

**ВИЗНАЧЕННЯ РЕКВІЗИТІВ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ В РІЗНИХ КРАЇНАХ:
ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ**

Досліджено законодавчі документи щодо вимог, які висуваються до первинних документів в різних країнах. Виявлено напрями вдосконалення форм первинних документів в Україні з урахуванням досвіду зарубіжних країн

Постановка проблеми. В умовах розвитку інформаційно-комп'ютерних систем і технологій все більша кількість підприємств переходять на комп'ютеризовану форму ведення бухгалтерського обліку. У зв'язку із цим з'являється можливість безмежного збільшення аналітичного обліку, а також виникають проблеми з визначенням основних реквізитів первинних документів, наприклад, такі як електронний підпис, підписання документів за допомогою факсиміле, використання застарілих форм первинних документів. Тому актуальним стає дослідження досвіду країн пострадянського простору, які вже пішли вперед в економічному розвитку у порівнянні з Україною.

Аналіз досліджень та публікацій. Питанням визначення реквізитів первинних документів та проблем, які виникають на практиці з їх використанням присвячені праці таких вчених і науковців як: М.Т. Білуха, Ж.А. Кеворкова*, М.В. Кужельний, Н.А. Леонтьєв, В.Г. Макаров, Т. Наумюк, І.В. Сауткін, В.Я. Соколов, Т.П. Сокольчик, Е.Р. Россінська, А.М. Ромашов.

Метою дослідження. Дослідження досвіду зарубіжних країн щодо визначення реквізитів первинних документів, затверджених форм первинних документів, організації контролю за їх складанням та обігом для вдосконалення системи первинного обліку в Україні.

Викладення основного матеріалу дослідження. В зарубіжних країнах, таких як Росія, Республіка Білорусь та Польща діють різні нормативно-правові акти, в яких затверджено реквізити, які повинні містити первинні документи в бухгалтерському обліку. В умовах розвитку глобалізації, міжнародної торгівлі, між різними країнами виникають проблеми із визнанням та обробкою первинних документів. В Республіці Білорусь, наприклад, форми первинних документів затверджені на законодавчому рівні, в Польщі, навпаки, – використовуються довільні форми, але затверджені реквізити, які не є обов'язковими в Республіці Білорусь.

Відправною точкою дослідження вважаємо за доцільне визначити основні реквізити первинних документів, визначені у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 [5] (далі – Положення № 88). В даному Положенні визначено, що "Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо". Порівняємо вищаневедені обов'язкові та додаткові реквізити в Україні із реквізитами, затвердженими на державному рівні, в Росії, Республіці Білорусь та Польщі (табл. 1).

Проведений порівняльний аналіз обов'язкових реквізитів первинних документів в Україні, Росії, Республіці Білорусь та Польщі (табл. 1) дозволяє зробити такі висновки: в Республіці Білорусь не є обов'язковим зазначення найменування організації, від імені якої складається первинний документ, проте, на відміну від Росії та України потрібно зазначити не лише зміст, а й обґрунтування господарської операції; В Росії та Республіці Білорусь більш жорстко регулюється порядок підписання первинних документів, в Україні ж окрім особистого підпису дозволяється підписувати первинні документи як особисто, так і за допомогою електронного підпису, та інших даних, що дають змогу ідентифікувати особу. В польському законодавстві окрім дати складання документу слід також зазначити дату проведення господарської операції і дату виставлення документу (якщо вони розбіжні), – ця інформація є корисною, адже у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" досить розпливчасто прописано, що "Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення", проте в Положенні № 88 така інформація відсутня. Також в Польщі необхідно зазначити дату прийняття первинного документу до обліку та підпис особи, яка його обробляла; в нашій країні дане питання покладено на головного бухгалтера, та його здатність організувати документооборот на підприємстві, а в нормативних документах така інформація не прописана.

В результаті порівняння додаткових реквізитів первинних документів в Україні, Росії, Республіці Білорусь та Польщі (табл. 2) можна зробити наступні висновки: в Польщі взагалі відсутнє таке поняття як додаткові реквізити первинних документів, всі реквізити визначені як обов'язкові в табл. 1; в Республіці Білорусь просто наводить інформація, що додаткові реквізити можуть бути, які – не зазначається; слід також додати, що використання в Україні, Росії та Республіці Білорусь довільних або ж застарілих форм первинних документів не дозволяється, у той час як у Польщі первинні документи можуть бути будь-якої форми, але обов'язково повинні містити усі реквізити, визначені Законом про бухгалтерський облік в Польщі.

