

УДК 657.331.3
JEL Classification M41

Островерха Рита
кандидат економічних наук, доцент
кафедра бухгалтерського обліку
Університет державної фіскальної служби України
Ірпінь, Україна
E-mail: ostrov_8@ukr.net

ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: СУТНІСТЬ ТА НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ

Анотація

Вступ. Бухгалтерський облік починається з первинних документів, тому удосконалення форм і змісту документів є невід'ємною складовою вирішення проблем підвищення ефективності бухгалтерського обліку та зростання якості облікової інформації у контексті забезпечення її відповідності сучасним потребам менеджменту.

Методи. Теоретичною й методологічною основою дослідження є праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених з теорії бухгалтерського обліку, законодавчі та нормативні документи, що регулюють бухгалтерський облік. Для вивчення ієрархічної структури системи бухгалтерського обліку та її функціональної цілісності були використані функціональний підхід та структурний аналіз. Ретроспективний та інші методи аналізу використовувались для дослідження тенденцій в еволюції форм документів.

Результати. У статті на основі критичного аналізу сучасних підходів до визначення документів обґрунтовано сутність та склад первинних документів як джерела вхідної облікової інформації. Доведено, що зміст документа формують його реквізити, досліджено чинники, які впливають на зміст та перелік реквізитів документів. Обґрунтовано методичні рекомендації щодо змісту та складу реквізитів первинних документів у контексті відповідності форм документів економічним особливостям об'єктів обліку та видам господарських операцій, а також забезпечення інтеграції різних видів обліку. Розроблено перелік умовно-постійних та умовно-змінних показників з обліку основних засобів, придатний для практичного використання, а також для оновлення форм документів.

Перспективи. Наслідком використання у бухгалтерському обліку форм первинних документів, більшість з яких були затверджені ще до 2000 р., є їх не узгодженість із нормами Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі - НП(С)БО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі-МСФЗ), не відповідність результатам сучасних наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку, а тому не спроможність задовольняти інформаційні запити користувачів, не придатність для складання реєстрів обліку та форм звітності. У цьому зв'язку, особливо перспективними напрямками досліджень є наукове обґрунтування форм первинних документів шляхом їх приведення у відповідність до сучасних економічних реалій, що характеризуються урізноманітненням інформаційних запитів бізнесу та появою нових об'єктів обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, обліковий процес, первинний документ, носії інформації, інформація, реквізит документа, обов'язкові реквізити, господарська операція.

Вступ.

Застосування ефективних методів та моделей управління, що є основою успішного функціонування і розвитку сучасного бізнесу, передбачає необхідність використання різноманітної інформації. Це зумовлює пошук шляхів системного удосконалення бухгалтерського обліку як основного джерела інформації про діяльність підприємства, тому що оптимізувати складну багаторівневу систему якою є бухгалтерський облік можна лише шляхом синхронної збалансованої раціоналізації усіх складових.

Кібернетична будова бухгалтерського обліку, що базується на схемі «вхід»-«обробка»-«вихід», починається із вхідної інформації. «Запускаючи» обліковий процес, вона стає основою функціонування не лише процесу документування, але й інформаційної системи підприємства у цілому. Таке стратегічне позиціонування дозволяє показникам документів впливати на якість вихідної

інформації та ефективність управлінських рішень, прийнятих на її основі. Це свідчить про безпосередню залежність інформаційного забезпечення менеджменту від вхідної інформації та визначає необхідність пошуку шляхів удосконалення форм первинних документів з метою підвищення якості інформаційних ресурсів, формування яких забезпечує система обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Дослідженню теоретичних засад процесу документування, зокрема, обґрунтуванню сутності поняття «документи»; розробці класифікації первинних документів та переліку обов'язкових реквізитів присвячені наукові праці Т.А. Бутинець, К. В. Безверхого, І.Г. Волошана, К.О. Вольської, С.Ф. Легенчука, С.О. Левицької, Н.М. Малюги, М.Ф. Огійчука, О.О. Осадчої, Н. О. Проня, А.П. Рудановського, Я.В. Соколова, А.В. Янчева.

Проте, вважаємо, що досі не сформовано однотайних підходів до визначення ключових понять, що формують понятійно-категорійний апарат процесу документування; недостатньо уваги приділяється методичному обґрунтуванню змістовних характеристик первинних документів у взаємозв'язку із економічними особливостями об'єктів обліку та видами господарських операцій; відсутні наукові розробки нових форм документів із урахуванням критеріїв визнання та методів обліку об'єктів господарювання, запроваджених П(С)БО та МСФЗ.

Мета.

Метою статті є уточнення термінів «облікові», «бухгалтерські» та «первинні» документи для їх використання в обліковому процесі, а також розробка практичних рекомендацій з удосконалення форм первинних документів з метою забезпечення інформаційних потреб менеджменту.

Методологія дослідження.

Теоретичною й методологічною основою дослідження є праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених з теорії бухгалтерського обліку, законодавчі та нормативні документи, що регулюють бухгалтерський облік. Застосування системного підходу до дослідження структури та побудови облікового процесу дозволило встановити взаємозв'язки між носіями інформації на різних етапах облікового процесу, а також визначити їх взаємозалежність та послідовність, наступність при формуванні інформації. Метод моделювання було використано при побудові моделі ієрархічної структури облікового процесу, графічний – для наочного подання результатів дослідження.

Результати.

