

12. *Азарская М. А.* Теория и методология обеспечения качества аудита [Электронный ресурс] Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. Йошкар-Ола, 2009. — Режим доступа: <http://vak.ed.gov.ru/ru/dissertation/index.php?id54=8735&from54=64>.

Статтю подано до редакції 18.03.12 р.

УДК 657.1

*Л. Б. Іванова, канд. екон. наук, доцент, докторантка,
КНЕУ імені Вадима Гетьмана, Україна*

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОКУМЕНТАЦІЯ ЯК ДОКАЗ В АНТИКРИЗОВОМУ УПРАВЛІННІ СУБ'ЄКТА РЕАЛЬНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ У ПРОЦЕДУРІ ПРОВАДЖЕННЯ СПРАВИ ПРО БАНКРУТСТВО

Досліджено особливості бухгалтерського обліку суб'єкта реального сектора економіки у провадженні справи про банкрутство, роль бухгалтерської документації. З'ясовано подвійний правовий характер документації, доцільність класифікації документів на доброякісні та недоброякісні, виявлені чинники, що впливають на рівень реалізації принципу доказовості бухгалтерського обліку суб'єкта-боржника з урахуванням специфічних рис процедури банкрутства.

Ключові слова: антикризове управління, провадження справи про банкрутство, облікова документація, доброякісні бухгалтерські документи, документи у якості доказів.

Исследованы особенности бухгалтерского учета субъекта реального сектора экономики на этапе о возбуждении производства по делу о банкротстве, роль бухгалтерской документации. Выявлен двойственный правовой характер документации, целесообразность классификации документов на доброкачественные и недоброкачественные, выявлены причины, влияющие на уровень реализации принципа доказательности бухгалтерского учета субъекта-должника с учетом специфических черт процедуры банкротства.

Ключевые слова: антикризисное управление, возбуждение производства по делу о банкротстве, учетная документация, доброкачественные бухгалтерские документы, документы как доказательство.

The features of the accounting of the subject of a real economy sector of production of the bankruptcy case, the role of accounting records

are examined. The dual character of the legal documentation and the appropriateness of classifying documents into benign and poor quality are revealed, there are revealed causes that influence the level of implementation principle of the evidence the accounting subject of the debtor, taking into account specific features of the bankruptcy proceedings.

Key words: crisis management, the production of a bankruptcy case, the user documentation, benign accounting documents, the documents as evidence.

Постановка проблеми. В антикризовому управлінні на етапі провадження справи про банкрутство суб'єкта реального сектора економіки вирішальне значення має документація. Документація з точки зору теорії бухгалтерського обліку являється важливою складовою методу бухгалтерського обліку, тому що є елементом систематизованої сукупності дій, спрямованих на реалізацію певних цілей бухгалтерського обліку — надання необхідної інформації її користувачам.

Документація в антикризовому управлінні є проявом функції контролю бухгалтерського обліку, спрямованого на збереження майна учасників процедури банкрутства. Зокрема на етапі провадження справи про банкрутство та розпорядженні майном, документація має юридичне значення у формуванні доказової бази. Тому рівень якості бухгалтерських документів, організація документообігу суб'єкта-боржника та його кредиторів є значущими факторами у визначенні господарським судом послідовності оздоровлюючих процедур щодо боржника у процедурі банкрутства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання документації як важливого елементу методу бухгалтерського обліку, способу оформлення господарських операцій документами розглянуто у багатьох роботах з теорії бухгалтерського обліку таких авторів, як В. В. Сопко, Я. В. Соколов, Н. М. Ткаченко, В. Є. Швець, І. Й. Яремко та інших авторів, які зробили вагомий внесок у розвиток теорії бухгалтерського обліку. Документація як один з прийомів бухгалтерського обліку, що складають його метод, розглянуті у роботі Л. Г. Ловінської, Л. В. Жилкіної, О. М. Галенко. Документування у якості процесу фіксації господарських фактів у документах, доказовий зміст бухгалтерського обліку та реалізація його контролюючої функції розглянуто у роботах В. В. Сопка, В. Є. Швеця.

Бухгалтерський облік процедури провадження справи про банкрутство суб'єкта реального сектора економіки, зокрема питання документування практично не розглянуті в економічній літературі, що зумовлює актуальність обраної теми статті.

Мета статті полягає у дослідженні особливостей бухгалтерського обліку в антикризовому управлінні суб'єкта реального сектора економіки на етапі провадження справи про банкрутство, характеристики, класифікації та групуванні облікових документів залежно від юридичних вимог процедури.

