

*І.В. Орлов, канд. екон. наук, проф.,
Житомирський державний технологічний університет*

ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

У статті розкриті шляхи удосконалення системи первинного спостереження, що супроводжується розробкою переліку показників, які передбачаються формою первинних документів і розробляються та удосконалюються підприємством з урахуванням груп господарських операцій та особливостей виникнення і припинення окремих видів зобов'язань. Перелік таких показників підтверджується обліковою політикою та розпорядчими документами про організацію документообороту на підприємстві.

Ключові слова: інформаційні потоки, господарські операції, податкові зобов'язання, інвентаризація зобов'язань, документування зобов'язань.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік як інформаційна система підприємства інтегрована у систему його управління через інформаційні зв'язки із системою внутрішнього контролю, бюджетування, економічного аналізу тощо. За твердженням М.М. Шигун, інформаційні потреби користувачів бухгалтерський облік забезпечує на 40–60 % [7, с. 44]. Така питома вага облікових даних у структурі інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень вимагає удосконалення системи бухгалтерського обліку, зокрема в частині операцій із зобов'язаннями, оскільки як джерел фінансування господарської діяльності підприємства вони суттєво впливають на його платоспроможність та, як наслідок, на рівень інвестиційної привабливості.

Ускладнення економічних та юридичних відносин, поява нових форм співробітництва суб'єктів господарювання обумовлює необхідність перегляду методології бухгалтерського обліку зобов'язань. Зобов'язання є об'єктом бухгалтерського спостереження, що забезпечує фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання. Так, зобов'язання як об'єкт бухгалтерського обліку, є наслідком минулих подій та призведе в майбутньому до зменшення економічних вигод у вигляді відтоку активів підприємства, оскільки погашення цих зобов'язань для задоволення вимог кредитора передбачає передачу засобів, що уособлюють майбутні економічні вигоди. Удосконалення бухгалтерського обліку зобов'язань доцільно проводити в розрізі окремих елементів методу бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання бухгалтерського обліку зобов'язань підприємства досліджувалися у дисертаціях О.М. Петрука (2000 р.), Р.С. Коршикової (2003 р.), І.Я. Омецінської (2008 р.), Т.І. Тесленко (2009 р.). Проте невирішеними є питання удосконалення методології бухгалтерського обліку зобов'язань, що призводить до відповідних теоретико-методичних та організаційно-практичних проблем:

недосконалості підходів до виявлення та обліку трансформації зобов'язань, їх оцінки та впливу на фінансовий стан підприємства.

Мета статті – обґрунтування шляхів удосконалення документування та інвентаризації виникнення, трансформації і припинення зобов'язань.

Виклад основного матеріалу. Особливості господарських операцій, що призводять до виникнення зобов'язань, впливають на документування операції в процесі її ідентифікації, вартісне вимірювання та зміну вартості в результаті економічних та юридичних трансформацій, а також при здійсненні класифікації зобов'язань для цілей коректного вибору об'єкта бухгалтерського обліку та визначення податкових наслідків господарських операцій.

Б. Нідлз, Х. Андерсон та Д. Колдуелл виділяють три проблеми (рис. 1), які є основою більшості питань сучасного бухгалтерського обліку: проблема ідентифікації (recognition issue), проблема оцінки (valuation issue), проблема класифікації (classification issue) [2, с. 29].

