

УДК 657.6

Корінько М.Д.

доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри аудиту,

Національна академія статистики, обліку та аудиту

## ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ У ПІДТВЕРДЖЕННІ РЕАЛЬНОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*Узагальнено результати дослідження змін у законодавчому та нормативному актах стосовно «первинних документів». Визначено вплив змін у визначенні «первинних документів» на підтвердження реальності здійснення підприємницької діяльності. Встановлено, що зміни у законодавчому та нормативному актах стосовно «первинних документів» знизили рівень їх доказовості для підтвердження фіксації та здійснення господарських операцій на законодавчому рівні. Для використання «первинних документів» в якості достатніх доказів, з метою підтвердження реальності підприємницької діяльності доцільним є розробка відповідних методик.*

*Ключові слова:* первинний документ, докази, господарська операція, бухгалтерський облік, підприємницька діяльність, суб'єкт господарювання.

## ПЕРВИЧНЫЕ ДОКУМЕНТЫ В ПОДТВЕРЖДЕНИИ РЕАЛЬНОСТИ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Коринько Н.Д.

*Обобщены результаты исследования изменений в законодательном и нормативном актах по определению «первичного документа». Определено влияние изменений в определении «первичных документов» на подтверждение реальности осуществления предпринимательской деятельности. Установлено, что изменения в законодательных и нормативных актах по «первичным документам» снизили уровень их доказательности для подтверждения фиксации и осуществления хозяйственных операций на законодательном уровне. Для использования «первичных документов» в качестве достаточных доказательств, с целью подтверждения реальности предпринимательской деятельности целесообразным является разработка соответствующих методик.*

*Ключевые слова:* первичный документ, доказательства, хозяйственная операция, бухгалтерский учет, предпринимательская деятельность, субъект ведения хозяйства.

## PRIMARY DOCUMENTS ARE IN CONFIRMATION OF REALITY OF COURSE OF BUSINESS

Korinko M.

*Results of the research of changes to legislative and statutory acts regarding «primary documents» are generalized. The influence of changes to the definition of «primary documents» on the confirmation of the reality of doing business is determined. It is established that changes to legislative and statutory acts regarding «primary documents» reduced the level of their evidence to confirm the fixation and implementation of business transactions at the legislative level. In order to use «primary documents» as sufficient evidence, for the purpose of confirming the reality of business activity, it is appropriate to develop corresponding methodologies.*

*Keywords:* primary document, evidence, business transaction, accounting, business activity, economic entity.

Когда Вам покажется, что цель недостижима,  
не изменяйте цель –  
изменяйте свой план действий.  
*Конфуций (Kǒng Qiū)*

**Постановка проблеми.** Здійснення підприємницької діяльності в Україні має свою специфіку у порівнянні з діяльністю суб'єктів господарювання в країнах Євро-союзу. Одним із чинників, які мають суттєвий вплив на процес господарської діяльності є часті зміни «правил гри», зокрема, податкового законодавства. Так, з дати прийняття Податкового кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010 року станом на 27.02.2018 року 117-ю законами України вносилися зміни. Такий стан в частині змін законодавства, у багатьох випадках підприємницької діяльності, є наслідком досудового або судового розгляду в частині спорів платників податків за результатами

перевірок органами Фіскальної служби України. Лише за 9 місяців 2017 року в окружних адміністративних судах перебувало на розгляді 118 369 справ, у апеляційних адміністративних судах 77 240 справ, а на розгляді у Вищому адміністративному суді України перебувало 54 988 справ. Зазначене свідчить про значну кількість адміністративних справ, що знаходяться на розгляді в адміністративних судах і обумовлює потребу підприємств у формуванні доказової бази щодо підтвердження реальності здійснених господарських операцій з метою забезпечення обґрунтованості їх відображення в бухгалтерському обліку та податковій звітності, а у подальшому могла бути використана у процесі досудового або судового розгляду справ.