Виявлено, що понятійно-категорійний апарат, який вживається у науковій літературі, нормативно-правових документах і на практиці, відзначається суттєвими суперечностями і відсутністю однотайності у визначенні таких ключових понять як «документ», «первинні документи», «облікові документи» та «бухгалтерські документи». Це призводить до різних тлумачень вказаних понять і, як наслідок, позначається на раціональності практичних розробок, тому «для правильного розуміння процесу документування в бухгалтерському обліку перш за все необхідно приділити увагу трактуванню основних термінів» [1, с. 48]. Порівняння визначень «облікові», «бухгалтерські» та «первинні» документи, що наводяться у наукових працях [2, с. 158-163; 3, с. 80; 4, с. 92, 95], дозволяє погодитись із висновком: «...визначення поняття первинного та бухгалтерського (облікового) документу у різних літературних джерелах, по суті, є ідентичними» [2, с. 16; 4, с. 95]. Це свідчить, що терміни «облікові», «первинні» та «бухгалтерські» документи використовують для позначення того самого носія інформації. Як показало дослідження, поняття «первинні облікові документи» було запроваджено у 2000 р. для позначення документа, що містить відомості про господарські операції та засвідчує факт її здійснення [5], тобто за самою природою – це обліковий документ, що використовується у бухгалтерському обліку.

На наш погляд, виявлену у тлумаченнях термінів «облікові», «первинні» та «бухгалтерські» документи дихотомію можна вирішити, виходячи з наступного. Тлумачення документів

«обліковими» або «бухгалтерськими» вказує на галузь їх застосування – це носії інформації, що використовуються для ведення бухгалтерського обліку, тобто є змістовною характеристикою документів. Термін «первинні» вказує, що це носій інформації, у якому вперше зареєстрована господарська операція, тобто відображує часову характеристику документів. «Облікові» і «первинні», будучи поняттями різних кваліфікаційних підсистем, вказують на різні характеристики документів, відповідно, їх одночасне використання дозволить отримати більш вичерпну характеристику документів і визначати «первинний документ в облікових цілях» носієм інформації, який «підтверджує здійснення господарської операції, процесу, явища або події в господарській діяльності суб'єкта господарювання в момент їх проведення або після завершення» [6, с. 77].

Наступною, більш значущою та складною для побудови облікового процесу, є проблема визначення сутності, складу та функцій документів у бухгалтерському обліку. Можна виділити два підходи щодо вирішення цього питання. Науковці першої групи виступають за «чітке розмежування сутності понять «первинні» та «бухгалтерські» документи», саме останні вважають «інформаційною основою бухгалтерського обліку» та включають до їх складу «первинні документи, облікові реєстри, фінансову звітність» [1, с. 50; 3, с. 80]. В інших визначеннях до переліку бухгалтерських документів включають «облікові реєстри та форми звітності, різноманітні внутрішні форми документів, які безпосередньо не є свідченнями (доказами) здійснення фактів господарського життя (далі - ФГЖ), а джерелами додаткової зведеної інформації про діяльність підприємства» [2, с. 16; 4 с. 92]. Це закономірно привело до висновку «більш повним визначенням облікових документів є сукупність первинних документів, облікових реєстрів та форм звітності, які забезпечують виконання функцій бухгалтерського обліку» [2, с. 16].

Аналізуючи цей підхід до тлумачення сутності первинних документів, слід зазначити, що термін «документ» є базовим поняттям ієрархічної будови понять, що характеризують носії інформації в усіх сферах та галузях сучасного суспільства, тому безперечно, оскільки носії облікової інформації підтверджують факт здійснення господарських операцій, то з правової, юридичної точки зору вони є документами.

Але, з іншого боку, термін «документ» «багатозначний і залежить від галузі використання» [1, с. 49; 3, с. 80]. Внаслідок особливостей, притаманних бухгалтерському обліку як багаторівневого процесу, призначеному шляхом збирання, обробки та узагальнення показників, що характеризують господарські операції, забезпечувати формування інформації саме про діяльність підприємства, носії інформації набувають особливого змісту (рис.1).

Як видно з рисунку 1, облікова інформація формується поступово, шляхом послідовного проходження через етапи облікового процесу, зміст та послідовність яких визначені логікою процесу створення, обробки та узагальнення інформації та регламентовані нормативними документами [5].

Бухгалтерський облік починається з первинних документів. Вони «складаються при проведенні бухгалтерських операцій і є першим її формальним доказом» [7, с. 322] та «..достатньою основою для бухгалтерського запису, .. бо чого немає у документах, того немає і у світі, тобто для бухгалтера існує лише те, що є у документах, те, що у них не зареєстровано, не може створювати правовідносин, а, відповідно, не може існувати взагалі» [8, с. 173]. В обов'язковому складанні первинних документів на кожну господарську операцію реалізується один із найважливіших принципів бухгалтерського обліку – принцип реєстрації, необхідність дотримання якого, у тому числі, регламентується законодавством України [5, 9]. Визнання законодавством необхідності оформлювати господарські операції первинними документами підтверджує їх значення як об'єкта наукових досліджень.

