

ДОКУМЕНТУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ В ЕЛЕКТРОННОМУ СЕРЕДОВИЩІ

В. А. КУЛИК, кандидат економічних наук
(ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»)

***Анотація.** Досліджено еволюцію документування як елементу методу бухгалтерського обліку в інформаційній економіці. Автор обґрунтував. Необхідність перегляду понятійного апарату бухгалтерського обліку щодо документування в електронному середовищі.*

***Ключові слова:** документування, електронне середовище, електронний документ, елемент методу бухгалтерського обліку, первинний документ.*

Сучасний етап розвитку суспільства вчені називають інформаційним. Інформаційне суспільство – це теоретична концепція постіндустріального суспільства, історична фаза можливого розвитку цивілізації, у якій основними продуктами виробництва є інформація і знання. Головними рисами інформаційного суспільства є: збільшення ролі інформації та знань; зростання кількості людей, зайнятих інформаційними комунікаціями та виробництвом інформаційних продуктів і послуг; створення глобального інформаційного простору, що забезпечує ефективну інформаційну взаємодію людей, їх доступ до світових інформаційних ресурсів і задоволення потреб в інформаційних продуктах і послугах [1, с. 10].

Стрімке розповсюдження інформації та використання інформаційно-комунікаційних технологій в усіх сферах людського буття – головна відмінність інформаційного суспільства, що впливає на всі галузі економіки, у тому числі бухгалтерський облік. Бухгалтерський облік є важливою складовою інформаційного суспільства та інформаційної економіки, оскільки він виступає інформаційною базою про стан і результати діяльності підприємства, створюваної з метою надання повної, правдивої та неупередженої інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Виходячи із вищезазначеного, можна впевнено стверджувати, що мета, предмет, об'єкт і принципи побудови бухгалтерського обліку також змінюються під впливом чин-

ників, що формують інформаційну економіку. До чинників, що найбільш активно впливають на облікову теорію в інформаційній економіці, слід зарахувати: 1) глобалізацію, що зумовила розширення поля діяльності суб'єктів господарювання до світових масштабів; динамічний перерозподіл товарних, сировинних, грошових потоків усередині корпорацій і холдингових структур; появу Міжнародних стандартів фінансової звітності; 2) лібералізацію господарської діяльності, її результатом є зростання зовнішньоторговельних операцій і розвиток міжнародної кооперації, що зумовлює необхідність ведення бухгалтерського обліку в різних валютах; 3) розвиток міжнародних фінансових ринків, що призвів до утворення нових фінансових інструментів, зокрема похідних, які часто не укладаються в традиційні національні правові рамки та зумовлюють необхідність формування нових облікових практик, які відображають зміну в часі оцінки цих інструментів, а також до зростання позабалансових операцій; 4) виникнення нових інформаційних технологій, які, з одного боку, збільшили можливості контролю як основної функції обліку, з іншого – дозволили організувати обробку значних обсягів інформації, підвищили точність і аналітичність даних облікових реєстрів, а також збільшили швидкість обробки даних [2, с. 21].

Постійне прагнення менеджерів підвищити ефективність системи управління підприємством в умовах інформаційної економіки

зумовлене необхідністю перебудови способів обробки облікової інформації, в основі яких лежить метод бухгалтерського обліку. До елементів методу бухгалтерського обліку належать способи: первинного спостереження (документування та інвентаризація); вартісного вимірювання (оцінка та калькуляція); поточного групування (рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис); підсумкового узагальнення (баланс і звітність). Враховуючи появу нових вимог, що ставляться перед бухгалтерським обліком в інформаційній економіці, на наш погляд, необхідно дослідити еволюцію елементів методу бухгалтерського обліку, зокрема документування, відповідно до викликів сьогодення.