Зміни, які внесено 05.10.2017 року Законом України № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

щодо удосконалення деяких положень», з урахуванням норм Закону України № 1724-VIII від 03.11.2016 року, певним чином змінили підходи до формування системи доказів, які підтверджують реальність здійснення підприємницької діяльності (господарських операцій та фактів господарського життя). Саме вплив зазначених змін є актуальним для дослідження з точки зору формування системи доказів на підтвердження реальності здійснення підприємницької діяльності, чим і обґрунтовано актуальність теми дослідження, яке висвітлено у даній статті.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Серед публікацій, які присвячено розгляду змін, внесених до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» 05.10.2017 року значна частина присвячена питанням змін: в організації бухгалтерського обліку, відповідальних осіб за ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності, зміни основних понять.

Зокрема, Олександр Єфімов висвітлює результати дослідження новацій в організації бухгалтерського обліку, зокрема, частково і в частині доказовості первинного документа [7].

Однак питання формування системи доказів з використанням документів бухгалтерського та податкового обліку, які підтверджують реальність здійснення підприємницької діяльності (господарських операцій та фактів господарського життя), роль у цій системі первинних документів зумовлює потребу подальших досліджень, як у методології формування доказовості документів бухгалтерського та податкового обліку, так і у практиці підприємницької діяльності суб'єктів господарювання.

**Мета дослідження.** Метою, висвітленого у даній статті, дослідження є узагальнення теоретичних підходів та практики формування доказової бази з використанням документів бухгалтерського та податкового обліку на підтвердження реальності здійснення підприємницької діяльності (господарських операцій) суб'єктами господарювання.

**Виклад основного матеріалу.** У процесі дослідження, з метою забезпечення розуміння сутності визначеної проблематики, здійснено дослідження, аналіз та узагальнення основних понять, які наведено у назві статті.

Стосовно поняття «система» для цілей даного дослідження доцільно виділити:

- «загальне визначення»: створене з окремих частин і елементів в єдину цілісність для забезпечення досягнення визначеної мети;

- «система інформаційного забезпечення»: певним чином сформована сукупність даних для зберігання, пошуку, обробки, передачі і видачі даних на запит користувачів інформації з використанням, технічних, програмних і мовних засобів.

До ознак «система», виходячи із потреби у вирішенні завдань для досягнення мети, можна віднести такі:

- єдність елементів, окремих частин;
- необмеженість у кількості елементів, окремих частин;
- наявність зв'язків між окремими частинами, елементами;

- чітка визначеність за структурою, послідовністю та ієрархічністю.

Поняття «докази» визначено нормою частини 1 статті 72 Кодексу адміністративного судочинства України у редакції від 07.01.2018 року, зокрема:

*«Доказами в адміністративному судочинстві є будь-які дані, на підставі яких суд встановлює наявність або відсутність обставин (фактів), що обґрунтовують вимоги і заперечення учасників справи, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи...».*

Виходячи із вищевказаного під «системою доказів, що підтверджують здійснення господарських операцій» доцільно розуміти як: «сукупність даних та інших обставин, що мають значення для прийняття обґрунтованого рішення, для їх надання користувачам.

Частиною другою статті 72 Кодексу адміністративного судочинства України у редакції від 07.01.2018 року законодавець чітко визначив три види засобів, за якими встановлюються зазначені дані, зокрема:

- 1) письмовими, речовими і електронними доказами;
- 2) висновками експертів;
- 3) показаннями свідків...».