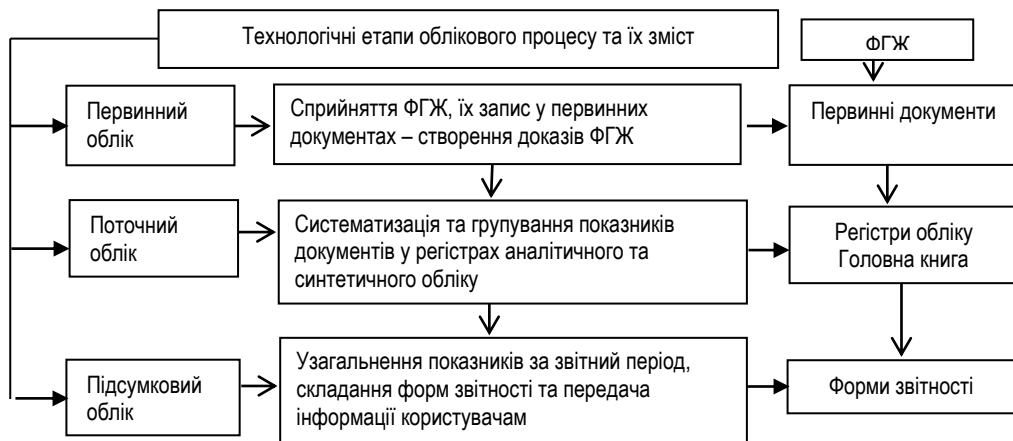


Рис. 1. Послідовність носіїв інформації в обліковому процесі*

*Джерело: розробка автора

Згідно Закону України, на наступному етапі облікового процесу «інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку» [5]. Як витікає з наведеного, обробку показників документів можна провести лише за допомогою регістрів обліку, структура яких спеціально пристосована для групування і систематизації інформації за напрямками, потрібними для прийняття управлінських рішень.

Підсумкова інформація як продукт бухгалтерського обліку, формується у формах звітності, перелік і зміст показників яких регламентуються законодавством (для централізованої звітності) або визначаються потребами користувачів інформації (для внутрішньогосподарської звітності).

Отже, на кожному етапі облікового процесу інформація відрізняється за рівнями деталізації, змістом, структурою та призначенням, тому для її формування потрібні специфічні форми носіїв інформації, які відрізняються між собою за змістом, будовою та структурою. Чітке та однозначне виділення та виокремлення кожної групи носіїв інформації (первинні документи - регістри обліку - форми звітності) дозволить встановити взаємозв'язки між їх показниками, забезпечити їх наступність та логічну послідовність у процесі формування підсумкової інформації. Виходячи з викладеного, більш правильним є підхід другої групи, представники якої під документами розуміють лише носії інформації, що «фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження й дозволи адміністрації (власника) на їх проведення (документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення)» [10, с. 112] та визначають первинний документ як «документ, що складається у момент здійснення господарської операції або безпосередньо після її завершення, фіксує господарську операцію та підтверджує її здійснення, є підставою для записів у реєстрах обліку та відображення на рахунках бухгалтерського обліку» [11, с. 323]. У цьому визначенні чітко окреслено сутність первинних документів, вказано на їх відмінність від регістрів обліку, а тому воно придатне для використання в наукових дослідженнях та практичних розробках.

У наукових працях зустрічаються підходи, у яких поняття «документ» ототожнюють з поняттям «інформація» [1, с. 50; 3, с. 79], що потребує додаткового уточнення. На наш погляд, документ (лат. *documentum* - «зразок, свідоцтво, доказ») є носієм інформації (лат. *information* - роз'яснення, викладення), під якою розуміють загальнонаукове поняття, що включає обмін відомостями про яку-небудь подію, чийсь діяльність, повідомлення про щось. У бухгалтерському

обліку інформацією є набір повідомлень щодо ФГЖ, тому ототожнення документа з інформацією не коректне.

Визначення первинних документів у бухгалтерському обліку наводяться у двох різних нормативних документах [5, 9]. При їх порівнянні можна встановити підходи законодавців щодо ролі та значення документів у веденні бухгалтерського обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення первинного документа у нормативних документах, що регулюють бухгалтерський облік*

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку
Первинний документ - документ, який містить відомості про господарську операцію. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи	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

* Джерело: сформовано автором на основі [5, 9]

Як видно з таблиці 1, в обох нормативних документах вказується на первинні документи як підставу для бухгалтерського обліку господарських операцій, у Положенні конкретизуються форми документів (письмова або електронна), а також перелік документів. Це свідчить про однаковість та узгодження підходів нормативних документів при тлумаченні первинних документів. Оскільки визначення первинних документів у законодавстві періодично змінюється, то при їх порівнянні за різні часові періоди можна встановити тенденції в еволюції нормативних визначень та їх наближення (або відставання) до наукових засад (табл. 2).

Таблиця 2

Визначення первинного документа у ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»*

Редакція від 03.11.2016 р.	Редакція до 3.11.2016 р.
Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи.	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.

* Джерело: сформовано автором на основі [5]

Як видно з табл. 1, починаючи з 2017 р. у підходах до визначення первинного документа сталися значні зміни. По-перше, було скасовано вимогу щодо складання первинного документа під час здійснення господарської операції або безпосередньо після її закінчення. По-друге, відтепер документ не повинен підтверджувати здійснення господарської операції, замість цього він повинен містити лише відомості про неї. Аналіз змін, що відбулися у визначенні первинних документів, показав зниження ролі документів. Так, вилучення норми щодо обов'язку складати первинні документи під час здійснення господарської операції або безпосередньо після її закінчення, по-перше, дозволяє суб'єктам господарювання довільно ставитись до зазначення дати у документах, що призводить до перекручення інформації, у тому числі щодо обсягів реалізації продукції та відповідно, величини бази оподаткування. По-друге, суперечить нормам законодавства, якими встановлюється наявність документів на кожну операцію. Отже, при визначенні поняття «первинні документи» нормативно-правова база не увібрала основних критеріальних характеристик документів, що негативно позначається як на процесах документування, так і на якості інформації бухгалтерського обліку у цілому.