Питаннями розвитку бухгалтерського обліку в інформаційній економіці присвятили свої праці Р. П. Булига, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, М. С. Пушкар, І. Й. Яремко та ін. Проблемами використання інформаційно-комунікаційних технологій у бухгалтерському обліку займаються такі науковці, як С. В. Івахненко, А. С. Крутова, В. О. Осмятченко, М. М. Матюха. Водночас проблеми еволюції елементів методу бухгалтерського обліку в інформаційній економіці, зокрема документування, залишаються недостатньо дослідженими у вітчизняній фаховій літературі, що зумовлює вибір теми статті та визначає мету дослідження, а саме: метою дослідження є визначення напрямів трансформування документування як елемента методу бухгалтерського обліку під впливом електронного середовища з метою його адаптації до вимог інформаційної економіки. З метою розв'язання цих проблем були поставлені такі завдання: визначити зміст і складові електронного середовища; виявити ознаки трансформації документування як елемента методу бухгалтерського обліку в інформаційній економіці; обґрунтувати необхідність існування документування як елемента методу бухгалтерського обліку в електронному середовищі.

Існування електронного середовища є однією із ознак інформаційного суспільства та інформаційної економіки. Досліджуючи еволюцію документування як елемента методу бухгалтерського обліку в інформаційній еко-

номії, на нашу думку, доцільно детальніше пояснити зміст поняття «електронне середовище». Загалом, поняття «середовище» багатогранне та широковживане, у природничих науках ми зустрічаємося із «навколишнім середовищем», «середовищем існування», «повітряним середовищем», «водним середовищем», «антропогенним середовищем», «космічним середовищем»; у суспільних науках вивчаються поняття «економічне середовище», «інформаційне середовище», «політичне середовище» тощо.

Враховуючи особливості інформаційного суспільства й інформаційної економіки, в тому числі широко розповсюджені інформаційно-комунікаційні технології, зазначимо, що існування «електронного середовища» стає об'єктивним явищем сьогодення. Вичерпний, на нашу думку, перелік ознак електронного середовища визначили вчені Д. Щелулов та Э. Гайле-Саркане [3]. До основних ознак електронного середовища вчені відносять зараховують: 1) електронне середовище виникає у процесі взаємодії різних елементів (комп'ютерні мережі, комп'ютери та інші цифрові пристрої, інформаційні технології, Інтернет, інформація, носії інформації, користувачі – фізичні та юридичні особи, законодавча база тощо); 2) на існування електронного середовища не впливають його окремі елементи (комп'ютери або людина) – воно існує постійно; 3) різні елементи можуть приєднатися до електронного середовища або від'єднатися від нього у будь-який час у будь-якому місці – електронне середовище не залежить від часу та простору; 4) електронне середовище існує як у режимі он-лайн, так і у режимі офлайн; 5) електронне середовище оточує суспільство, аналогічно до того, як його оточує географічне середовище, мовне середовище тощо; 6) електронне середовище містить як матеріальні, так і нематеріальні компоненти; 7) електронне середовище характеризує відносна сталість та незалежність – інформація, що одноразово розміщена в електронному середовищі залишається там практично назавжди та може розповсюджуватися без відома особи-розміщувача; 8) швидкість обміну інформацією в електронному середовищі набагато вища, ніж

у реальному житті; 9) електронне середовище не може існувати тривалий час без присутності людини.

Загалом, ми погоджуємося із представленими ознаками електронного середовища, проте зазначимо, що розглядаючи складові електронного середовища, не можна людину – одухотворену істоту, розглядати на одному рівні із іншими складовими електронного середовища – компонентами неживої природи (комп'ютерами, мережами, програмами). Оскільки, незважаючи на важливу роль комп'ютерних інформаційних технологій в інформаційному суспільстві, ключовим елементом інформаційного суспільства та інформаційної економіки є людина, зокрема, її потреба та здатність створювати, передавати та отримувати інформацію. Цю тезу підтверджує і М. В. Макарова, яка зазначає, що «носієм основного ресурсу нової економіки – знань, є людина» [4, с. 26].

Людина є творцем електронного середовища, що складається із інформаційного наповнення (раніше створених знань), технічної складової (пристрої), комунікаційної складової (мережі, зв'язок). Усі складові електронного середовища знаходяться у постійному розвитку та взаємозв'язку, проте основою функціонування інформаційного суспільства є діяльність людини. Беззаперечним також є факт існування зворотного зв'язку «електронне середовище → людина», що виникає у процесі їх взаємодії.

Досліджуючи еволюцію документування як елементу методу бухгалтерського обліку під впливом електронного середовища доцільно обґрунтувати його зміст і значення в обліковому процесі. Т. А. Бутинець зазначає, що документування є основним із восьми елементів методу бухгалтерського обліку, який слід розуміти як процес оформлення операцій документами, що складається з чотирьох послідовних стадій: спостереження, сприйняття фактів господарського життя, вимірювання його вартісних і натуральних параметрів і фіксації даних на носії [5, с. 69].

