

**ПРОБЛЕМИ ПЕРВИННОГО ОБЛІКУ: НАЦІОНАЛЬНИЙ  
ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ВИРІШЕННЯ**

(Представлено д.е.н. Грицишеним Д.О.)

Документальне оформлення господарських операцій забезпечує систему бухгалтерського обліку вхідною інформацією. Національне законодавство визначає перелік обов'язкових реквізитів для визнання документу первинним, тому від правильності його складання залежить порядок оподаткування фінансових результатів підприємницької діяльності. Розкрито національний та зарубіжний досвід вирішення проблемних питань оформлення господарських операцій первинними документами. На підставі аналізу вимог до первинних документів у США, Великій Британії, Польщі, Росії, Молдові та Білорусі виявлено ряд розбіжностей із національною практикою первинного обліку, що стосуються таких питань як визначення сторін-укладачів первинного документа, а також процедури підпису та ідентифікації осіб, що складають документи. Проте вивчення зарубіжного досвіду регулювання питань первинного обліку дозволило сформулювати рекомендації щодо його покращення в частині відображення факту реєстрації первинного документа у системі бухгалтерського обліку, формулювання змісту господарської операції та можливість відслідкування за первинним документом виконання попередніх домовленостей.

**Ключові слова:** первинний документ; реквізити первинних документів; зарубіжний досвід первинного обліку

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими практичними завданнями.** Первинний документ є базовою ланкою формування інформації в бухгалтерському обліку. 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. Відсутність або некоректне заповнення первинних документів може бути підставою для невизнання витрат у суб'єкта оподаткування при здійсненні податкової перевірки, та впливає на висновок аудитора при незалежній перевірці. 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.

Враховуючи те, що наявність первинних документів є основою формування бухгалтерської інформації у будь-якій країні постає **завдання** дослідження зарубіжного досвіду регулювання цього питання та практики документального оформлення господарських операцій у країнах близького та дальнього зарубіжжя.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання первинного обліку досить пильно та активно вивчається в національних наукових колах, зокрема такими вченими як А.Василенок, Ю.Верига, М.Корягін, П.Куцик, О.Лишиленко, О.Павелко, В.Пархоменко та інші, проте дані дослідження досить часто мають більш теоретичний характер без надання належної уваги ряду практичних питань. Проблемаю зарубіжного досвіду документального оформлення господарських операцій присвячена невелика кількість досліджень, що обмежуються вивченням законодавчого регулювання первинного обліку в країнах СНД.

**Викладення основного матеріалу.** Визначення поняття первинного документа є одним із найбільш описуваних термінів у статтях та наукових працях вітчизняних вчених. 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.

Підтвердження останньої точки зору міститься у прийнятому на розгляд проекті змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 24 квітня 2015 року, в якому визначення первинного документа подається в такій редакції: «первинний документ – це документ, що містить відомості про господарську операцію, дає дозвіл або підтверджує її здійснення». Виходячи з цього формулювання рахунок-фактура, що містить підписи господарюючих суб'єктів, які брали участь у проведенні операції, виконуватиме функцію первинного документа, що підтверджує факт реалізації (отримання) товарів, робіт чи послуг. Варто зауважити, що такий крок свідчить про гармонізацію національного законодавства до міжнародної практики.

Як видно з таблиці 1 чітко прописаний на законодавчому рівні дозвільний характер первинних документів присутній у Молдові. В англійських країнах усі господарські операції поділяються залежно від часу надходження грошових коштів за господарськими операціями. Так, якщо операція одразу оплачується, то первинним документом для її оформлення може бути чек, квитанція або інший документ, що підтверджує оплату. Натомість операції, що потребують відтермінування платежу оформляються окремими документами [5, с. 4]. Схожий підхід присутній і в Польщі. Проте в Росії та Білорусі рахунок-фактура є первинним документом, що дає право на податковий кредит (податкове зобов'язання) з ПДВ та не може бути свідченням здійснення господарської операції.

Таблиця 1

*Трактування терміну «первинний документ» та законодавче регулювання первинного обліку у різних країнах*

№ з/п	Назва країни	Визначення поняття	Законодавче регулювання
1	2	3	4
1	Білорусь	Первинний обліковий документ (первичный учетный документ) – документ, на основі якого господарська операція відображається на рахунках бухгалтерського обліку	Закон Республіки Білорусь «Про бухгалтерський облік і звітність» від 6 грудня 2011 р.
2	Велика Британія	Первинний документ (a business document) – документ, що забезпечує інформацією про господарську операцію та є підтвердженням її здійснення як для покупця, так і для продавця	BS ISO 15489-1:2001 Інформація та документація. Керування документаційними процесами
3	Молдова	Первинний документ (первичный документ) – документальне підтвердження (на паперовому носію або в електронній формі), що підтверджує здійснення господарської операції та дає право на її здійснення або підтверджує здійснення події	Закон «Про бухгалтерський облік» від 27 квітня 2007 р.
4	Польща	Документ (Dowud ksi gowy) – вихідний доказ, що підтверджує економічну операцію	Закон «Про бухгалтерський облік» від 29 червня 1994 р. із відповідними змінами та доповненнями

Закінчення табл. 1

1	2	3	4
5	Росія	Первинний обліковий документ (первичный учетный документ) – документи, якими оформляються факти господарської діяльності організації	Федеральний Закон «Про бухгалтерський облік» від 6 грудня 2011 р.
6	США	Первинний документ (source documents) – первинний запис, який містить деталі підтвердження господарської операції, які служать підставою для записів у системі обліку підприємства	ISO 15489-2001 Інформація та документація. Керування документаційними процесами
7	Україна	Первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію, дає дозвіл або підтверджує її здійснення	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (враховуючи проект змін від 24 квітня 2015 р.

