

ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ ЯК ФУНДАМЕНТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

©2018 КОСАТА І. А.

УДК 657.2

Косата І. А. Первинні документи як фундамент бухгалтерського обліку

Метою даної статті було проведення докорінного аналізу щодо визначення того, до яких суттєвих наслідків для бухгалтерського обліку на підприємстві привело внесення змін до основоположних нормативних актів. У статті також детально розглянуто внесені зміни та їхній вплив на ведення бухгалтерського обліку, оскільки саме первинні документи найчастіше становлять доказову базу при виникненні судових суперечок, тому що, хоча первинні документи не є основними документами бухгалтерського обліку, у розв'язанні судових справ вони можуть мати вирішальне значення. Доведено, що узгодження всіх законодавчих документів між собою надасть можливість уникнути багатьох суперечок у суді та полегшить розв'язання спорів щодо підприємницької діяльності.

Ключові слова: первинні документи, бухгалтерський облік, судові суперечки, нормативні акти.

Табл.: 2. **Бібл.:** 10.

Косата Інна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри статистики, обліку та аудиту, Харківський національний університет ім. В. Н. Каразіна (пл. Свободи, 4, Харків, 61022, Україна)

E-mail: kosataya@ukr.net

УДК 657.2

Косатая И. А. Первичные документы как фундамент бухгалтерского учета

Целью данной статьи было проведение досконального анализа того, к каким существенным последствиям для бухгалтерского учета на предприятии привело внесение изменений в основные нормативные акты. В статье также подробно рассмотрены изменения и их влияние на ведение бухгалтерского учета, поскольку именно первичные документы чаще всего составляют доказательную базу при возникновении судебных споров, потому что, хотя первичные документы и не являются основными документами бухгалтерского учета, в решении судебных дел они могут иметь главенствующее значение. Доказано, что согласование всех законодательных документов между собой позволит избежать многих споров в суде и облегчит решение споров относительно предпринимательской деятельности.

Ключевые слова: первичные документы, бухгалтерский учет, судебные споры, нормативные акты.

Табл.: 2. **Библ.:** 10.

Косатая Инна Анатольевна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры статистики, учета и аудита, Харьковский национальный университет им. В. Н. Каразина (пл. Свободы, 4, Харьков, 61022, Украина)

E-mail: kosataya@ukr.net

UDC 657.2

Kosata I. A. The Primary Documents as Foundation of Accountance

The article is aimed at conducting a thorough analysis of the significant consequences for enterprise's accountance, caused by the introduction of changes in the basic normative acts. The article also examines in detail the changes and their impact on accountance, since it is the primary documents most often make up the evidence base in case of litigation, because, although the primary documents are not the basic documents of accountance, in the decision of court cases they may be of the paramount importance. It has been proved that the harmonization of all legislative documents will help to avoid many disputes in court and facilitate the resolution of disputes concerning business activities.

Keywords: primary documents, accountance, court disputes, normative acts.

Tbl.: 2. **Bibl.:** 10.

Kosata Inna A. – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Statistics, Accounting and Auditing, V. N. Karazin Kharkiv National University (4 Svobody Square, Kharkiv, 61022, Ukraine)

E-mail: kosataya@ukr.net

Згідно з чинним законодавством, будь-яке підприємство складає бухгалтерську звітність та веде бухгалтерський облік, ґрунтуючись на методах та принципах обліку, що зафіксовані в обліковій політиці. Для вірного ведення бухгалтерського обліку та правильного забезпечення відображення усіх фінансово-господарських операцій розпорядник бюджетних коштів передусім має побудувати систему, що забезпечуватиме повне дотримання методології ведення обліку.

Як відомо, основним завданням бухгалтерського обліку є надання правдивої, повної та своєчасної інформації про діяльність підприємства, стан його активів, капіталу та зобов'язань зацікавленим користувачам [1].