Виклад основного матеріалу дослідження. Методика і техніка процесу документування у процедурі банкрутства регламентуються нормами та положеннями документів, таких як:

— Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV (далі Закон про бухгалтерський облік);

— Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року, № 88 (далі Положення 88);

— Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р., № 356 (далі Методичні рекомендації 356);

— Закон України «Про банкрутство» («Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» В редакції Закону № 784-XIV від 30.06.99) (далі Закон про банкрутство).

«Документування господарських фактів на доказах (носіях) інформації є основним змістом первинного обліку» [7]. В антикризовому управлінні, зокрема на етапі провадження справи про банкрутство суб'єкта реального сектора економіки, з'ясовується обставини, згідно яких необхідно (або можна) розпочати процедуру банкрутства. На цьому етапі здійснюється документальний аналіз доказів. У якості доказів виступають первинні бухгалтерські документи, облікові реєстри, фінансова звітність підприємств — учасників процедури банкрутства. Тому якість документування, групування документів відповідно процесу провадження справи сприяє більш виваженому рішенню господарського суду щодо подальших правових дій стосовно суб'єкта — боржника.

Зміст і форма облікових документів мають відповідати вимогам нормативних актів з банкрутства та вимогам, що пред'являються до бухгалтерських документів у Законі про бухгалтерсь-

кий облік і Положенні 88, це привносить особливості до класифікації бухгалтерських документів. Серед критеріїв класифікації документів, які наведені у науковій літературі (за призначенням, порядком складання та ін.) у бухгалтерському обліку суб'єкта-боржника у процедурі банкрутства з метою прийняття рішення доцільно виділяти критерій, який використовується у правовому аспекті [3]. Це класифікація за критерієм — доброякісні та недоброякісні документи, що відображено на рис. 1.

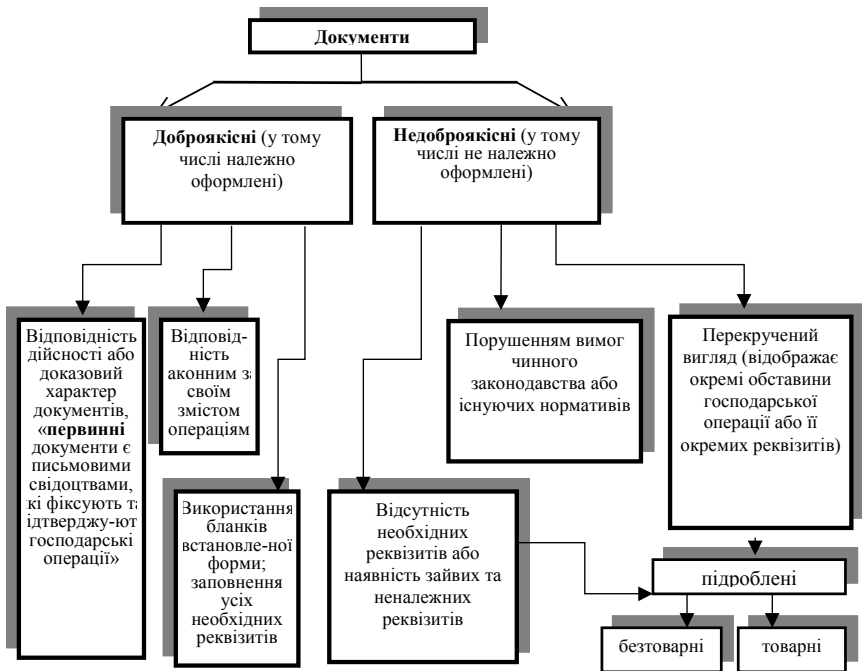


Рис. 1. Характеристика документів у процедурі провадження справи про банкрутство за класифікаційною ознакою: доброякісні та недоброякісні документи

Доброякісними вважаються документи, якщо вони належно оформлені, відображають законні та дійсно виконані операції, не мають перекрученого вигляду, а також не вважаються підробленими. Належне оформлення включає: використання бланків встановленої форми; заповнення усіх необхідних реквізитів. На-

томість неналежне оформлення характеризується відсутністю необхідних реквізитів або наявністю зайвих і неналежних реквізитів. Згідно п. 2.1 Положення 88 відповідність дійсності або доказовий характер документів можливі, якщо «первинні документи є письмовими свідоцтвами, які фіксують і підтверджують господарські операції [6].

