрахунків кредитором багатьох в чому залежить від стану їх обліку і документального забезпечення. Несвоєчасне виявлення помилок у розрахункових документах в окремих випадках призводить до виникнення спірної заборгованості, порушення термінів пред'явлення за нею претензій.

Документування операцій з обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками здійснюється з урахуванням вимог, наведених у ст. 9 Закону

«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відносини з постачальниками та підрядниками оформлюються на підставі угод, які можуть укладатись в усній або письмовій формі, а в деяких випадках – з нотаріальним посвідченням. Найбільш поширений вид угод, який укладається з постачальниками – договір купівлі-продажу, або договір постачання. Крім того, можуть застосовуватись угоди міні, підряду на будівельні, проектні та пошукові роботи, а також договори про надання послуг [3]. Первинні документи, якими оформлюються операції з довгостроковими та поточними зобов'язаннями наведені у наступній таблиці (табл. 2).



Таблиця 2. Порядок формування первісної вартості НМА залежно від способів придбання

Код рахунку	Назва рахунку	Первинні документи
<b>Клас 5. Довгострокові зобов'язання</b>		
50	Довгострокові позики	Кредитні договори, виписки банку, розрахунки бухгалтерії, платіжні доручення, договори про відстрочення кредитів, договори позик, ПКО, ВКО, звіти касира
51	Довгострокові векселі видані	Господарські договори, векселі, розрахунки бухгалтерії, накладні, акти, рахунки, ВКО, звіти касира, платіжні доручення, виписки банку
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	Договори, довідки бухгалтерії, ВКО, звіти касира, платіжні доручення, виписки банку
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	Договори фінансової оренди, договори лізингу, рахунки, акти оприбуткування необоротних активів, технічна документація, розрахунки бухгалтерії, платіжне доручення, виписки банку
54	Відстрочені податкові зобов'язання	Розрахунки бухгалтерії, платіжні доручення, податкові накладні, виписки банку тощо
55	Інші довгострокові зобов'язання	Господарські договори, розрахунки бухгалтерії, ПКО, звіти касира, виписки банку, ВКО, платіжні доручення
<b>Клас 6. Поточні зобов'язання</b>		
60	Короткострокові позики	Кредитні договори, виписки банку, розрахунки бухгалтерії, платіжні доручення, договори позики, ПКО, ВКО, звіти касира
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	Господарські договори, розрахунки бухгалтерії, ПКО, звіти касира, виписки банку, ВКО, платіжні доручення
62	Короткострокові векселі видані	Господарські договори, векселі, розрахунки бухгалтерії, накладні, акти, рахунки, ВКО, звіти касира, платіжні доручення, виписки банку
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	Договори, накладні, рахунки-фактури, рахунки, акти прийнятих робіт, послуг, податкові накладні, товарно-транспортні накладні, зовнішньоекономічні договори купівлі-продажу, вантажно-митні декларації, приймальні акти і акти експертизи торговельно-промислової палати, комерційні документи (рахунки-фактури, ПНВОЙСИ, що підтверджують митну вартість товару); транспортні накладні
64	Розрахунки за податками й платежами	Розрахунки бухгалтерії, платіжні доручення, податкові накладні, вантажні митні декларації
65	Розрахунки за страхування	Платіжні доручення, виписки банку, розрахунково-платіжні відомості, лікарняні листи тощо
66	Розрахунки за виплатами працівникам	Розрахунково-платіжні відомості, платіжні відомості, таблиці обліку робочого часу, накопичувальні картки виробітку і заробітної плати, накопичувальні картки обліку заробітної плати, особові рахунки, листки обліку простой, відомості обліку дивідендів, чеки, платіжні доручення, ВКО, виписки банку
67	Розрахунки з учасниками	Договори, розрахунки та довідки бухгалтерії, рішення власників, протоколи зборів акціонерів, накази, відомості обліку дивідендів, ВКО, платіжні доручення
68	Розрахунки за іншими операціями	Господарські договори, розрахунки бухгалтерії, ПКО, звіти касира, виписки банку, ВКО, платіжне доручення
69	Доходи майбутніх періодів	Договори, виписка банку, ПКО, довідка бухгалтерії

В таблиці 2 наведено перелік документів, які найчастіше оформлюються при здійсненні операцій із зобов'язаннями, але даний перелік не є вичерпним, оскільки слід враховувати особливості діяльності кожного суб'єкта господарювання (організаційно-правову форму, вид економічної діяльності, масштаб діяльності, наявність зовнішньоекономічних відносин тощо). Такі особливості також можуть впливати на організацію документообороту на підприємстві в частині зобов'язань.

Відмітимо, що підставою виникнення майже всіх зобов'язань є договір: при отриманні кредиту – кредитний договір, позики – договір позики, фінансової допомоги – договір про надання поворотної або безповоротної фінансової допомоги, при оренді – договір фінансової оренди (лізингу), при забезпеченні довгострокових зобов'язань векселями – господарські договори тощо. Кредитні взаємовідносини регламентуються договорами зобов'язання в письмовій формі, що визначають взаємні зобов'язання та обов'язки сторін і не можуть змінюватися в односторонньому порядку без згоди іншої сторони.

Головною проблемою в процесі обліку зобов'язань підприємства є необхідність належним чином організувати процес документування. Адже від своєчасності розрахунків за поточними та довгостроковими зобов'язаннями залежить фінансовий стан підприємства, а також репутація самого підприємства. Задля більш ефективного

контролю за зобов'язаннями на підприємстві управлінням рекомендується розробити внутрішні документи саме під потреби підприємства, його специфіку господарювання.

Відображення операцій з власним капіталом та зобов'язаннями

---

підприємства повинно максималь- но бути зафіксовано в первинних документах, оскільки первинні документи, реєстри обліку та відповідні форми звітності є доказовою базою при розгляді судових спорів та врегулюванні заборго- ваності.

Недостатньо дослідженим на сьогодні зали- шається також питання стійких пасивів. До сих пір відсутні чіткі пропозиції щодо можливості їх відображення в бухгалтерському обліку, відповід- но і відсутні документи, які даватимуть підстави для відображення стійких пасивів в бухгалтерсь- кому обліку. Хоча така інформація сьогодні є досить актуальною для управління джерелами формування активів.

Суттєвою проблемою є відсутність типових форм документів для відображення процесу формування та використання прибутку. В частині зобов'язань відсутні відповідні первинні докумен- ти, які б давали можливість розмежовувати в бухгалтерському обліку заборгованість та зобов'я- зання. Адже останні мають різне значення для управління підприємством, що є перспективою подальших досліджень.