Визнання документів «початком всіх записів в обліку, його базу і основою [2, с. 8], а також «підставою для запису в бухгалтерському обліку» [6, с. 76] свідчать, що повнота і достовірність облікової інформації безпосередньо залежать від якості первинних документів та їх правильної організації [2, с. 8; 6, с. 78]. У зв'язку з цим висуваються особливі вимоги до змісту та

порядку оформлення бухгалтерських документів [12, с. 11], перелік яких можна сформувати на основі наукових праць. Із висловлення «немає документа, немає бухгалтерського запису» [8, с. 33] витікає обов'язковість складання документів як «безперечного письмового доказу господарського факту, що здійснювався», при цьому наголошується на необхідності забезпечення безперервності й суцільності спостереження за господарськими операціями [6, с. 78]. Серед інших вимог найчастіше зустрічаються наступні: «Документи повинні складатися своєчасно, як правило, в момент здійснення господарських операцій, доброякісно, містити достовірні дані і мати обов'язкові реквізити [13, с. 292]. Отже, основними вимогами, що ставляться до змісту документів, є достовірність інформації, її юридична доказовість, повнота, корисність, доцільність при відображенні ФГЖ.

Зміст первинного документа формує система показників, що у ньому зазначаються, тому якість інформації, її репрезентативність, достовірність безпосередньо залежать від переліку та змісту реквізитів, за допомогою яких у документах відображують ФГЖ. При розробках переліку показників документів було встановлено, що «найзручнішою є класифікація реквізитів, загальна для електронних і паперових документів, згідно з якою реквізити поділяються на обов'язкові та необов'язкові» [11, с. 328]. Як у наукових працях [2, с. 33-35; 12, с. 13; 10, с. 114], так і у нормативних документах [5; 9] основна увага приділяється обов'язковим реквізитам, перелік яких, як правило, обмежується стандартним набором показників, однаковим для усіх документів.

Кожна класифікація реквізитів має власне функціональне призначення та певні завдання у процесі документування ФГЖ. З одного боку, обов'язкові реквізити є інструментом адміністрування процесу документування з боку регулюючих органів. Але, з іншого боку, оскільки вони забезпечують однакові підходи до оформлення документів, а тому їх достовірність, повноту та доказовість здійснення господарської операції, то є безальтернативним напрямком державного регулювання процесу документування, який потрібно удосконалювати шляхом наукового обґрунтування форм документів.

На відміну від обов'язкових, додаткові реквізити формують якісні характеристики інформації, чим забезпечують її адаптування до специфіки потреб кожного користувача. Формування складу та визначення змісту додаткових реквізитів є складною науковою проблемою, першочерговим етапом вирішення якої є встановлення чинників, що впливають на цей процес.

Оскільки «метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства» [5], то основним чинником впливу на склад і структуру інформації є потреби та запити користувачів облікової інформації, виявлення та формування яких є першочерговим етапом розробки додаткових реквізитів документів.

Зміст інформаційних потреб користувачів визначається завданнями, що ставляться менеджментом при прийнятті управлінських рішень. Одержання конкретних результатів від використання облікової інформації забезпечить підпорядкування реквізитів документів вирішенню конкретних завдань з управління бізнесом (зростання доходів за видами діяльності або видами продукції, зниження витрат, оптимізація дебіторської заборгованості, тощо).

Менеджмент на підприємстві як безпосередній користувач інформації, найкраще за інших усвідомлює власні інформаційні потреби та найкраще обізнаний із особливостями власного бізнесу, тому саме йому доцільно надати право самостійно визначати додаткові реквізити документів, які доцільно відображувати, обробляти та узагальнювати у системі обліку з метою прийняття управлінських рішень. Форми таких документів, самостійно розроблених суб'єктами господарювання, доцільно затвердити Наказом про облікову політику та оформляти як додатки до нього.

Роль первинних документів в обліковому процесі як «передумови подальшого функціонування не лише системи первинного обліку, але й усієї інформаційної системи суб'єкта господарювання» [14, с. 832] визначає саме їх основою інформаційного забезпечення потреб поточного обліку та звітності: «Документи повинні бути зареєстровані в рахунках балансу: зміст балансу тим самим оформлюється документами» [15, с. 241]. Ієрархізовану залежність між носіями

інформації, що використовуються в обліковому процесі, найбільш точно відбиває пірамідальна модель (рис. 2).

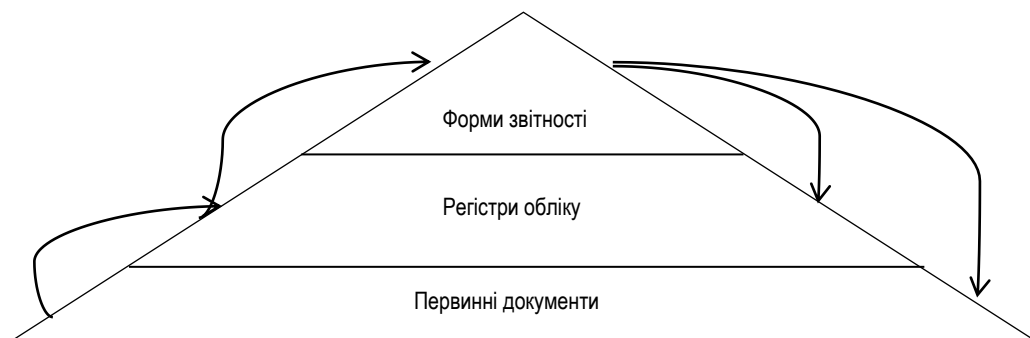


Рис. 2. Взаємозв'язок носіїв інформації в обліковому процесі*

**Джерело: розробка автора*

Як видно з рисунку 2, прямий та зворотний взаємозв'язок, що існує між носіями інформації, зумовлює, з одного боку, їх логічну послідовність від простого до складного, а, з іншого – взаємний вплив в обліковому процесі.