Незаконні операції пов'язані з порушенням вимог чинного законодавства або існуючих нормативів, у тому числі Закону про банкрутство, наприклад, погашення кредиторської заборгованості суб'єктом-боржником в умовах дії мораторію на задоволення вимог кредиторів; стягнення коштів податковою службою з боржника у розмірі штрафів за несвочасне погашення боргу, який виник протягом менш ніж за три роки від дати провадження справи та інше.

Крім того, неналежно оформлені документи можуть відображати як законні операції, так і бути підробленими, які в свою чергу поділяють на безтоварні в тому випадку, коли вони відображають фіктивні господарські операції, та товарні — у випадку неправдивої інформації про окремі обставини господарської операції [3, 5]. У процедурі банкрутства вищезазначене обумовлює перевірку вимог кредитора. Перевірка відповідних документів важлива ще й тому, що розмір вимог кредитора або кредиторів, які об'єднали свої вимоги, згідно із законодавством про банкрутство мають обмеження, порушення яких також ідентифікується як наявність неналежно оформлених документів, що сприяє припиненню провадження справи.

Характеристика доброякісних бухгалтерських документів у якості доказів у справі про банкрутство спирається на вимоги, що визначені у Законі Про бухгалтерський облік і Положенні 88 та узагальнені у Методичних рекомендаціях 356. Бухгалтерські документи, які задіяні у справі, з одного боку відображають цивільно-правові відносини, з іншого боку повинні відповідати нормам Закону про банкрутство, тобто вони мають подвійний правовий характер. Правила складання таких документів, по-перше, впливають на реалізацію інформативної та контролюючої функцій бухгалтерського обліку суб'єкта — боржника у процедурі банкрутства, по-друге, формують рішення у господарському суді, що відображено на рис. 2.

Звернемо увагу на деякі з них. По-перше, це правило, яке викладено у ст. 9 Закону про бухгалтерський облік і п. 2.2. Поло-

ження 88, згідно з якого «первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення» [1, 6].



Рис. 2. Характеристика бухгалтерських документів у якості доказів у провадженні справи про банкрутство

По-друге, первинні документи повинні мати обов'язкові реквізити, перелік яких наводиться у п. 2.4 Положення 88. Необхідно відзначити, що наявність реквізитів має суттєве значення для прийняття документів до суду у якості доказів. На етапі провадження справи це стосується юридичної підстави — заяви кредитора або заяви боржника за власним бажанням, або боржника за необхідністю розпочати справу. Згідно ст. 9 Закону про банкрутство суддя у п'ятиденний строк може повернути заяву та документи до неї, якщо: заява підписана неуповноваженою особою, тобто документ має неналежні реквізити; не вказано повного найменування сторін; помилково наведені реквізити сплати судового збору. У частині додаткових умов і додатків до основного змісту заяви залежно від порядку ініціювання справи, мають значення додаткові реквізити, наприклад, як ідентифікаційний код підприємства, номер документа, наявність договорів і бухгалтерські документи щодо здійснен-

ня операцій продажу, дані про документ, що засвідчують особу-одержувача тощо.

По-третє, згідно з п. 2.6 Положення 88 кредитор при здійсненні операцій, які пов'язані з видачею та продажем товарно-матеріальних цінностей, забезпечує суб'єкта-боржника копіями первинних документів про таку операцію. Такі копії у процедурі банкрутства є доказами обов'язково як з боку кредитора, так і дебітора-боржника у процедурі провадження справи та розпорядження майном (при порівнянні заяви з кредиторськими вимогами та відгуку боржника у загальному порядку справи).

По-четверте, згідно з п. 2.15 Положення 88 «первинні документи підлягають обов'язковій перевірці працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству» [6]. Така перевірка здійснюється у наступній за провадженням справи про банкрутство процедурі — розпорядженні майном, що дозволяє уникнути розходжень у кредиторських вимогах і відповідних розрахункових документах боржника.

По-п'яте, згідно з п. 2.16 Положення 88 «забороняється приймати до виконання первинні документи на операції, що суперечать нормативно-правовим актам, ... завдають шкоди державі, власникам, іншим юридичним і фізичним особам» [6]. У процедурі банкрутства діє низка правил, що пов'язано з її особливостями, наприклад, мораторій на задоволення вимог кредиторів у процедурі розпорядження майном, неврахування штрафних санкцій в обмеженому розмірі вимог в умовах загального порядку ініціювання справи й таке інше [2]. Порушення таких правил зумовлює погіршення фінансового стану боржника, що суперечить цілям Закону про банкрутство.