Порівняння реквізитів первинних документів в нормативно-правових актах різних країн дозволяє визначити, які можуть виникати проблеми в сфері бухгалтерського обліку. Так, в Росії та Республіці Білорусь не можна використовувати довільні форми первинних документів, що, в свою чергу, призводить до зменшення інформаційної функції первинних документів. Також при посиленому регламентуванні форм первинних документів бухгалтери або ж управлінці на підприємстві змушені самостійно розробляти ряд внутрішніх форм первинних документів для здійснення ефективного управління діяльністю підприємства, та з метою надання користувачам, зокрема, власникам, інформації про стан підприємства та перспективи його розвитку. Недоліком таких документів в Україні є те, що вони не зможуть виконувати функції доказів при виникненні судових спорів.

* Ініціали зазначені мовою оригіналу.

Таблиця 1. Порівняльна характеристика обов'язкових реквізитів первинних документів в Україні, Росії, Польщі та Республіці Білорусь

	Україна	Росія	Республіка Білорусь	Польща
<i>Нормативний документ</i>	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 (далі – Положення) від 24 травня 1995 р. [5]	Федеральний закон РФ “Про бухгалтерський облік” № 129-ФЗ від 21 листопада 1996 р. [7] Положення про ведення бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності в Російській Федерації, затвержені наказом Міністерства РФ від 29 липня 1998 р. № 34-н [4]	Постанова Міністерства РБ від 30.12.2003 р. № 189 “Про затвердження Інструкції з ведення первинного обліку виробництва в організаціях спиртової і лікеро-водочної промисловості та альбому уніфікованих форм первинної облікової документації і реєстрів бухгалтерського обліку” [6]	Ustawa o rachunkowości - ustawa z dnia 29 września 1994 roku (Закон про бухгалтерський облік від 29 вересня 1994 р.) [8]
<i>Реквізити первинних документів</i>	найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції	найменування документа (форми), код фірми; дата складання; найменування організації, від імені якої складений документ; зміст господарської операції; вимірники господарської операції (в натуральному і грошовому вираженні); найменування посадових осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення, особисті підписи та їх розшифровки	найменування документа, номер документа, дата і місце його складання, зміст та обґрунтування здійснення господарської операції, її вимірювання та оцінка в натуральних, кількісних і грошових показниках, посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення, їх прізвища, ініціали та особисті підписи	зазначення виду документа, зазначення (назви, адреси) сторін, що беруть участь в операції, яка документується даним первинним документом, опис операції, а також її вартість (по мірі можливості предмет операції, виражений в натуральних одиницях), дату проведення операції, а також дату виставлення первинного документа (у випадку, якщо вони розбіжні), підпис особи, що склала первинний документ, а також особи, якій видано, або від якої прийнято визначені складові майна, ідентифікаційний номер, затвердження здійснення та прийняття первинного документа до прийняття в облікових реєстрах, виражені зазначенням на ньому: місяця прийняття до обліку; способу прийняття первинного документа (операції) в облікових реєстрах, якщо не виникає, то з техніки записів; підпис декретуючої особи, відповідальної за ці зазначення

Таблиця 2. Порівняльна характеристика додаткових реквізитів первинних документів в Україні, Росії, Польщі та Республіці Білорусь

	Україна	Росія	Республіка Білорусь	Польща
<i>Нормативний документ</i>	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 (далі – Положення) від 24 травня 1995 р. [5]	Федеральний закон РФ “Про бухгалтерський облік” № 129-ФЗ від 21 листопада 1996 р. [7]; Положення про ведення бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності в Російській Федерації, затвержені наказом Міністерства РФ від 29 липня 1998 р. № 34-н [4]	Закон Республіки Білорусь від 18.10.1994 “Про бухгалтерський облік і звітність” (ст. 9) [3]	–
<i>Реквізити первинних документів</i>	ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операції, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо	В залежності від характеру операції, вимог нормативних актів та технології обробки облікової інформації первинні документи можуть бути включені додаткові реквізити (номер документа, назва і адрес організації, підстави для здійснення господарської операції, зафіксованої документом, інші додаткові реквізити). Застосування застарілих та довірливих форм документів не допускається	Залежно від характеру господарських операцій і системи обробки даних в первинні облікові документи можуть включатися додаткові реквізити	У Польщі реквізити первинних документів не поділяються на обов'язкові та додаткові

В Україні Положення № 88 щодо даного питання є не досить чітким. Зокрема, у п. 2.4. говориться, що первинний документ повинен містити “особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу

ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції” на практиці заплутує як контролюючі органи, так і осіб, що займаються підприємницькою діяльністю. В свою чергу, п. 2.5

Положення № 88 визначає, що “Документ має бути підписаний особою, а підпис може бути скріплений печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг. Використання при оформленні первинних документів факсимільного відтворення підпису допускається у порядку, встановленому законом, іншими актами цивільного законодавства”. Вважаємо, що ці два параграфи Положення № 88 є суперечливими, адже відповідно до п. 2.4 первинні документи можна підписувати як за допомогою електронного підпису, так і за допомогою факсиміле, та будь-яким іншим чином, проте в п. 2.5 мова йдеться лише про особистий підпис, і окремі випадки застосування електронного підпису і факсиміле. Слід зазначити, що все ж таки при визначенні, в якому документі яку форму підпису можна ставити, необхідно керуватися відповідними нормативними документами, якими цей первинний документ затверджений. Якщо в законодавчому документі мова йде просто про підписи, факсиміле використовувати можна, якщо про власноручний (особистий) підпис – ні. В Україні бухгалтеру або іншій посадовій особі на підприємстві, яка наділена правом підпису, щоб визначити, чи можна підписувати первинний документ факсиміле, необхідно вивчити ряд наступних нормативно-правових документів:

1. Господарський кодекс України від 16.01.03 р. № 435-IV;
2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV;
3. Закон України “Про стандартизацію” від 17.05.01 р. № 2408-III;
4. Інструкція “Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті”, затверджена постановою Правління НБУ від 21.01.04 р. № 22;
5. Інструкція “Про порядок ведення трудових книжок працівників”, затверджена наказом Мінпраці, Мінюста та Мінсоцзахисту від 29.07.93 р. № 58;
6. Інструкція “Про порядок реєстрації виданих, повернутих та використаних довіреностей на отримання цінностей”, затверджена наказом Мінфіну від 16.05.96 р. № 99;
7. Порядок складання декларації з податку на прибуток підприємства, затверджений наказом ДПАУ від 29.03.03 № 143;
8. Порядок заповнення податкової накладної, затверджений наказом ДПАУ від 30.05.97 р. № 165;
9. Порядок заповнення і подачі податкової декларації з податку на додану вартість, затверджений наказом ДПАУ від 30.05.97 р. № 166, в редакції наказу ДПАУ від 15.06.05 р. № 213;
10. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88;
11. Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 15.02.04 р. № 637;
12. Умови та правила ведення діяльності з відкриття та функціонування штемпельно-граверних майстерень, виготовлення печаток і штампів, затверджених наказом МВД від 11.01.99 р. № 17;
13. Вимоги до оформлення документів ГОСТ 4163-2003, затверджені наказом Держспоживстандарту від 07.04.03 р. № 55.

Використання факсиміле дозволяється лише в окремих документах, що визначено великою кількістю (в даному випадку – тринадцять) нормативних документів, в свою чергу. З метою вирішення даного питання та запобігання підробки первинних документів

необхідно перейняти досвід країн, що розглядалися вище, і прописати у нормативних документах вимогу підписання саме облікових первинних документів, які можуть виступати доказами при виникненні судових суперечок, лише особою, яка склала документ і несе відповідальність за його достовірність.

Наступними суперечливими параграфами Положення № 88 є п. 2.7 та п. 2.8, де мова йдеться про використання уніфікованих форм первинних документів. Відповідно, у першому передбачається можливість використання власно розроблених форм первинних документів, а в другому – забороняється використання довільних форм первинних документів для ряду об'єктів бухгалтерського обліку. В Росії та Республіці Білорусь також забороняється використовувати довільні форми первинних документів, а в Польщі навпаки дозволено, але за умови включення усіх реквізитів, що визначаються в Законі про бухгалтерський облік.