Первинні документи є єдиним джерелом вхідної інформації у систему бухгалтерського обліку, що дозволяє їм безпосередньо впливати на якість аналітичного і синтетичного обліку та форм звітності. Але, з іншого боку, для того, щоб первинні документи забезпечували інформаційні потреби інших етапів облікового процесу, при формуванні переліку показників слід виходити з переліку та змісту реєстрів аналітичного та синтетичного обліку та форм звітності. Це забезпечить послідовність, взаємозв'язок та наступність показників документів, облікових реєстрів та форм звітності, дозволить одержати інформацію потрібного рівня деталізації та узагальнення, тобто задовольнити потреби управління та складання форм звітності.

Взаємозв'язок між носіями інформації в обліковому процесі можна побачити на прикладі схеми обліку операцій з приймання в експлуатацію основних засобів (рис.3).

Як видно зі схеми 3, Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів як первинний документ може бути основою для складання реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, а також форм звітності за умови наявності у складі його реквізитів показників, передбачених реєстрами обліку та формами звітності, зокрема, Примітками до річної фінансової звітності. Відповідно, форми документів потребують детального наукового обґрунтування у напрямку адаптування та координації із змістом та структурою реєстрів обліку та форм звітності.

Одним із чинників, що впливають на кількість і зміст реквізитів, є характер господарської операції та призначення документа [6, с. 77]. Вплив характеру господарської операції на форму документів полягає у включенні до складу реквізитів документа критеріальних ознак, які характеризують господарську операцію та відбивають економічну сутність об'єкта обліку. Це забезпечить достовірний, повний і правильний опис ФГЖ за допомогою методичного інструментарію бухгалтерського обліку (способів і прийомів сприйняття, оцінки та відображення ФГЖ).

Процес формування реквізитів документів поділяється на два етапи: 1) вибір інформаційних параметрів, які детально характеризують об'єкт дослідження відповідно до завдань управління, тому підлягають відображенню в обліку; 2) складання переліку реквізитів у формі, зручній для використання (електронний або паперовий документ, довідники, інформаційні бази).

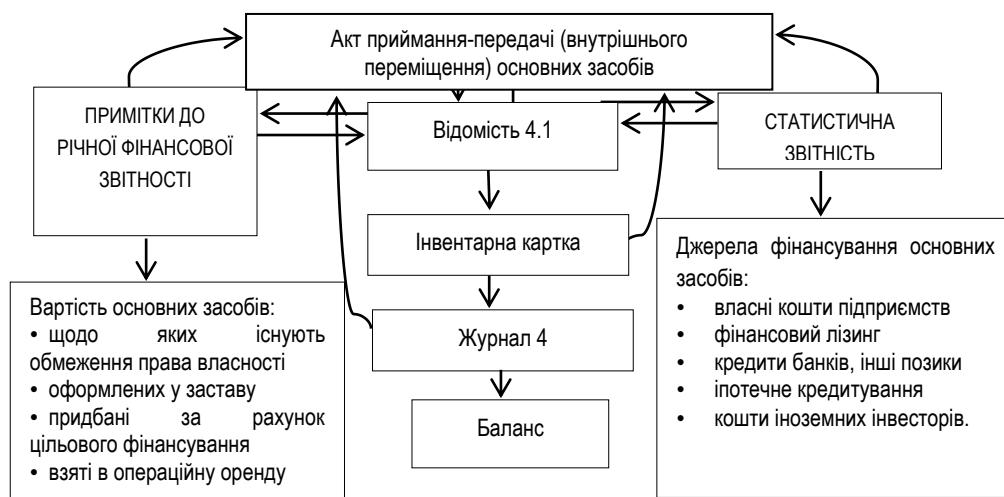


Рис. 3. Схема обліку операцій з надходження основних засобів в експлуатацію*

*Джерело: розробка автора

Методику розробки переліку реквізитів розкрито на прикладі показників з обліку основних засобів (табл. 3).

Таблиця 3

Перелік показників документів з обліку основних засобів*

Назва показників		Призначення показників	Носії інформації
Умовно-постійні	Умовно-змінні		
Повна назва об'єкта, коротка технічна характеристика, назва структурного підрозділу-одержувача об'єкта та здавача, код матеріально-відповідальної особи, дата надходження; дата введення в експлуатацію;	Первісна вартість, залишкова вартість, ліквідаційна вартість,	Для обліку введення в експлуатацію. Для обліку ліквідації об'єкта основних засобів	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів форма ОЗ-1.
маса об'єкта за паспортом; наявність дорогоцінних металів та каміння; джерело капітальних інвестицій (власні кошти, цільове фінансування, внески до статутного капіталу); інвентарний номер, група основних засобів; строк корисного використання (експлуатації); норма амортизаційних відрахувань	відновлювальна вартість, сума зносу (амортизації); кількість ремонтів та їх вартість; сума (дооцінки, уцінки) як первісної вартості основних засобів, так і їх зносу; технічний стан та причини списання	Для обліку внутрішнього переміщення між структурними підрозділами. Для нарахування зносу (амортизації) Для обліку передачі об'єктів іншим підприємствам (при продажу, обміні, оренді).	Акт списання основних засобів. Акт на списання автотранспортних засобів. Інвентарна картка обліку основних засобів. Опис інвентарних карток основних засобів. Інвентарний список основних засобів.