У процесі досудового та судового розгляду справ по спорах суб'єктів господарювання із органами Фіскальної служби України серед письмових доказів, які підтверджували здійснення господарських операцій особливе місце займали первинні документи бухгалтерського обліку, виходячи із визначення їх «поняття» у законодавчих та нормативних актах України, до моменту внесення змін до них. Результати співстав-

**Таблиця 1. Результати співставлення значення терміну «первинний документ» за нормами Закону України від 16.07.1999 року № 996-XIV**

№ за пор.	Пункт, стаття	У редакції до дати внесення змін	У редакції із змінами
1	2	3	4
1.	Стаття 1. Визначення термінів	первинний документ - документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення;	первинний документ - документ, який містить відомості про господарську операцію; (із змінами, внесеними згідно із Законом № 1724-VIII від 03.11.2016).
2.	Стаття 9. Первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку. (із змінами, внесеними згідно із Законом № 2164-VIII від 05.10.2017).	1. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.	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. (із змінами, внесеними згідно із Законом № 1724-VIII від 03.11.2016) [2].

Таблиця 2. Результати співставлення змісту «первинних документів» за приписами наказу Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. № 88

№ за пор.	Пункт, стаття	У редакції до дати внесення змін	У редакції із змінами
1	2	3	4
1.	Абзац перший пункту 2.1. глави 2 «Первинні документи»	2.1. Первинні документи - це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.	2.1. Первинні документи - це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. (із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 427 від 11.04.2017)
2.	Пункт 2.2. глави 2 «Первинні документи»	2.2. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо, безпосередньо після її закінчення. При реалізації товарів за готівку допускається складання первинного документа не рідше одного разу на день на підставі даних касових апаратів, чеків тощо. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи (далі первинні документи).	2.2. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. При реалізації товарів за готівку допускається складання первинного документа не рідше одного разу на день на підставі даних касових апаратів, чеків тощо. Для контролю та впорядкування обробки інформації на основі первинних документів можуть складатися зведені документи (далі первинні документи). (із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 427 від 11.04.2017)

лення змісту «первинних документів» до та після внесення змін у Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV наведено у табл. № 1.

Отже, внесеними змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» стосовно «первинних документів» виключено те, що вони:

- підтверджують здійснення господарських операцій та фіксують такі факти;
- повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення.

Результати співставлення змісту «первинних документів» у наказі Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. № 88, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 05.06.1995р. за № 168/704 «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» до та після внесення змін, наведено у табл. № 2.

Отже, внесеними змінами до «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», у частині «первинних документів», виключено те, що вони:

- фіксують та підтверджують здійснення господарських операцій;
- повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо, безпосередньо після її закінчення.

Згідно з нормою статті 75 Кодексу адміністративного судочинства України у редакції від 07.01.2018 року «...достовірними є докази на підставі яких можна встановити дійсні обставини справи...».

Виходячи із вищенаведених результатів дослідження змін у законодавчому та нормативному актах, якими регламентовано бухгалтерський облік, зокрема і в частині «первинних документів», встановлено, що в умовах сьогодення, вони не фіксують та не підтверджують здійснення господарських операцій. Саме тому віднесення «первинних документів» до доказів на підставі яких будуть встановлюватися реальність здійснення господарських операцій та дійсні обста-

вини справи стає проблематичним. Зазначене посилюється змінами, за якими відсутня чітка регламентація в частині термінів складання первинних документів у порівнянні з нормою Закону та приписом нормативного акту, які були чинними до внесення змін: «...під час здійснення... або безпосередньо після закінчення господарської операції» [1].

Такий підхід, певним чином, буде створювати проблемні ситуації для аудиторів у процесі формування документів на підтвердження власної незалежної думки щодо реальності підприємницької діяльності (здійснених господарських операцій), а відповідно і підтвердження достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання.

На підставі вищенаведеного, є можливим висновок, щодо питань, які будуть зумовлювати потребу для вирішення у процесі досудового та судового розгляду адміністративних справ за результатами перевірок підприємницької діяльності суб'єктів господарювання з урахуванням зазначених змін, доцільно віднести і питання щодо визнання в якості достатніх доказів «первинних документів». Адже, за змістом норми частини другої статті 76 Кодексу адміністративного судочинства України у редакції від 07.01.2018 року «Питання про достатність доказів для встановлення обставин, що мають значення для справи, суд вирішує відповідно до свого внутрішнього переконання».