Крім методики обліку, форм бухгалтерського обліку та інших складових, головне місце в бухгалтерському обліку завжди посідали первинні документи, на основі яких має здійснюватися відображення операцій в бухгалтерському обліку. У зв'язку з цим

зміни, що внесені в основоположні законодавчі акти з бухгалтерського обліку (Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (далі – Закон БОФЗ) [1] та Положення «Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку» (далі – Положення 88) [2]) можуть суттєво вплинути на весь процес бухгалтерського обліку та його роль у формуванні доказової бази для показників звітності.

Питання щодо внесених змін до вищезазначених нормативних актів зараз активно обговорюються в пресі та Internet-мережі. Дослідженню документального оформлення господарського життя підприємства було присвячено праці багатьох вітчизняних вчених-економістів, таких як М. Казанова, О. Золотухін, В. Сопко і В. Завгородній, Т. Бутинець, Ф. Бутинець та ін. [3–6].

Однак питання первинних документів, що є складовою обліково-звітної інформації, та непорозуміння, які виникли в результаті внесення змін до основних нормативних актів, залишаються недостат-

ньо дослідженими. Отже, ця тема є актуальною і потребує подальших досліджень.

Наразі свій коментар надала М. Казанова у роботі «Первинні документи «по-новому»: розгадуємо «загадкові» зміни» [3]. Загалом автор зазначає, що «первинні документи – це документи, що мають підтвердити факт здійснення господарської операції, хоча насправді оформлення первинних документів не є запорукою здійснення господарської операції... Суть нововведень можна трактувати так, що сам по собі первинний документ, як би він ідеально не був оформлений, не може розглядатися як безумовне підтвердження реальності здійснення угоди. Строго кажучи, немає самої госпоперації – значить, у принципі, не може бути і первинки – відповідно, немає і підстав відображати що-небудь у бухобліку» [3].

Цікаве розподілення первинних документів надав також консультант з оподаткування та бухгалтерського обліку О. Золотухін у роботі «Тайні первичних документів» [4]. Він надає певну градацію між різними видами бухгалтерського обліку залежно від завдань, які виконують ці документи. Отже, на його думку: «Бухгалтерський облік – це інформаційна модель реального господарського життя підприємства. Кінцевою метою цієї моделі є отримання інформації про різні аспекти діяльності підприємства.

Сполучною ланкою між реальністю і моделлю виступають первинні документи: «письмові свідчення, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення» [4]. Достовірність моделі в більшості випадків залежить від якості первинних документів. Своєю чергою, якість складається з елементів і суто обов'язкових, і зручних, і «модно-косметичних».

Слід зазначити, що саме автор розуміє під елементами якості, отже:

- ★ *обов'язкові* – ті крихти необхідної інформації, без яких опис конкретної господарської події буде неповним;
- ★ *зручні* – сприяють всього лише більш ефективній обробці документів – роботі працівників, що мають справу з документами;
- ★ *«модно-косметичні»* – необов'язкові, що не зручні, а тільки приємні для очей або традиційно прийняті» [4].

Підтверджуючи актуальність удосконалення методів і способів документування, В. Сопко та В. Загородній наголошують, що «з огляду на застосування АРМБ удосконалення методів і способів документування та підготовки первинної інформації набуло особливої актуальності» [5, с. 105].

Т. Бутинець зазначає, що «в літературі немає однозначності у визначенні поняття господарських операцій та їх класифікації». Не погоджуючись з існуючими формулюваннями, автор наводить таку

дефініцію господарської операції: це «факт господарського життя, що підтверджує або змінює структуру активу чи пасиву балансу» [6, с. 7–8].

Згідно з п. 6 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення й подання до обліку первинних документів [1].

Ми погоджуємося з думкою С. Кузнецової, що «ефективність організації процесу документування облікової інформації забезпечується впровадженням та використанням єдиного підходу щодо його побудови» [7, с. 57].

Метою статті є дослідження наслідків внесення змін до основоположних нормативних актів для бухгалтерського обліку на підприємстві. Для цього детально розглянемо внесені зміни та їхній вплив на ведення бухгалтерського обліку.