*Джерело: розробка автора

Склад реквізитів документів (табл. 3) всебічно характеризує основні засоби, тому дозволяє вирішити комплекс облікових завдань, зокрема, організувати аналітичний і синтетичний облік основних засобів у розрізі облікових груп, у тому числі з метою нарахування зносу (амортизації), у розрізі матеріально-відповідальних осіб та за місцями експлуатації (використання), а також заповнити форми звітності.

Поділ переліку показників документів з обліку основних засобів на умовно-постійні та умовно-змінні дозволяє його використовувати в умовах застосування комп'ютерних технологій.

Умовно-постійні показники є основою для створення інформаційної бази даних, придатної для багаторазового використання при автоматичному введенні інформації, що відображує операції з руху основних засобів або застосовувати для вирішення інших облікових завдань (щомісячного нарахування зносу (амортизації), розрахунку залишкової вартості об'єктів основних засобів, складання форм звітності). Вилучення з первинних документів умовно-постійних реквізитів та створення баз інформації, придатних для багаторазового використання, сприятиме зростанню ефективності обробки облікової інформації за рахунок автоматизації робіт зі складання первинних документів та введення інформації в пам'ять ЕОМ, зменшення кількості помилок та зростання якості інформації.

Форми первинних документів, що використовуються у бухгалтерському обліку, були запроваджені ще до 2000 року, вони не відповідають решті нормативних документів щодо визнання та обліку об'єктів господарювання, тому не спроможні забезпечити формування якісної інформації за сучасними стандартами та вимогами. Це загострює проблему «осучаснення» форм первинних документів, серед основних шляхів якого можна виділити приведення переліку та змісту реквізитів документів у відповідність до вимог НП(С)БО та МСФЗ, розробка показників, що характеризують кваліфікаційні характеристики нових об'єктів обліку, які закономірно виникають у практичній діяльності суб'єктів господарювання та потребують відображення в обліку. Зокрема, перелік показників з обліку основних засобів (див. табл. 3) адаптовано до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» та змісту Приміток до фінансової звітності, тому він може бути використаний для розробки оновлених форм документів з обліку руху основних засобів.

Ще одним чинником, вплив якого необхідно врахувати при формуванні переліку реквізитів документів, є інтеграція усіх видів обліку. «На практиці ряд суб'єктів господарювання для кожного виду обліку створюють окремі інформаційні бази з окремим введенням даних про одну й ту ж саму операцію в кожну базу» [10, с. 110]. Це здорожує бухгалтерський облік, призводить до дублювання, повторення однакової інформації і, як наслідок, негативно позначається на ефективності управління. Виявлені недоліки призвели до висновку щодо організаційної побудови бухгалтерського обліку, яка «має бути такою, щоб без додаткових виборів можна було у будь-який час одержати дані про формування показників, потрібних для прийняття управлінського рішення та складання бухгалтерської звітності: фінансової, статистичної, податкової тощо. Для цього бухгалтерський облік в управлінні на підприємстві потрібно будувати за ознаками потреб фінансового, податкового та внутрішньогосподарського обліку» [16, с.123].

Для перетворення первинних документів в єдину інформаційну базу управління потрібно розробити систему реквізитів, що забезпечать групування інформації відповідно до потреб фінансового і управлінського обліку, також розрахунків за податками.

Наприклад, запровадити використання коду товару згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД) не лише при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності і складанні податкових накладних з податку на додану вартість, але й для інших потреб, що дозволить вирішити одночасно декілька завдань, зокрема:

1) присвоєння кожному виду запасів номенклатурного номеру (шифру), розробленого на основі кодів УКТ ЗЕД, унеможливить переплутанію однорідних видів цінностей, зменшить кількість помилок в обліку запасів, прискорить процеси приймання та видачі зі складу за умови наявності маркерів для позначення видів запасів;

2) прискорить складання та зменшить кількість помилок у податкових накладних;

3) забезпечить правильність розрахунку сум акцизного податку, ставки якого також встановлені у розрізі кодів УКТ ЗЕД, та безпомилкове складання акцизних накладних;

4) за умови зазначення усіма контрагентами кодів УКТ ЗЕД у документах з відвантаження запасів (сировини, матеріалів, готової продукції) та обміну первинними документами (товарно-транспортними накладними) через засоби електронного зв'язку можна забезпечити автоматичне введення багаточисельних переліків цінностей безпосередньо у пам'ять ЕОМ без застосування ручної праці, що оптимізує як облік розрахунків з постачальниками або покупцями, так і облік

запасів на підприємстві.

На вибір і формування облікових показників впливають чинники протилежного характеру. З одного боку, лише детальна, повна облікова інформація спроможна задовольнити потреби не лише бухгалтерського обліку, але й інших функцій управління, але, з іншого боку, «чим більше документів, призначених забезпечити управління інформацією, тим більша невизначеність, пов'язана із прийняттям рішень» [8, с. 177].

Згідно із законом реєстрації, сформульованим Соколовим Я.В., «ФГЖ підлягають реєстрації лише у тому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінський вплив на процеси господарювання» решта інформації набула назви «надмірної, надлишкової», тому «бухгалтер повинен зробити усе, щоб ліквідувати її в обліку» [8, с. 33].

Зменшити надмірну кількість інформації для конкретного користувача пропонується шляхом її проходження через три етапи фільтрації (фізичний канал, семантичний фільтр та прагматичний фільтр), призначені для її оцінки за різними параметрами [2, с. 49]. На погляд автора, основним критерієм вибору обсягу та складу облікової інформації є «економічний ефект від управлінських рішень, прийнятих на основі заново одержаних показників» [8, с.33], тобто її важливість, цінність, корисність для процесу управління.