По-шосте, для якісних доказів у господарському суді важлива дата та період відображення господарських операцій у бухгалтерських регістрах. Згідно з п. 5 ст. 9 Закону про бухгалтерський облік вважається обов'язковим відображенням господарських операцій в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені, а відповідно до п. 3.5 Положення 88: перенесення інформації з первинних документів до облікових регістрів повинно здійснюватися в міру їх надходження до місця обробки, проте не пізніше терміну, що забезпечує своєчасне складання бухгалтерської, декларацій і розрахунків. Таке правило за-

безпечує виконання принципу своєчасності бухгалтерського обліку та має здебільшого впливу у складанні бази доказів з боку суб'єкта боржника та з боку кредитора і формування судового рішення.

По-сьоме, це правила, які пов'язані зі складанням документообігу. З метою упорядкування записів у бухгалтерському обліку суб'єкта-боржника, проти якого розпочато справу про банкрутство, доцільне складання документообігу з урахуванням вимог і норм законодавства з банкрутства, що відображено на рис. 3.

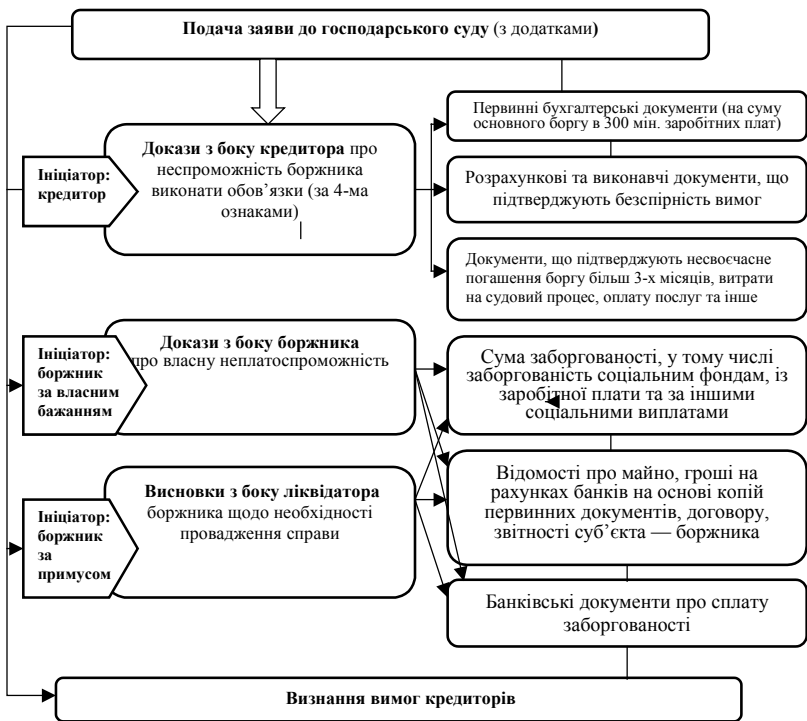


Рис. 3. Документообіг в залежності від порядку ініціювання справи про банкрутство

Оскільки низка процедур має одноразовий характер, до основного документообігу можливе складання додатку, де буде відображатися документообіг з урахуванням процедур банкрутства,

наприклад, документообіг з провадження справи кредитором або боржником. За складання та контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу суб'єкта-боржника нестиме відповідальність не тільки (згідно з п. 5.5 Положення 88) головний бухгалтер, а також особа, яка призначається в процедурах банкрутства господарським судом — розпорядник майна, санатор, ліквідатор. Зокрема, якщо справа про банкрутство ініціюється боржником за власним бажанням, документообіг контролюватиме особа розпорядника майна або ліквідатора; санатора, якщо справу ініціюю власник боржника з метою відновлювальних процедур, ліквідатора у разі, коли справу розпочато за необхідністю.

Висновки. У такий спосіб, в антикризовому управлінні суб'єктом реального сектору економіки на етапі провадження справи про банкрутство документація має відповідати вимогам Закону про бухгалтерський облік, Положенню 88 і нормативним актам з банкрутства. У провадженні справи в якості доказів використовуються документи загального організаційного характеру та облікові документи з подвійною правовою природою: з одного боку, ці бухгалтерські документи фіксують факт здійснення певної господарської операції, з іншого, підтверджують факт виконання сторонами своїх цивільно-правових і господарсько-правових зобов'язань, які розглядаються у процедурі банкрутства.