Суттєвість змін, що торкнулися вищезазначених нормативних актів, викликала неоднозначні суперечки серед бухгалтерів та юристів, що практикують.

По-перше, змінилося саме визначення первинного документа в обох актах. Так, якщо в попередній редакції Закону БОФЗ під первинним документом визначали «документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення», то в дійсній редакції Закону «первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію» [1] (табл. 1).

Таблиця 1

Зміни у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» щодо визначення поняття «первинний документ»

Стаття	Було	Стало
Ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	Первинний документ – це «документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення»	Первинний документ – це «документ, який містить відомості про господарську операцію»

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни у структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства [1].

Положення 88 визначало поняття «первинні документи» таким чином: «Первинні документи – пись-

мові свідоцтва, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення» [2].

Після внесення змін – «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» [2].

Вважаємо таке визначення не зовсім коректним, оскільки Міністерство фінансів у листі від 27.01.2006 р. № 31-34000-30-27/1450 вказувало на те, що «розпорядження/дозволи адміністрації (власника) на проведення господарські операції не можуть бути первинним документом» [2]. Останнє визначення, на думку автора, є більш логічним, тому що такі розпорядження або дозволи, по суті, не містять інформацію щодо проведення операції, а лише підтверджують надання дозволу на її проведення.

Крім того, як відомо, первинним документам завжди були притаманні чотири функції: доказова, інформаційна, контрольна та накопичувальна [2]. Отже, з формулювання зникла частина, яка надає первинному документу першочергову функцію підтвердження господарської операції, і лишилася лише інформативна функція. Цей факт спантеличив багатьох підприємців, оскільки саме первинні документи найчастіше становили доказову базу при виникненні суперечок (табл. 2).

Крім того, суттєво змінився і перелік обов'язкових реквізитів первинних документів, який зараз містить:

- ✦ назву документа (форми);
- ✦ дату складання;
- ✦ назву підприємства, від імені якого складено документ;
- ✦ зміст та обсяг господарської операції;
- ✦ одиницю виміру господарської операції;
- ✦ посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- ✦ особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [1].

Те, що з обов'язкових документів зникло формулювання «місце складання документу», не є настільки суттєвим, як те, що «Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі... Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг» [1]. Отже, маємо зазначити, що безперечною перевагою внесення змін до законодавства щодо первинних документів стало те, що врешті-решт вимоги Закону БОФЗ стали узгодже-

Таблиця 2

Зміни у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» щодо визначення підстави для бухгалтерського обліку господарських операцій

Стаття	Було	Стало
Ч. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	«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». На основі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи	«Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи»

Наразі первинною документацією також можуть вважатися такі документи:

- ✦ акт виконаних робіт;
- ✦ товарний чек;
- ✦ видаткова накладна;
- ✦ товарно-транспортна накладна;
- ✦ бухгалтерська довідка тощо.

Важливо, що на даний час також інвойс (тобто сплачений рахунок-фактура) теж поповнив ряди первинних документів. Про це йдеться в листі Мінфіну від 16.02.2017 р. № 31-11410-06-5/4339 [8].

Загалом, цей перелік первинних документів можна продовжувати нескінченно. Найголовніше, щоб вони містили необхідні реквізити і надавали відомості про здійснення господарської операції.

ними із Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг» 2003 р. [9].

Що стосується доказової функції первинного документа, то тут треба зауважити, що в останні роки із судової практики можна побачити, що одного факту наявності навіть зразково оформленого документа суду було недостатньо для доказу факту здійснення господарчої операції. Він найчастіше вимагав інших доказів можливості її здійснення, таких як наявність кваліфікованих працівників, виробничих потужностей, приміщень для виробництва та іншого, оскільки фізична неможливість здійснення господарської операції апріорі лишає первинний документ його доказової функції.

Крім того, у статті 9.1 Закону БОФЗ сказано, що «підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи». Це означає, що бухгалтерський облік, як і раніше, повинен вестись на підставі первинних документів, отже для робітників бухгалтерії нічого принципово не змінилося [1].