Документування є початковим етапом у системі облікового перетворення інформації, а документ – носієм цієї інформації. Документу-

вання відіграє велику роль в управлінні діяльністю підприємством, а саме: 1) дає уявлення про фактичний стан господарських засобів і їх зміни в процесі кругообігу засобів; 2) забезпечує прозорість у роботі підприємства та контроль за наявністю руху майна і коштів; 3) результатом документування є документ, що є юридичним свідченням здійснених господарських операцій, важливим джерелом контролю для зовнішніх і внутрішніх користувачів під час проведення ревізії, аудиту, аналізу господарської діяльності [6, с. 45].

М. Т. Білуха зазначає, що первинний документ – це письмова фіксація достовірності виконання господарської операції, його складають у момент її здійснення, і має обов'язкові реквізити, встановлені нормативними актами, що надають їм юридичної сили; підписаний особами, які дали дозвіл на її виконання, та безпосередніми виконавцями [7, с. 15].

Такий підхід до визначення змісту поняття «первинний документ» є актуальним за умови використання «ручного» способу обробки облікових даних, оскільки у зазначеному випадку первинні документи мають матеріальну природу, виконують інформаційну, доказову та в окремих випадках розпорядчу функції.

В інформаційній економіці поняття «первинний документ» розповсюдилося і на нематеріальні носії інформації – електронні документи, тому в умовах комплексної автоматизації бухгалтерського обліку, який охоплює процеси від формування первинного документа до складання звітності, недоцільно вживати поняття «письмове свідчення» [8, с. 32].

Крім відмінностей, у носіях інформації, що використовуються при «ручному» та автоматизованому способі обробки облікових даних, в інформаційній економіці, термін «первинний документ» набуває ще й інших ознак. Зокрема, А. С. Крутова пропонує розглядати зміст електронного документа у чотирьох аспектах. Електронний документ – це, по-перше, інформація, зафіксована на матеріальному носії у вигляді набору символів, звукозапису або зображення і призначена для передачі в часі й просторі з використанням засобів автоматизації та електровз'язку з метою зберігання і спільного використання.

По-друге, це форма представлення інформації з метою її підготовки, відправлення, отримання або зберігання за допомогою електронних технічних засобів, зафіксована на магнітному диску, магнітній стрічці, лазерному диску й іншому електронному матеріальному носіїві. По-третє, електронний документ – це власне документ, у якому інформація представлена в електронно-цифровій формі. По-четверте, електронний документ – це електронне повідомлення, підписане електронним цифровим підписом або іншим аналогом власноручного підпису [8, с. 33].

Погоджуючись із вищезазначеним, розглянемо представлені аспекти електронних документів у поєднаннями із їх функціями. На нашу думку, перший і другий із зазначених аспектів характеризують інформаційну функцію первинного документу; третій і четвертий аспекти – доказову.

Документальне оформлення господарських операцій на законодавчому рівні регулюється Законами України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про електронні документи та електронний документообіг», Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку.

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», первинний документ містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. У зазначеному нормативно-правовому акті не конкретизовано види носіїв облікової інформації для первинних документів, а зосереджено увагу на їх інформаційній наповненості. Більш конкретне визначення первинних документів наведено у п. 2.1. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, у якому зазначено, що 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. Отже, відповідно до чинних нормативно-правових актів, первинні документи можуть бути складені як у паперовій, так і у електронній формі.

Ознаки електронного документа наведено у ст. 1 Закону України «Про електронні документи й електронний документообіг», згідно з яким електронний документ – це документ, інформація у якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Обов'язковими реквізитами є обов'язкові дані в електронному документі, без яких він не може бути підставою для його обліку і не матиме юридичної сили. У Проекті Закону України «Про електронну торгівлю (комерцію)» також використовується поняття «електронний документ», проте варто зазначити, що, крім вищезазначеного поняття, у цьому документі використовується і його синонім – поняття «електронне повідомлення». У п. 7.1 зазначеного нормативно-правового акта передбачено, що «електронний документ (повідомлення) є простою письмовою формою правочину, що фіксує дії й відносини сторін у процесі оформлення, укладання й реалізації електронних договорів». Отже, на законодавчому рівні закріплено інформаційну та доказову функції документів, які можна складати як у паперовому, так і в електронному вигляді.