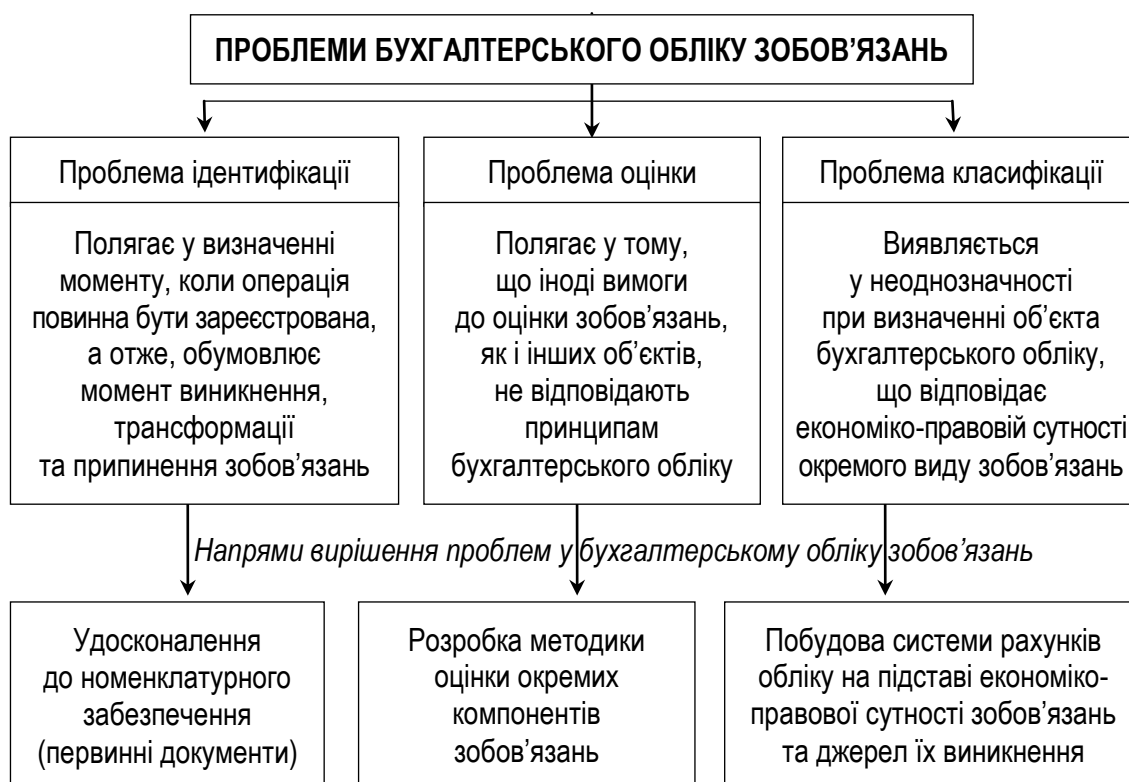


Рис. 1. Проблеми бухгалтерського обліку зобов'язань та напрями їх вирішення

Як зазначають М.С. Пушкар та М.Т. Щирба, інформаційні потоки визначаються і регулюються такими основними елементами системи бухгалтерського обліку: 1) планом рахунків; 2) системою документації та реєстрів обліку; 3) змістом зовнішньої та внутрішньої звітності [6, с. 44].

В. Моссаковський зазначає, що господарський механізм, який використовується для управління на макро- та макрорівні, передбачає формування облікової інформації про діяльність підприємства або з використанням всіх елементів методу, або з обмеженою їх кількістю [3, с. 24]. Він також наголошує

на випадках зміни функцій окремих елементів, що потребує належного теоретичного узагальнення та практичної реалізації.

Побудова системи бухгалтерського обліку зобов'язань підприємства вимагає ґрунтовного дослідження методології їх обліку, яке доцільно здійснювати в контексті адаптації застосування елементів методу бухгалтерського обліку при відображенні виникнення, трансформації та припинення зобов'язань.

Документування як спосіб первинного спостереження дозволяє виявити і зареєструвати господарську операцію у первинному документі, який є засобом обґрунтування облікових записів. Первинні документи, які оформлені у встановленому порядку як свідчення факту господарського життя, надають останньому юридичної сили, а тому повинні повною мірою і точно відображати факти господарського життя, бути зрозумілими за своїм змістом, а також відповідати установленій формі, що дозволить зафіксувати всі параметри здійсненої господарської операції та за реквізитами документа відновити факти, що відбулися в господарській діяльності. Крім того, 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.

У Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [4] первинним документами вважаються “документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення”.

Для цілей удосконалення ведення первинного обліку зобов'язань підприємства первинні документи, якими оформляються відповідні операції, доцільно розглядати в частині:

- економічного компонента – первинні документи відображають факт господарського життя, виражений у грошовому вимірі, який через подальшу систематизацію і узагальнення формує економічні показники господарської діяльності;
- юридичного компонента – первинний документ містить відомості про здійсненні операції, що відповідає (не відповідає) юридичним вимогам джерел права та має доказову силу при вирішенні спорів та встановленні істини господарської діяльності.