Окремо треба зауважити, що згідно з Методичними рекомендаціями ОП та НП(С)БО [10]: на кожному підприємстві додатком до наказу про організацію бухгалтерського обліку має бути розроблений графік документообігу з вичерпним переліком документів, які мають укладатись відповідальними особами у випадку здійснення окремих господарчих операцій і їх рухом по підприємству аж до передачі до бухгалтерії. Таким чином, якщо є наказ про необхідність розробити документ, є відповідальні за його складання особи та є сам документ, сумніви в достовірності господарчої операції майже зайві.

ВИСНОВКИ

Внесення змін до законодавства щодо первинних документів спантеличило багатьох підприємців, оскільки саме первинні документи найчастіше становлять доказову базу при виникненні судових суперечок. Інколи здається, що первинні документи не є основними документами бухгалтерського обліку, проте у розв'язанні судових справ вони можуть мати вирішальне значення. Дуже важливо, щоб всі законодавчі документи були узгоджені між собою, тому внесення змін до основоположних нормативних актів надало можливість уникнути багатьох суперечок у суді та полегшило розв'язання спорів щодо підприємницької діяльності. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/main/996-14>
2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 (зі змінами і доповненнями). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG704.html
3. **Казанова М.** Первинні документи «по-новому»: розгадуємо «загадкові» зміни. *Бухгалтер 911*. Січень, 2017. № 4. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2017/january/issue-4/article-23907.html>
4. **Золотухин А.** Тайни первичних документів. URL: <https://budushim.pp.ua/tajny-pervichnyx-dokumentov/>
5. **Сопко В. В., Завгородній В. П.** Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. Київ : КНЕУ, 2004. 412 с.
6. **Бутинець Т. А.** Документування в системі бухгалтерського обліку: теорія і методологія : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2001. 21 с.
7. **Кузнецова С. А.** Організація облікової інформації в управлінні діяльності суб'єктів господарювання : монографія. Мелітополь : Видавничий будинок ММД, 2008. 224 с.

8. Лист Мінфіну від 16.02.2017 р. № 31-11410-06-5/4339 «Щодо особливостей застосування первинних документів». URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-minfinu-vid-160217-r-31-11410-06-5-4339>

9. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 № 851-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/851-15>

10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора. URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-rekomendacii-buhobliku-subektiv-derjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-z-bo-osnovnih-zasobiv>

REFERENCES

Butynets, T. A. "Dokumentuvannia v systemi bukhhalter-skoho obliku: teoriia i metodolohiia" [Documentation in the accounting system: theory and methodology]: *avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: 08.06.04*, 2001.

Kazanova, M. "Pervynni dokumenty «po-novomu»: rozhaduiemo «zahadkovi» zminy" [Primary documents "in a new way": let's solve the "mysterious" changes]. *Bukhhalter 911*. January, 2017. <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2017/january/issue-4/article-23907.html>

Kuznetsova, S. A. *Orhanizatsiia oblikovoi informatsii v upravlinni diialnosti subiektiv hospodariuvannia* [Organization of accounting information in the management of business entities]. Melitopol: VD MMD, 2008.

[Legal Act of Ukraine] (1995). http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG704.html

[Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/main/996-14>

[Legal Act of Ukraine] (2003). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/851-15>

[Legal Act of Ukraine] (2017). <http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-minfinu-vid-160217-r-31-11410-06-5-4339>

"Metodychni rekomendatsii OP ta NP (S)BO" [Methodical recommendations of OP and NP (C) BO]. <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-rekomendacii-buhobliku-subektiv-derjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-z-bo-osnovnih-zasobiv>

Sopko, V. V., and Zavhorodnii, V. P. *Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku, ekonomichnoho kontroliu ta analizu* [Organization of accounting, economic control and analysis]. Kyiv: KNEU, 2004.

Zolotukhin, A. "Tajny pervichnykh dokumentov" [Secrets of the primary document]. <https://budushim.pp.ua/tajny-pervichnyx-dokumentov/>