Водночас у міжнародному законодавстві, зокрема у Правилах Комісії ООН з прав міжнародної торгівлі (United Nations Commission on International Trade Law), електронний документ визначено як інформацію, утворену, надіслану отриману або збережену електронними, оптичними чи подібними засобами, включаючи електронний обмін даними, електронну пошту, телеграми чи телекопіювання. На думку С. Івахненкова, всі екрани, екранні форми і дані, представлені на комп'ютері, можна вважати документом [9, с. 154–155]. Беручи до уваги зазначене, прерогативою первинного, у тому числі електронного документа, є виконання лише його інформаційної функції. Розширюючи наведену тезу, В. Муравський зазначає, що традиційний термін «документ» у первинному обліку варто замінити на поняття «інформаційний потік», оскільки документування як фізичне створення документа у будь-якій (паперовій або електронній) формі припиняє існування. Необхідно, на думку вченого, прийом документування замінити прийомом реєстрації інформації, що більшою мі-

рою відповідатиме технологічному ланцюжку перетворення (збору, реєстрації, обробки, передавання) облікової інформації без участі людини [10, с. 50].

Не поділяючи думку В. Муравського, можемо зазначити, чинними нормативно-правовими актами визначено поняття, якими можна оперувати, фіксуючи факт створення, передачі та (або) використання даних. Зокрема, у Законі України «Про інформацію» (ст. 1) визначено поняття «документ» і «інформація». Згідно із зазначеним нормативно-правовим актом, документ – це матеріальний носій, що містить інформацію, основними функціями якого є її збереження та передавання у часі та просторі; інформація – це будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді. У Законі України «Про електронні документи та електронний документообіг» (ст. 1), наведено поняття «дані» – це інформація, яка подана у формі, придатній для її оброблення електронними засобами. Проектом Закону України «Про електронну торгівлю (комерцію)» (ст. 3), передбачено застосування поняття «запис» – як форму фіксації йта представлення виокремленої інформації у встановленому власником інформаційної системи форматі на будь-якому електронному носії, а також у базі даних, доступній для обробки, витягу та сприйняття цієї інформації.

Отже, на законодавчому рівні визначено достатню кількість понять, що можуть бути використані для позначення відомостей про факти господарського життя, що виконують лише інформаційну функцію та не мають юридичної сили. Тому, на нашу думку, виключення документування зі складу елементів бухгалтерського обліку є дещо передчасним, оскільки первинні документи, незалежно від виду носія інформації, що використовуються для їх створення, використання та зберігання, продовжують виконувати не тільки інформаційну, а й доказову функцію та повинні містити всі необхідні реквізити.

Таким чином, на законодавчому рівні створено можливості створювати та використовувати на підприємствах електронні документи та електронний документооборот. Водночас

окремі нормативно-правові акти свідчать про відсутність абсолютної довіри у державних органів до «безпаперових» носіїв інформації. Зокрема, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (п. 9.6) передбачено, що у разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів і відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

Податковим кодексом України (п. 85.4) передбачено, що в ході проведення перевірок посадові особи контрольного органу мають право отримувати у платників податків належним чином завірені копії первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, зборів, платежів, порушення вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Такі копії повинні бути засвідчені підписом платника податків або його посадової особи та скріплені печаткою (за наявності). Крім того, п. 85.8 Податкового кодексу України встановлено, що посадова (службова) особа контролюючого органу, яка проводить перевірку, у випадках, передбачених Податковим кодексом України, має право отримувати від платника податків або його законних представників копії документів, що належать до предмета перевірки. Такі копії повинні бути засвідчені підписом платника податків або його посадової особи та скріплені печаткою (за наявності).

Незважаючи на рівнозначні умови створення, використання та передачі паперових та електронних документів, передбачені чинним законодавством і свободу вибору підприємствами способу документування, переваги електронних документів і електронного документообігу наразі поза сумнівом. Найбільш важливими з них є швидкий пошук документів; легкість відстеження руху документів на всіх етапах їх «життєвого циклу»; скорочення строків підготовки та погодження документів;

спрощення організації документообігу, якщо з тими самими документами одночасно працює кілька користувачів; можливість швидкого одержання зведених звітів і журналів; оперативність передавання документів необхідному адресатові тощо [11, с. 9].