Як зазначалося, зобов'язання виникають на підставі дії актів чинного законодавства, договору або із делікту, а тому документальне оформлення цих зобов'язань буде різним. З метою однозначного розуміння однорідних

господарських операцій на рівні держави встановлюються стандартизовані форми документів. Однак необхідність розширення інформаційної бази управління фінансуванням діяльності підприємства вимагає деталізації форм первинних документів за окремими операціями. Визначення переліку таких операцій здійснюється з огляду на ряд факторів.

1. Призначення документа. Організаційно-розпорядчі документи за операціями з виникнення, трансформації і припинення зобов'язань повинні містити вказівки щодо шляху здійснення господарських операцій, а також особи, яка відповідальна за юридичне оформлення правовідносин та виконання їх умов. Виправдні документи, з огляду на їх значення для підтвердження факту господарського життя, повинні містити максимально повний перелік реквізитів кількісно-сумового обліку, оскільки це безпосередньо впливатиме на оцінку зобов'язань, а також ідентифікацію об'єктів бухгалтерського обліку. Корируючі бухгалтерські документи складаються на підставах виправдних або містять самостійні розрахунки і мають, як правило, корируючий характер та складаються на умовні бухгалтерські проводки.

2. Спосіб охоплення фактів господарського життя. Запровадження накопичувальних документів замість окремих разових, наприклад, з нарахування та виплати окремих видів винагороди працівникам, отримання позик тощо протягом певного періоду за однорідними або періодично повторюваними операціями дозволяє комплексно оцінити обсяги виникнення та погашення зобов'язань за їх окремими видами, а також уникнути відхилень при їх виконанні. Накопичувальні документи доцільно розробляти та запроваджувати за договірними зобов'язаннями, переважно за операціями з планових поставок або за розрахунками з працівниками, що обумовлено відносною періодичністю їх здійснення.

3. Ступінь типізації документа. Рівень стандартизації та уніфікації форм первинних документів, а також суворість вимог до їх дотримання вимагає від підприємства вибіркової та виваженості при адаптації рекомендованих форм первинних документів, оскільки внесення змін до реквізитів окремих документів призведе до їх можливої недійсності. З огляду на різноманітність видів зобов'язань, а також різне їх юридичне оформлення і нормативно-правове регулювання, документальне оформлення відповідних операцій може бути уніфіковане та передбачене на рівні чинного законодавства або закріплюватися на рівні підприємства і навіть окремого правочину та адаптуватися відповідно до інформаційних потреб користувачів облікової інформації (табл. 1).

Документальне оформлення операцій із зобов'язаннями

Вид зобов'язань			Напрямок удосконалення
Етапи існування / Первинні документи			
Виникнення	Трансформація	Припинення	
<i>Кредиторська заборгованість за товари (роботи, послуги), за отриманими авансами, заборгованість за векселями, штрафи (пені, неустойки) за порушення договірних зобов'язань</i>			
Накладні, акти приймання-передавання основних засобів, акти приймання, прибуткові ордери	Довідки бухгалтерії, накладні (із зазначенням знижки)	Виписки банку*, платіжні доручення*, векселі, видаткові касові ордери*	Розширення панелі реквізитів щодо підстав здійснення операції поставки, а також рівня звичайних цін – для форм кількісно-сумового обліку
<i>Довгострокові, поточні позики банку, заборгованість за нарахованими відсотками</i>			
Виписка банку*	Виписка банку* (при нарахуванні частини платежу)	Платіжні доручення*, виписка банку*	Форми первинних документів встановлені Національним банком України та не підлягають змінам
<i>Заборгованість перед бюджетом</i>			
Податкові накладні, податкові розрахунки**, податкові декларації**, податкові повідомлення***, податкові повідомлення-рішення***	Податкові повідомлення-рішення***	Платіжні доручення*, виписка банку*	Форми первинних документів встановлені Державною податковою адміністрацією України. Доцільне запровадження аналітичних відомостей для полегшення процесу виявлення оподатковуваних господарських операцій