Запровадження сучасних технологій збирання та обробки облікової інформації (телекомунікаційних, із застосуванням комп'ютерної техніки) вважається основним напрямком удосконалення облікового процесу, у тому числі документування ФГЖ. Але, оскільки «в умовах застосування інформаційних технологій наукові основи теорії та організації бухгалтерського обліку залишаються незмінними» [14, с. 830], то питання удосконалення змісту та переліку реквізитів документів як носіїв вхідної інформації залишаються актуальними. Крім того, комп'ютеризація обліку вимагає подальшого розвитку його методології, зокрема, пристосування форм документів до конфігурації комп'ютерної програми, розробки способів сприйняття і реєстрації облікової інформації із застосуванням засобів автоматичного зчитування інформації та її накопичення у пам'яті машини.

Висновки та перспективи.

Управління підприємством та розробка управлінських рішень базуються на обліковій інформації. Це зумовлює пошук концепцій та моделей, які дозволять оптимізувати та раціоналізувати інформаційне забезпечення менеджменту підприємства.

Зміст первинного документа формують його реквізити, які використовують для відображення та опису ФГЖ. Це доводить, що інформаційна місткість, якість, репрезентативність та достовірність інформаційних ресурсів та їх управлінські можливості визначаються змістовними характеристиками інформації, тому основним напрямком розвитку методології документування є адаптування переліку та змісту показників документів до завдань управління бізнесом, специфіки галузевої і фінансово-господарської діяльності підприємства, особливостей господарських операцій та економічних властивостей об'єктів господарювання, а також приведення у відповідність до вимог НП(С)БО та МСФЗ.

Перспективи розвитку бухгалтерського обліку взагалі, та документування господарських операцій зокрема, нерозривно пов'язані із запровадженням сучасних комп'ютерних технологій збирання та обробки облікової інформації, тому актуальним напрямком наукових досліджень є обґрунтування методологічних засад і розробка практичних методів, способів і прийомів, що забезпечать автоматичне фіксування інформації про господарські операції на електронних носіях та перехід до бездокументарної форми обліку, але, проблеми, пов'язані з удосконаленням змістовного наповнення документів як носіїв вхідної інформації залишатимуться актуальними незважаючи на форму носіїв інформації (паперову або електронну).

Список використаних джерел

1. Пронь Н. О. Документування в Україні: сучасний стан та напрями наступних досліджень. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2011. Вип. 20(1). С. 47-52.

2. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: монографія / С.Ф. Легенчук, К.О. Вольська, О.В. Вакун. Івано-Франківськ : Вид. Кушнір Г. М., 2016. 228 с.
3. Левицька С.О., Осадча О.О. Концептуальні поняття складових документообігу на вітчизняних підприємствах. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 3 (57). С. 79-81.
4. Дударєва К.О. Обґрунтування ключових понять процесу документування. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. № 2(17). С. 91-99.
5. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон від 16 липня 1999 р. № 966-XIV / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення : 10.03.2018)
6. Маренич Т.Г. Документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: аналіз новацій та напрямів поліпшення. *Актуальні проблеми інноваційної економіки*. 2017. № 1. С. 76-79.
7. Великий тлумачний словник сучасної української мови / за ред. Бусела В.Т. Ірпінь : Вид-во «Перун», 2009. 1736 с.
8. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 2000. 496 с.
9. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення : 15.03.2018)
10. Малюга Н.М. Концепція документування операцій суб'єктів господарювання в Україні. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2017. 4(42). С. 110-116.
11. Пронь Н. О. Поняття первинних документів та вимоги до їх оформлення. *Фінанси, облік і аудит*. 2011. Вип. 17. С. 322-329.
12. Безверхий К. В. Облікові документи як первинна складова обліково-звітної інформації підприємства. *Європейський вектор економічного розвитку*. 2013. № 1 (14). С. 11-18.
13. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н.Азрилияна. Москва : Институт новой экономики, 1999. 574 с.
14. Волошан І.Г. Процес документування та первісної обробки облікової інформації в умовах автоматизованих облікових систем. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 16. С. 828-834.
15. Рудановский А. П. Принципы общественного счетоведения. Москва : Изд. комиссия студентов М.К.И., 1913. XXXVIII, 379 с.
16. Сопко В.В., Сопко В.В. Бухгалтерський облік – базовий інструмент державної регулювальної політики забезпечення фінансово-економічної стабільності та економічного розвитку. *Наукові записки НАУКМА*. 2012. Том 133. С. 115-125.

Статтю отримано: 06.03. 2018 / Рецензування 06.04.2018 / Прийнято до друку: 30.05.2018

Rita Ostroverha

PhD (in Economics), Assistant Professor
Department of Accounting
University of the State Fiscal Service of Ukraine
Irpin, Ukraine
E-mail: ostrov_8@ukr.net

PRIMARY DOCUMENTS IN ACCOUNTING: ESSENCE AND DIRECTIONS OF PERFECTION

Abstract

Introduction. Accounting begins with primary documents, therefore, improving the forms and content of documents is an integral part of solving problems of increasing the efficiency of accounting and the quality of accounting information in the context of ensuring its compliance with modern management needs.

Methods. Theoretical and methodological basis of research are the works of leading domestic and foreign scientists on the theory of accounting, legislation regulating accounting. To study the hierarchical structure of the accounting system and its functional integrity, a functional approach and structural analysis were used. Retrospective and other methods of analysis were used to study the evolution of document forms

Results. The article substantiates the essence and composition of documents as a source of primary accounting information on the basis of a critical analysis of modern approaches to document definition. It is proved that the contents of the document form its requisites, that is why the factors influencing the contents of the requisites of the documents are analyzed. Methodological recommendations on forming indicators of primary documents that correspond to economic features of accounting objects and types of economic operations are developed, and also integration of various types of accounting is ensured. To account for fixed assets, a list of conditionally fixed and conditionally variable indicators was developed that can be used to modernize the forms of documents.