Визначення методик та їх розробка щодо оцінки «первинних документів» для формування свого внутрішнього переконання суддів, в частині визнання їх («первинних документів») достатніми доказами, можуть бути напрямами подальших досліджень вчених, які здійснюють дослідження у галузі бухгалтерського обліку та юриспруденції.

**Висновки.** Зміни у законодавчому та нормативному актах стосовно «первинних документів» знизили рівень їх доказовості для використання суб'єктами господарювання у процесі досудового та судового розгляду стосовно підтвердження фіксації та здійснення господарських операцій на законодавчому рівні. Зазначеними змінами збільшено вплив суду в частині

суб'єктивності оцінок при визначенні доказовості «первинних документів». Використання у практичній діяльності узагальнених напрямів формування інформації в системі управління підприємницькою діяльністю надає можливість покращення інформаційного забезпечення для прийняття рішень у процесі досудового або судового розгляду справ, пов'язаних із необхідністю створення системи доказів, що підтверджують реальність здійснення підприємницької діяльності

(господарських операцій) суб'єктами господарювання.

Вищенаведені результати дослідження є спробою акцентувати увагу фахівців на потребу вирішення практичних питань щодо створення системи доказів, що підтверджують реальність здійснення підприємницької діяльності (господарських операцій) суб'єктами господарювання. Саме тому подальші дослідження із зазначених напрямів є перспективними для їх розвитку в частині методологічного забезпечення і практичного вирішення.

1. Закон України №996-ХІV від 16.07.1999р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», із змінами та доповненнями.
2. Закон України №1724-VIII від 03.11.2016р. «Про внесення змін до деяких законів України щодо усунення адміністративних бар'єрів для експорту послуг».
3. Закон України № 2164-VIII від 05.10.2017 року «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень»
4. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005р. № 2747-IV, із змінами та доповненнями.
5. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 року.
6. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. № 88, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 05.06.1995р. за № 168/704 «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку».
7. Сфімов О. Новації в організації обліку: недавні зміни в дії. Аудитор України. 2018. № 1-2 (266-267). С. 46-53.

УДК 338.242

**Корчинська О.О.**

кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри  
адміністративного та фінансового менеджменту,  
Національний університет «Львівська політехніка»

## БЕЗУМОВНИЙ БАЗОВИЙ ДОХІД ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ БІДНІСТЮ

*У статті розглянуто теоретико-методологічні та практичні основи зародження та запровадження безумовного базового доходу, визначено основні ознаки, які характеризують цю дефініцію та наведено аргументи, які підтверджують позитивні наслідки від запровадження безумовного доходу. В процесі дослідження виокремлено потенційні негативні зміни в суспільно-економічному житті держави від використання цього інструменту. Стаття містить матеріали прикладного характеру, що підкреслює практичність та необхідність дослідження безумовного базового доходу. На основі опрацьованого матеріалу запропоновано розглядати безумовний базовий дохід як інструмент публічного управління у сфері соціального захисту населення.*

**Ключові слова:** безумовний базовий дохід, безробіття, технологічний прогрес, економічна криза, соціальний захист населення, державне управління.

## БЕЗУСЛОВНИЙ БАЗОВИЙ ДОХОД КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ БЕДНОСТЬЮ

**Корчинська А.О.**

*В статье рассмотрены теоретико-методологические и практические основы зарождения и внедрения безусловного базового дохода, определены основные признаки, характеризующие эту дефиницию и приведены аргументы, подтверждающие положительные последствия от введения безусловного дохода. В процессе исследования выделены потенциальные негативные изменения в общественно-экономической жизни государства от использования этого инструмента. Статья содержит материалы прикладного характера, подчеркивает практичность и необходимость исследования безусловного базового дохода. На основе разработанного материала предложено рассматривать безусловный базовый доход как инструмент публичного управления в сфере социальной защиты населения.*

**Ключевые слова:** безусловный базовый доход, безработица, технологический прогресс, экономический кризис, социальная защита населения, государственное управление.