Вид зобов'язань			Напрямок удосконалення
Етапи існування / Первинні документи			
Виникнення	Трансформація	Припинення	
<i>Заборгованість зі страхування</i>			
Розрахунково-платіжні відомості, розрахунки бухгалтерії, листи непрацездатності	Вимога про сплату недоїмки, що формується на підставі акта перевірки***	Платіжні доручення*, виписка банку*	Підвищення рівня аналітичності первинних документів з нарахування виплат працівникам для забезпечення правильності та законності нарахування страхових внесків
<i>Заборгованість з виплат працівникам</i>			
Табелі обліку використання робочого часу, наряди, розрахунково-платіжні відомості	Розрахунки індексації величини заробітної плати	Розрахунково-платіжні відомості, видаткові касові ордери, виписки банку, платіжні доручення	Підвищення аналітичності первинних документів у частині вироблення та деталізації розрахунків з оплати праці
<i>Заборгованість за нарахованими дивідендами, заборгованість за випущеними акціями (частками, паями)</i>			
Розрахунки бухгалтера про нарахування дивідендів на підставі рішень зборів акціонерів (засновників), про вартість частки засновника в майні та прибутку підприємства	Розрахунки бухгалтера про уточнення розрахунків за нарахованими доходами, про реінвестування частини дивідендів	Видаткові касові ордери, виписки банку, платіжні доручення	Підвищення аналітичності первинних документів у частині розрахунку частки, належної для виплати учаснику

* Форми первинних документів, встановлені Національним банком України.

** Податкові розрахунки та податкові декларації є формами податкової звітності, проте зобов'язання з податків є узгодженими з моменту подачі такої звітності. Тому вказані звітні форми є підставою для виникнення податкових зобов'язань у платника податків.

*** Податкові повідомлення та податкові повідомлення-рішення надсилаються платнику у випадку самостійного нарахування контролюючим органом суми податкового зобов'язання.

Слід зазначити, що згідно із пп. 4.1.1 п. 4.1 ст. 4 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” [1], “платник податків самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає у податковій декларації”. Податкове зобов'язання, визначене платником податків у податковій декларації, вважається узгодженим з дня подання такої податкової декларації згідно з п. 5.1 ст. 5 цього ж нормативно-правового акта. Інші випадки визначення суми податкового зобов'язання передбачені пп. 4.2.1 п. 4.2 ст. 4 зазначеного Закону: “Контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податків у разі, якщо:

- а) платник податків не подає у встановлені строки податкову декларацію;
- б) дані документальних перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях;
- в) контролюючий орган внаслідок проведення камеральної перевірки виявляє арифметичні або методологічні помилки у поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання;
- г) згідно із законами з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору (обов'язкового платежу), є контролюючий орган” [1].

У цьому випадку платнику надсилаються податкові повідомлення або податкові повідомлення-рішення, які є підставою для нарахування суми податкового зобов'язання.

Незважаючи на те, що податкові розрахунки та податкові декларації є формами податкової звітності, зобов'язання за податками та іншими обов'язковими платежами вважаються узгодженими, а тому вказані звітні форми (уніфіковані та затверджені Державною податковою адміністрацією України) є підставою для виникнення податкових зобов'язань у платника податків.

У цілому порядок оформлення та реєстрації первинних документів передбачений вищезазначеним Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Зокрема, п. 2.4 цього документа встановлені обов'язкові реквізити первинних документів, вплив яких на систему бухгалтерського обліку на основі формально-змістовного підходу до розгляду первинних документів відображений на рис. 2.

Первинні документи можуть складатися на бланках типових і спеціалізованих форм, що затверджуються відповідним державним органом, або із використанням самостійно виготовлених бланків, адаптованих до запитів користувачів облікової інформації. При цьому змінені бланки повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм. Це дозволить оптимізувати набір реквізитів, що заповнюються у документах, згорнути зайві та занадто деталізовані статті, а також розширити можливість фіксації кількісних та якісних характеристик фактів господарського життя.



Рис. 2. Вплив форми первинних документів на порядок відображення операції в бухгалтерському обліку

Крім того, документальне оформлення операцій з нарахування, погашення та списання зобов'язань повинно максимально висвітлювати параметри операцій, оскільки первинні документи, реєстри обліку та відповідні форми звітності є доказовою базою при розгляді спорів та врегулюванні заборгованості.

Інвентаризація зобов'язань підприємства полягає у звірці даних облікових записів, що відображають виникнення, трансформацію та припинення зобов'язань, із даними, що містяться у документах, підписаних обома сторонами правочину (у випадку виникнення зобов'язання із норм договору), або з даними податкової звітності (на основі показника узгоджених податкових зобов'язань у випадку виникнення зобов'язання із дії норм чинного законодавства).

Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку виконує такі завдання:

- 1) дозволяє встановити правильність проведення розрахунків із контрагентами підприємства з метою виявлення відхилень, квантифікації їх розміру, а також періоду виникнення;
- 2) сприяє виявленню простроченої кредиторської заборгованості та встановити необхідність її погашення, а також факт нарахування штрафних санкцій при порушенні умов відповідних нормативно-правових документів;

3) з'ясувати розмір зобов'язань підприємства перед його контрагентами, що дозволить об'єктивно відобразити величини показників зобов'язань в обліку та звітності.

Інформаційною базою для проведення інвентаризації зобов'язань підприємства є первинні документи, реєстри обліку, а також акти взаємозвірки розрахунків з контрагентами та інші документи, що передбачені чинними нормативно-правовими документами. Особливості окремих видів зобов'язань обумовлюють відмінності у складі інформаційного забезпечення процесу їх інвентаризації (табл. 2).

Таблиця 2

Склад інформаційного забезпечення процесу інвентаризації зобов'язань підприємства

Кредитор	Вид зобов'язання	Можливість направлення зовнішнього запиту	Джерела інформації щодо	
			облікових даних	фактичних даних
Юридична особа (постачальник, покупець, підрядник)	Кредиторська заборгованість за товари (роботи, послуги), за отриманими авансами, заборгованість за вексями	+	Накладні, акти приймання-передавання ОЗ, товарно-транспортні накладні, виписки банку, ПКО, ВКО, Журнал 3	Дані актів взаємозвірки розрахунків
Банківська установа	Довгострокові, поточні позики банку, заборгованість за нарахованими відсотками	+	Розрахунки бухгалтерії, виписки банку, квитанції відділень банку про приймання платежів, Журнал 3	Довідки про нараховані відсотки, реєстри отриманих банком платежів, виписки по кредитних рахунках
Податкові органи	Заборгованість перед бюджетом	-	Первинні документи, реєстри податкового обліку, податкові декларації та розрахунки, податкові повідомлення – рішення, податкові вимоги, виписки банку	Форми податкової звітності, що містять узгоджене податкове зобов'язання платника податку *

Кредитор	Вид зобов'язання	Можливість направлення зовнішнього запиту	Джерела інформації щодо	
			облікових даних	фактичних даних
Фонди соціального страхування	Заборгованість зі страхування	–	Первинні документи, розрахунки внесків на загально-обов'язкове державне соціальне страхування	Форми звітності до фондів, що містять узгоджені зобов'язання платників
Фізичні особи (працівники підприємства)	Заборгованість з виплат працівникам	+**	Розрахунково-платіжні відомості, ВКО, виписки банку, накладні на видачу ТМЦ у рахунок заробітної плати, документи, що посвідчують видачу додаткових соціальних благ працівникам	Форми податкової звітності про податок з доходів фізичних осіб, виписки банку з рахунків зарплатного проекту
Учасники підприємства (фізичні особи)	Заборгованість за нарахованими дивідендами, заборгованість за випущеними акціями (частками, паями)	–	Рішення зборів учасників (акціонерів), розрахунки бухгалтерії, виписки банку, ВКО, акти приймання-передавання	
		+		Дані бухгалтерського обліку учасника (акти збірки)

* Узгодження податкового зобов'язання відбувається у порядку, визначеному ст. 5 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” [1].

** Запити про зовнішнє підтвердження сум виплат працівникам можуть надсилатися сторонній організації, зокрема, банківській установі у випадку організації на підприємстві зарплатного проекту.

Примітки:

Знаком “+” у таблиці позначено випадки, коли для підтвердження величини зобов'язань підприємства можна направляти до сторони-кредитора зовнішній запит.

Знаком “–” у таблиці позначені випадки, коли неможливо направити до сторони-кредитора зовнішній запит при інвентаризації величини зобов'язань підприємства.