Discussion. The use in the accounting of forms of primary documents, most of which were approved before 2000, predetermines their inconsistency with the norms of national accounting provisions (standards) (hereinafter - NP(C)BU) and international financial reporting standards (hereinafter IFRS), inconsistency with results of modern scientific research in the field of accounting, and therefore not the ability to satisfy information requests of users, not the suitability for compiling accounting registers and reporting forms. In this regard, especially promising areas of research is the scientific justification of the forms of primary documents by bringing them in line with modern economic realities, characterized by a variety of information requests for business and the emergence of new accounting objects.

Keywords: accounting, accounting process, primary document, information carriers, information, document requisite, mandatory requisites, business transaction.

References

1. Pron, N. O. (2011). Dokumentuvannya v Ukraini: suchasnyi stan ta napriamy nastupnykh doslidzhen [Documenting in the Ukraine: the present state and direction of these studies]. *Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu*, 20(1), 47-52 [in Ukrainian].
2. Lehenchuk, S.F., Volska, K.O., & Vakun, O.V. (2016). *Dokumentuvannya v bukhgalterskomu obliku: protsesnyi pidkhid: monohrafiia* [Documentation in accounting: a process approach]. Ivano-Frankivsk : Vydavets Kushnir H.M. [in Ukrainian].
3. Levyczka, S.O., & Osadcha, O.O. (2011). Kontseptualni poniattia skladovykh dokumentoobihu na vitchyznians'kykh pidpriemstvakh [Conceptual concepts of document circulation in domestic enterprises]. *Visnyk ZhDTU*, 3 (57), 79-81. [in Ukrainian].
4. Dudaryeva, K.O. (2015). Obgruntuvannya kluchovykh poniat protsesu dokumentuvannya. [Justification of the key concepts of the documenting process]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhgalters'koho obliku, kontroliu i analizu*, 2(17), 91-99. [in Ukrainian].
5. Pro bukhgalters'kyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon vid 16 lypnia 1999 p. № 966-XIV [The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" No. 996-XIV of 16.07.1999]. Retrieved from <http://uapravo.net/data/base51/ukr51374.htm>
6. Marench, T.G. (2017). Dokumentalne zabezpechennia zapysiv u bukhgalterskomu obliku: analiz novatsii ta napriamy polipshennia. [Documentary maintenance of records in accounting: the analysis of innovations and directions of improvement]. *Aktualni problemy innovatsiinoi ekonomiky*, 1, 76-79. [in Ukrainian].
7. Busel, V.T. (Ed.) (2009). *Velykyi tlumachnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoi movy* [A great explanatory dictionary of the modern Ukrainian language]. Irpin : Vyd-vo: «Perun». [in Ukrainian].
8. Sokolov Ya.V. (2000). *Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of Accounting Theory]. Moscow. Finansy i statistika [In Russian].
9. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy No 88 "Pro zatverdzhennia Polozhennia pro dokumental'ne zabezpechennia zapysiv u bukhgalters'komu obliku" vid 24.05.1995 r. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95/print1454437206566826>.
10. Malyuga N.M. (2017). *Koncepciya dokumentuvannya operacij subyektiv gospodaryuvannya v Ukraini* [The Concept of Documenting Operations of Business Entities in Ukraine]. *Visnyk ZhDTU. Seriya: Ekonomichni nauky*, 4(42), 110-116. [in Ukrainian].
11. Pron N. O. (2011). Ponyattya pervynykh dokumentiv ta vymogy do yih oformlennia [The concept of primary documents and the requirements for their design]. *Finansy, oblik i audyt*, 17, 322-329. [in Ukrainian].
12. Bezverkhyi, K. V. (2013). Oblikovi dokumenty yak pervynna skladova oblikovo-zvitnoi informatsii pidpriemstv [Accounting documents as the primary component of accounting and reporting information of the enterprise]. *Yevropejs'kyj vektor ekonomichnoho rozvytku*, 1 (14), 11-18. [in Ukrainian].
13. Azrilijan, A. N. (1999). *Bolshoj buhgalterskij slovar* [The Big Accounting Dictionary]. Moscow : Institut novoj ekonomiki. [In Russian].
14. Voloshan I.G. (2017). Proces dokumentuvannya ta pervisnoyi obrobky oblikovoyi informaciyi v umovax avtomatyzovanykh oblikovykh system [The process of documentation and initial processing of accounting information in automated accounting systems]. *Globalni ta nacionalni problemy ekonomiky*, 16, 828-834. [in Ukrainian].

15. Rudanovskiy A. P. (1913). Printsipyi obschestvennogo schetovedeniya. [Principles of public accountancy]. Moscow : Izd. komissiya studentov M.K.I., XXXVIII, 379. [In Russian].

16. Sopko V.V., Sopko V.V. (2012). Buhalterskyj oblik – bazovyj instrument derzhavnoyi regulyuvalnoyi polityky zabezpechennya finansovo-ekonomichnoyi stabilnosti ta ekonomichnogo rozvytku [Accounting – basic tool of state regulatory policies of financial and economic stability and economic development]. *Naukovi zapysky NaUKMA*, 133, 115-125. [in Ukrainian].

Received: 03.06.2018 / Review 04.06.2018 / Accepted 05.30.2018