Бухгалтерські документи, що надаються до господарського суду, можливо класифікувати за різними ознаками, але для здійснення документального аналізу з метою прийняття рішення щодо суб'єкта-боржника їх доцільно класифікувати за критерієм (у правовому аспекті) — доброякісні та недоброякісні документи. Такий документальний аналіз на етапі провадження справи про банкрутство може включати перевірку не тільки рівня належного оформлення документів, його обов'язкових реквізитів, але і перевірку відповідності законним за своїм змістом операціям і відповідності дійсності або доказового характеру документів. У теперішній час перевірка здійснюється у два етапи — у процедурі провадження справи та у процедурі розпорядження майном. У процедурі провадження справи зміст бухгалтерської документації не перевіряється. Не існує жодної норми законодавства про банкрутство стосовно змісту документації, згідно з якою провадження справи припиняється.

Беручи до уваги юридичну підставу процедури банкрутства, доцільно у провадженні справи про банкрутство акцентувати

увагу на принципі доказовості облікових документів суб'єкта-боржника. Формування доказів у провадженні справи передбачає використання первинних бухгалтерських документів, облікових реєстрів, звітності у якості доказів з дотриманням вимог Закону про бухгалтерський облік, Положення 88, комплектності документів з урахуванням особливостей ініціювання справи про банкрутство.

З метою реалізації принципу доказовості та посилення контролюючої функції бухгалтерського обліку пропонується складання документообігу суб'єкта-боржника з відображенням специфічних рис процедури банкрутства.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 196-14 [Електронний ресурс]: за даними сайту / Верховна Рада України — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12>
2. Закон України «Про банкрутство» («Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом») у редакції Закону № 784-XIV від 30.06.99) [Електронний ресурс]: за даними сайту / Верховна Рада України — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2345-12> 3.
3. Криміналістика: Підручник / За ред. П. Д. Біленчука. — 2-ге вид., випр. і доп. — К.: Атіка, 2001. — 544 с. [Електронний ресурс]: за даними сайту <http://vse-znaniya.com/> — Режим доступу: http://vse-znaniya.com/kriminalistika_uchebnik/kriminalistika-pidruchnik-red-bilenchuka-vid.html
4. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р., № 356. [Електронний ресурс]: за даними сайту Ліга : Закон — Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF00062.html
5. Науково-практичний коментар до Господарського кодексу / за ред. В. К. Мамутова. — К.: Юрінком Інтер, 2004. — 734 с
6. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року, № 88. [Електронний ресурс]: за даними сайту Ліга : Закон — Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG704.html
7. Сопко В. В. Принцип доказовості в бухгалтерському обліку / у кн. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник / 3-тє вид.— К.:

КНЕУ, 2000. — 421 с. [Електронний ресурс]: за даними сайту <http://ecolib.com.ua/Б> — Режим доступу: <http://ecolib.com.ua/article.php?book=23&article=2464>

Статтю подано до редакції 20.04.12 р.

УДК 657.1:658.7

*А. В. Озеран, канд. екон. наук, доцент,
докторант кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»*

ДОСЛІДЖЕННЯ ЕВОЛЮЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ (ФІНАНСОВОЇ) ЗВІТНОСТІ НА ТЕРЕНАХ СУЧАСНОЇ УКРАЇНИ

Анотація. Визначено періодизацію бухгалтерської (фінансової) звітності на території сучасної України, проаналізовано етапи її становлення та розвитку.

Ключові слова: бухгалтерська (фінансова)звітність, еволюція, періодизація

Аннотация. Определено периодизацию бухгалтерской (финансовой) отчетности на территории современной Украины, проанализированы этапы ее становления и развития.

Ключевые слова: бухгалтерская (финансовая отчетность), эволюция, периодизация

Annotation. Defined periodicity of accounting (financial) reporting on the territory of modern Ukraine, analyzed the stages of its formation and development.

Key words: accounting (financial) reporting, evolution, periodization

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки бухгалтерська (фінансова) звітність господарюючих суб'єктів є основним засобом комунікації та найважливішим засобом інформаційного забезпечення користувачів. Не випадково концепція складання та публікації звітності є наріжним каменем системи національних стандартів у більшості економічно розвинутих країн.

На сьогодні питання про необхідність вивчення історії бухгалтерської (фінансової) звітності не викликає сумнівів. Процеси реформування українського обліку та його гармонізації з зі світовим досвідом призводять до усвідомлення нагальної потреби мати стійкі історичні орієнтири при виборі варіантів розвитку.