У процесі інвентаризації необхідно, по-перше, встановити терміни виникнення заборгованості за кожним окремим договором або іншим правочином, реальність такої заборгованості, а також при виникненні деліктних зобов'язань – осіб, з вини яких нараховані відповідні штрафні санкції. Зауважимо, що величина кредиторської заборгованості та наявність у її складі сумнівної заборгованості призводить до податкових наслідків, зокрема виникнення валових доходів та необхідності донарахування об'єкта оподаткування згідно з вимогами податкового законодавства.

На рахунках бухгалтерського обліку зобов'язання підприємства повинні відображатися лише узгоджені суми кредиторської заборгованості, що відповідатиме принципам обачності та повного висвітлення при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності.

Якщо до моменту складання звітності інвентаризація розрахунків не була проведена або якщо розбіжності між обліковими та фактичними даними були встановлені, але не врегульовані, то розрахунки з кредиторами відображаються у балансі за їх історичною собівартістю.

А.В. Крупнова та Т.В. Рибакіна наголошують на тому, що “у процесі інвентаризації зобов'язань підприємства перевіряється правильність розрахунків і наявність документів, які підтверджують підставу для нарахування і списання відповідних сум” [2, с. 17], що дозволяє отримати достатні підстави для оцінки стану організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

На цій основі вважаємо за доцільне в процесі інвентаризації здійснювати перевірку відповідності форм первинної та зведеної документації щодо зобов'язань інформаційним потребам суб'єкта контролю, оскільки недосконалість форм первинного обліку, що проявляється неповнотою реквізитів або їх невідповідністю характеру здійснюваної операції, призводить до проблем ідентифікації, оцінки та класифікації зобов'язань, про що вже зазначалося.

Висновки:

1. Удосконалення системи первинного бухгалтерського спостереження в частині визначення напрямів адаптації первинної документації підприємства до інформаційних запитів користувачів щодо величини та структури зобов'язань включає:

- а) передбачення юридичних підстав здійснення операції (обов'язкове посилення на реквізити договору, за яким здійснюється відповідна операція);
- б) зазначення даних щодо повноти здійснення господарської операції, відповідно до договору або іншого джерела виникнення зобов'язань (часткова поставка, нарахування авансу із заробітної плати, часткове погашення відсотків за позиками);
- в) визначення та фіксація податкових наслідків здійснення господарської операції (суми непрямих податків в оподатковуваних операціях).

2. Розвиток системи первинного спостереження повинен супроводжуватися розробкою переліку показників, що повинні передбачатися формою первинних документів, які розробляються або удосконалюються підприємством з урахуванням груп господарських операцій та особливостей виникнення і припинення окремих видів зобов'язань. Перелік таких показників повинен підтверджуватися обліковою політикою та розпорядчими документами про організацію документообороту на підприємстві.

Список літератури

1. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами [Електронний ресурс] : Закон України від 21.12.2000 № 2181. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
2. Крупнова, А. В. Инвентаризация активов и обязательств [Текст] / А. В. Крупнова, Т. В. Рыбакова. – Минск : ИВЦ Минфина, 2008. – 96 с.
3. Моссаковский, В. Метод бухгалтерського обліку в ринкових умовах [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 12. – С. 16–25.
4. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] : Положення [затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
5. Принципы бухгалтерского учета [Текст] / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. / под. ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 496 с. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
6. Пушкар, М. С. Фінансовий облік у системі управління [Текст] : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 178 с.
7. Шигун, М. М. Проблеми забезпечення потреб користувачів облікової інформації та їх вирішення // Розвиток системи обліку, аналізу і аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : зб. тез доповідей учасників VI Міжнародної наукової конференції, присвяченої пам'яті д-ра. екон. наук, проф., заслуженого діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородкіна (15.03.30–14.03.2002) / Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку і аудиту ; ред. кол. І. І. Пилипенко (голов. ред.) та ін. – К. : Інформаційно-аналітичне агентство, 2008 – С. 44–45.

Summary

The article studies the issues of accounting connected with the liabilities of companies, which need transformations. Liabilities are the object of accounting oversight, which ensures the financial activity of a company. The article offers the formation of initial documents of operational accounting for the expansion of informational base of companies' finance management.

Отримано 14.12.2010

Орлов, І.В. Документування та інвентаризація трансформації зобов'язань [Текст] / І.В. Орлов // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: збірник наукових праць. – Суми: УАБС НБУ, 2010. – Т. 30. - С. 229-241.