Вважаємо, що в умовах зростання інформатизації суспільства в Україні доцільним є запровадження рекомендованих форм первинних документів, на противагу типовим і обов'язковим формам, затвердженим ще у 60-70 рр. ХХ ст. Так, Г.Г. Жуйков зазначає, що “Розробка єдиної системи первинної економічної інформації для колгоспів і радгоспів на державному рівні почалася у 1958 році. До 1971 р. в колгоспах і радгоспах склалася єдина система первинної економічної інформації, пристосована для механізованої обробки на обчислювально-клавійних, обчислювально-перфораційних та бухгалтерських машинах” [2, с. 68]. Такі реформи здійснювалися у зв'язку з механізацією бухгалтерського обліку, виникненням так званого “копіробліку”. Проте на сьогодні не має потреби оптимізувати роботу бухгалтера механічним шляхом, навпаки в сучасних умовах ринкової економіки бухгалтер повинен бути управлінцем, а комп'ютеризований облік дозволяє виконувати тисячі операцій та групувати і зводити інформацію у лічені секунди. Тому підприємства, що акцентують свою увагу на стратегічному розвитку, прагнуть розробляти власні форми первинних документів, в яких можна зазначити всі дані для оптимізації розумової роботи бухгалтерів (не механічної, при обробці первинних документів) та оперативного формування управлінських рішень. Вважаємо, що уніфікацію первинних документів з метою спрощення їх обробки працівниками контролюючих органів необхідно здійснювати за реквізитами, а не за формою. Наприклад, для основних засобів, виробничих запасів та інших товарно-матеріальних цінностей передбачити один набір обов'язкових реквізитів, які повинні містити первинні документи, а для документів, пов'язаних із грошовими розрахунками (готівковими чи безготівковими) передбачити децю відмінний набір обов'язкових реквізитів.

Уніфіковані форми первинних документів децю гальмують розвиток бухгалтерського обліку, зокрема, у сфері освіти, адже при великій кількості чітко затверджених форм первинних документів ускладнюється навчання фахівців з бухгалтерського обліку, тому що важко запам'ятати усі клітинки та таблиці, а також дані, які потрібно в них вписувати, набагато ефективніше навчити студентів обов'язковим реквізітам. В такому випадку майбутній бухгалтер, управлінець буде чітко знати, – якщо всі реквізити, що вимагає законодавство, наявні в первинному документі, то він є достовірним, повним та може виступати повноцінним доказом здійснення

господарської операції за будь-яких обставин. Так, Т.М. Білуха зазначає: "Юридичну силу первинні документи мають за наявності таких реквізитів..." [1, с. 108], що ще раз підтверджує достовірність первинного документу залежно від реквізитів, а не від форми.

Гікщо первинні документи уніфікувати за реквізитами бухгалтер зможе скласти будь-який первинний документ без сумніву, чи правильні дані він вписує в ту чи іншу клітинку, що підвищить оперативність його роботи.

Висновки та перспективи останніх досліджень.

Провівши порівняльний аналіз обов'язкових і додаткових реквізитів в Україні, Республіці Білорусь, Росії та Польщі, виявлено переваги оформлення первинних документів, що прийняті у Польщі, та недоліки посиленого контролю за оформленням первинних документів в Росії, Республіці Білорусь і Україні, де підходить до складання первинних документів в бухгалтерському обліку є майже тотожними, а економічний розвиток нижчим. Для подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки і практики слід приділити велику увагу уніфікованим формам первинних документів, і перейняти досвід Польщі у даному питанні, зокрема, ще раз переглянути форми первинних документів, які є затвердженими на сьогодні, і надати їм статус рекомендованих. Також в Україні слід врегулювати питання щодо підписання первинних документів, адже у Положенні № 88 чітко не зазначається, в яких первинних документах бухгалтери мають право ставити власноручний підпис, а в яких факсиміле та інші форми підпису, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Список використаної літератури:

1. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: [підручник]. – К.: Видавнича компанія "Воля". – 2004. – 656 с. 2. Жуйкою Г.Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах. – М.: Финансы, 1972. – 336 с. 3. Закон Республики Беларусь от 18.10.1994 "О

бухгалтерском учете и отчетности": [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://profbuk.by/buxgalteru/statja-zakon/> 4. Положение Минфина РФ от 30 декабря 1999 г. "Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" утвержденное приказом № 34-н от 29 июля 1998 г.: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon.kuban.ru/nd1/pmf34n.htm> 5. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 затверджене Міністерством фінансів України від 24 травня 1995 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95 6. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 декабря 2003 г. №189 "Об утверждении Инструкции по ведению первичного учета производства в организациях спиртовой и ликероводочной промышленности и альбома унифицированных форм первичной учетной документации и регистров бухгалтерского учета": [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.levonevski.net/pravo/razdelb/text544/index.html> 7. Федеральный закон РФ "О бухгалтерском учете" № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г.: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/buch/> 8. Ustawa o rachunkowości - ustawa z dnia 29 września 1994 roku: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.mf.gov.pl/_files/_rachunkowosc/akty_prawne/ustawa_o_rachunkowosci.pdf

ДУДАРЕВА Катерина Олександрівна – магістрант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– місце та роль первинних документів в системі бухгалтерського обліку