Т. Мельник основну перевагу електронної технології обробки облікових даних вбачає не стільки підвищенні продуктивності праці обліковців і якості документів, скільки у формування на машинних носіях облікових даних, що описують фактичний стан господарювання у реальному масштабі часу [12, с. 49].

Отже, безсумнівно, в електронному середовищі, документування як елемент бухгалтерського обліку змінює форму свого існування. Зокрема, первинні документи можна створювати, використовуючи «безпаперові» носії інформації; змінюються форми первинних документів і перелік їх обов'язкових реквізитів; окремі обов'язкові реквізити бухгалтерських документів видозмінюються під впливом способу представлення та обробки облікової інформації (наприклад, підпис і електронний цифровий підпис); частина бухгалтерської документації, зокрема облікові реєстри та звітність, в умовах автоматизованої форми обробки облікових даних взагалі формується автоматично. Проте основні функції документування – інформаційна та доказова, залишаються актуальними, а їх виконання засвідчує необхідність існування документування як елементу методу бухгалтерського обліку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Грицунов О. В. Інформаційні системи та технології : навч. посіб. для студ. за напрямом підготовки «Транспортні технології» / О. В. Грицунов ; Харків. нац. акад. міського госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2010. – 222 с.
2. Давидюк Т. В. Зміна концепції бухгалтерського обліку під впливом дії постіндустріальної економіки / Т. В. Давидюк // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2 (52). – С. 20–22.
3. Щеулов Д. Понимание термина «электронная среда» для нужд предпринимательства в Латвии [Электронный ресурс] / Д. Щеулов, Э. Гайле-Саркане. – Режим доступа: <http://www.freu-conference.engec.ru/upload/files/164-170.pdf>. – Назва з екрана.
4. Макарова М. В. Тенденції розвитку цифрової економіки : монографія / Макарова М. В. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2004. – 236 с.
5. Бутинець Т. А. Документування в системі бухгалтерського обліку: теорія і методологія : дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Бутинець Т. А. – Житомир, 2001. – 320 с.
6. Шарманська В. М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку : навч. посіб. / В. М. Шарманська. – К. : Знання-Прес, 2003. – 268 с.
7. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М. Т. Білуха. – К. : КДТЕУ, 2000. – 66 с.
8. Крутова А. С. Електронний документообіг на підприємствах електронної комерції / А. С. Крутова // Економіст. – 2011. – № 3. – С. 31–35.
9. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб., 4-те вид., випр. / С. В. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2008. – 343 с.
10. Муравський В. Документування в умовах повної автоматизації обліку / В. Муравський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С. 48–52.
11. Красовська І. Електронний документообіг / І. Красовська // Головбух. – 2008. – № 34. – С. 8–12.
12. Мельник Т. Електронний документообіг та електронний підпис / Т. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 7. – С. 47–53.

В. А. Кулик, кандидат економічних наук (ВУЗ Укоопсоюзу Полтавський університет економіки і торгівлі). **Документирование хозяйственных операций в электронной среде.**

Аннотация. Исследована эволюция документирования как элемента метода бухгалтерского учета в информационной экономике. Автор обосновал необходимость пересмотра понятийного аппарата бухгалтерского учета по документированию в условиях электронной среды. Доказано, что несмотря на трансформацию документирования как элемента мето-

да в электронной среде, его основные функции – информационная и доказательная остаются актуальными.

Ключевые слова: документирование, электронная среда, электронный документ, элемент метода бухгалтерского учета, первичный документ.

V. A. Kulyk, Cand. Econ. Sci., associate professor (Higher educational establishment of Ukoop-spilka «Poltava University of Economy and Trade»). **Documentation of business transactions in the electronic environment.**

Summary. This article researched the evolution of documentation as an element of the method of accounting in the information economy. The author of the necessity of viewing the conceptual apparatus of accounting documentation on electronic environment. The article proves that despite the documentation as part of the transformation method in an electronic environment, its main function – information and evidence are relevant.

Keywords: documentation, electronic environment, electronic document, element method of accounting, the original document.