УДК 657.3

Левчук О. М.
старша викладачка кафедри фінансів, обліку і аудиту Харківського університету

АНАЛІЗ ЗМІН ВИМОГ ЩОДО ФОРМ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

Анотація. У статті проаналізовано чинні нормативно-правові акти, що регламентують складання типових форм первинних документів на підприємстві. Розглянуто первинні документи як важливу складову обліково-звітної інформації підприємства.

Ключові слова: первинні документи, облік, первинний облік, документування, реквізити, документообіг, господарська операція,законодавча база.

Аннотация. В статье проанализированы действующие нормативно-правовые акты, регламентирующие составление типовых форм первичных документов на предприятии. Рассмотрены первичные документы как важная составная учетно-отчетной информации предприятия.

Ключевые слова: первичные документы, учет, первичный учет, документирование, реквизиты, документооборот, законодательная база.

Abstract. The primary documents as the components of accounting and reporting information company is disclosed in the article. The current regulations governing the preparation of standard forms of primary documents in the enterprise are analyzed. Stages of the process of organization of documenting in the enterprise are identified.

Keywords: documents, primary documents, accounting, primary accounting, documentation, accounting and reporting

information, component, details, workflow, flow of documents, schedule of documents.

Постановка проблеми. Правильне оформлення первинних документів є запорукою підтвердження здійснення господарської операції, що необхідно з метою формування повної інформації для управління діяльністю та виконує роль доказів при податковій перевірці або аудиті. Незважаючи на всю значимість первинних документів в бухгалтерському обліку, національна судова практика свідчить про високий рівень судових спорів у питаннях документального оформлення господарських операцій, що пов'язано як із недотриманням контрагентами порядку формування первинних документів, так і на основі двозначного трактування законодавства або відсутності конкретних приписів під час формування первинних документів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Останні дослідження щодо документального оформлення фактів господарського життя підприємства було проведено у працях таких вітчиз-няних вчених-економістів, як О. Андрусь, М. Білуха, Р. Бруханський, Ф. Бутинець, С. Волков, І. Волошан, П. Герасим, Л. Гуцаленко, К. Дударєва, Н. Жук, Г. Журавель, В. Г. Кірейцев, М. Козлова, Н. Коробова, А. Кривенко, М. Кужельний, С. Кузнецова, С. Левицька, В. Лінник, Р. Марценюк, В. Муравський, М. Огійчук, В. Озеран, І. Орлов, В. Палій, О. Пархомчук, В. Писаренко, Н. Пронь, І. Садовська, В. Соколов, В. Сопко, Н. Ткаченко.

Метою дослідження є аналіз визначення первинної документації як важливої ланки облікового процесу згідно з останніми змінами в регламентуючий базі.

Виклад основного матеріалу. Існує два напрямки, які різняться у розумінні суті первинних документів. Науковці першої групи стверджують, що первинний документ – це письмове свідоцтво про здійснення господарської операції або право на її здійснення [1, с. 7; 2, с. 25]. Інша група науковців стверджує, що первинні документи лише фіксують факт здійснення господарської операції, а ті документи, що містять розпорядження на її здійснення не можуть вважатися

первинними [3, с. 162]. Проте практика господарської діяльності вимагає оптимізації часу на створення первинних документів. Тому найбільш коректною є думка вчених, які вважають, що первинні документи мають не лише здійснювати реєстрацію фінансово-господарських операцій на підприємстві, але й для виконання суті документа, містити інформацію керівництва про таке виконання [4, с. 72]. Наприклад, якщо на підприємство надходить рахунок для оплати платежів за отримані послуги, то такий документ свідчить про те, що такі послуги або надані або будуть надаватись, разом з тим, бухгалтер має пересвідчитися у наявності на документі дозвільного напису від керівництва про здійснення такого платежу.

Визначення поняття первинного документа є одним із найбільш описуваних термінів у статтях та наукових працях вітчизняних вчених. Трансформація і пристосування обліку до сучасних умов господарювання спонукає законотворців вносити корективи в законодавчу базу щодо регулювання бухгалтерського обліку. Так Законом України № 1724 від 03.11.2016 р. були передбачені зміни,котрі повинні були полегшити життя експортерам послуг проте цім законом були внесені зміни й до Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Ці зміни стосуються вже кожного суб'єкта господарювання,а не тільки суб'єктів ЗЕД оскільки законодавці змінили вимоги до статусу і порядку складання первинних документів. Перше оновлення стосується самої назви первинних документів. Відповідно до п.8 розділу І Закону № 2164 (саме цей Закон вніс зміни та доповнення у Закон про бухоблік) первинні облікові документи втратили у своїй назві обліковий характер. Вони називаються просто первинними документами, без визнання їх обліковими.

Та це й логічно, адже й тепер у ст.1 Закону про бухоблік, в якій наведено визначення термінів, первинний документ взагалі не названий обліковим. Більше того, відповідно до Закону України від 03.11.2016 р. № 1724-VIII «Про внесення змін до деяких законів України щодо усунення адміністративних бар'єрів для експорту послуг» визначення терміну «первинний документ» було скорочено. З 3 грудня минулого року первинний документ –

це документ, який лише містить відомості про господарську операцію. Він більше не є документом, що підтверджує здійснення господарської операції. Можна сказати, що обліковий характер ніколи й не був притаманний первинним документам. Вони завжди були тим, з появою чого власне й починався бухгалтерський облік. Проте наявність первинних документів не обов'язково свідчить про наявність самого обліку. Адже згідно зі ст.1 Закону про бухоблік бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Тож первинний документ може лише вплинути на появу обліку, та не може сам бути обліковим. Зазнає доповнення абзацом дев'ятим ч.2 ст.9 Закону про бухоблік.

З 1 січня 2018 року визначено: «неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо». Слід нагадати, що в ч.2 ст.9 зазначеного Закону йдеться про те, які саме обов'язкові реквізити такі документи повинні мати. Законодавець, вказавши, що неістотні недоліки документів не можуть бути підставою для невизнання самої господарської операції, перелік таких неістотних недоліків залишив відкритим. Про це свідчить останнє слово у цій нормі – «тощо». На нашу думку це означає наступне:

- наявність усіх обов'язкових реквізитів первинного документу вже не є обов'язковою для визнання господарської операції;

- існує певний перелік обов'язкових реквізитів первинного документу, який свідчитиме про те, що оформлена ним господарська операція все ж відбулася. Принаймні первинний документ міститиме про неї інформацію, хоча й не повну, проте достатню;

- такий невизначений перелік у кожному окремому випадку є свій. Він не є уніфікованим, хоча би тому, що не Закон про бухоблік визначає його достатнім чи недостатнім, а той, від кого залежатиме рішення у разі виникнення конфлікту щодо того, неістотні чи істотні недоліки містить первинний документ (суд, контролюючий орган тощо);

- існує певний ряд осіб, органів державної влади, яким надається право оцінювати істотні чи неістотні недоліки містить первинний документ: внутрішні та зовнішні користувачі інформації про діяльність підприємства, контролюючі органи, судові органи тощо.

Тобто спори із сфери відповідності первинного документа вимогам ст. 9 Закону про бухоблік відтепер мають перемістится у сферу спорів щодо істотного чи неістотного характеру недоліків у первинних документах, що містять інформацію про господарську операцію. І якщо раніше у випадку конфлікту з податківцями платники податків доводили, що в первинному документі наявні усі його реквізити, що дає підставу вважати його первинним, то тепер платник може погодитися з представниками контролюючого органу, які стверджують про відсутність якогось реквізиту. Але, погодившись з відсутністю якогось реквізиту, платник податків має довести, що такий недолік первинного документу є неістотним.

Наприклад, за договором поставки постачальник у 2018 році поставив 5 автомобілів покупцеві, але в накладній не вказав лише одиницю виміру. Проте цілком зрозумілим є те, що автомобілі вимірюються штуками. Такий недолік (відсутність одиниці виміру в накладній) є неістотним, бо первинний документ не перешкоджає ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції від імені постачальника і покупця, містить відомості про дату складання документа, зміст та обсяг господарської операції.

На думку науковців та практикуючих бухгалтерів найрезонансніша зміна – це нове визначення первинного документу. З нього прибрали визначення про те, що первинний документ підтверджує здійснення господарської операції. Нині визначення первинного документу трактується так «Первинний

документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію». Виходячи з визначення первинний документ вже втратив свою основну функцію – підтверджувати факт здійснення операції.

Ключовими залишаються норми:

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

2) первинні документи підлягають обов'язковій перевірці (в межах компетенції) працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку , логічна ув'язка окремих показників (п. 2.15 п. 2 Положення № 88).

Висновки. Зараз 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. Первинний документ наразі не повинен фіксувати проведення господарської операції, а може містити відомості про її проведення. В подальшому слід визначитися остаточно зі змістом та формою первинних документів задля запобігання спірних питань між практикуючими бухгалтерами,податківцями та науковцями. На наш погляд зміни в законодавчий базі повинні проводитися тільки після ретельних досліджень.

Список використаних джерел:

1. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. Москва : Институт новой экономики, 1999. 574 с.

2. Про інформацію : Закон України від 02 жовт. 1992 р. № 2657-XII. URL: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2657-12. (дата звернення: 19.02.2020).

3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затвердж. Наказом № 88 від 24 трав. 1995 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/ cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95. (дата звернення: 17.02.2020).

4. Аудиторский словарь / С. М. Бычкова, М. В. Райхман, В. Я. Соколов и др. ; под ред. В. Я. Соколова. Москва : Финансы и статистика, 2003. 192 с.

5. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Партин Г. О. Облік і аудит : термінолог. словник. Львів : Центр Європи, 2002. 671 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. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підруч. для студ. вищ. навч. закл. Київ : КНЕУ, 2004. 412 с.

8. Кузнецова С. А. Організація облікової інформації в управлінні діяльності суб'єктів господарювання : монографія. Мелітополь : Вид. будинок ММД, 2008. 224 с.

Levchuk O.M. Analysis of Changes in Requirements for Forms of Primary Financial Accounting Documents