Варто окремо зазначити, що питання документального оформлення господарських операцій чітко регламентується в законодавчих актах країн близького зарубіжжя, зокрема, Білорусь, Молдова, Польща, Росія (табл. 1). Натомість у досліджених нами англомовних країнах у цих питаннях більше керуються міжнародними стандартами або їх адаптованою до національних особливостей господарювання формою (наприклад Британський аналог BS ISO 15489-2001 Інформація та документація. Керування документаційними процесами). Таким чином забезпечується вирішення питання по суті, оскільки стандарти не наказують підприємству, які варто використовувати первинні документи і в якому вигляді – це вирішує саме підприємство. Натомість присутні такі директиви: «документ має правильно відображати те, що було повідомлено або вирішено чи дію, яка відбулася. Крім змісту, документ має містити метадані або бути пов'язаним чи асоціюватися з метаданими для документування дій, а саме: має залишатися цілісною структура документа, тобто його формуляр та зв'язки між реквізитами, що становлять документ; у документі має бути очевидним діловий контекст, в якому документ було створено (охоплюючи діловий процес, частиною якого є дія, дата, тривалість та учасники дії) [6, с. 6]. Такий підхід забезпечує доступність сприйняття первинних документів.

Зміст первинного документа формують його реквізити. В Україні існує законодавчо затверджений перелік обов'язкових реквізитів (табл. 2). Приблизно такого ж змісту затверджені реквізити в Росії, Білорусі та Молдові. Варто зауважити, що застосування обов'язкового реквізиту «місце складання» характерний лише для України, тому цілком логічним є пропозиція його скасування, оскільки в умовах активного використання Інтернет мережі він не відображає ніякого змістового навантаження.

Таблиця 2

Перелік реквізитів первинних документів у країнах дальнього та близького зарубіжжя

Найменування обов'язкових реквізитів	Україна	Росія	Білорусь	США	Велика Британія	Польща	Молдова
1	2	3	4	5	6	7	8
Назва документа	+	+	+	-	+	+	+
Вид документа	-	-	-	-	-	+	-
Номер документа	-	-	-	-	-	+	+
Номер замовлення	-	-	-	-	+	-	-
Дата складання документа	+	+	+	-	+	+	+
Дата здійснення господарської операції	-	-	-	+	-	+	-
Місце складання	+	-	-	-	-	-	-
Назва підприємства, від імені якого складено документ	+	+	+	+	+	+	+

Закінчення табл. 2

1	2	3	4	5	6	7	8
Назва підприємства-отримувача документа	-	-	-	+	-	+	+
Зміст господарської операції	+	+	+	+	+	+	+
Спеціальні режими господарської операції	-	-	-	+	+	-	-
Обсяг та одиниця виміру господарської операції	+	+	+	+	+	+	+
Податки	-	-	-	+	+	-	-
Посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення	+	+	+	-	-	-	+
Підпис або інші дані, які дають можливість ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції	+	+	+	+	+	+	+
Затвердження прийняття до обліку в облікових регістрах	-	-	-	-	-	+	-

Порівнюючи перелік реквізитів первинних документів у різних країнах варто наголосити на таких відмінностях у вирішенні даного питання. У Молдові та Польщі практикують застосування таких обов'язкових реквізитів як номер (код) документа та додатково найменування, адреса та ідентифікаційний номер одержувача документа.

У Польщі зазначають вид документа (оскільки класифікація первинних документів передбачена на законодавчому рівні), передбачено можливість складання документа не на ту саму дату, коли була здійснена господарська операція, а також обов'язкове зазначення на первинному документі, коли і де він був зареєстрований у системи бухгалтерського обліку. Остання вимога суттєво підвищує достовірність облікової інформації та сприяє підвищенню точності облікових даних та може застосовуватися в рекомендаційних цілях на вітчизняних підприємствах.

У Великій Британії та США суттєвого значення надають формуванню інформації про види та величину нарахованих податків, а також зазначення спеціальних режимів взаємовідносин з контрагентом (знижки тощо). Досить суттєвим реквізитом, який дозволяє врегулювати спірні питання як між контрагентами, так і при здійсненні податкової перевірки є посилання на попередньо здійснені замовлення або договір. Також у Великобританії практикують відзначати знижки при терміновій оплаті господарської операції.

Господарська практика свідчить, що досить часто виникають суперечки щодо формулювання змісту господарської операції. Зокрема, існують випадки не визнання дійсними первинних документів, що не містять розгорнутого тлумачення інформації про характер отриманих підприємством послуг. У Великій Британії даний реквізит розглядається як мета та причини виникнення господарської операції.

Ще однією особливістю є формулювання такого обов'язкового реквізиту як «підпис». Зокрема згідно з п. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» первинні документи повинні містити особистий підпис, аналог власноручного підпису або підпис, прирівняний до власноручного підпису відповідно до Закону України «Про електронний цифровий підпис», або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. На нашу думку законодавство Молдови більш чітко формулює дану вимогу в частині ідентифікації осіб, оскільки зобов'язує вказувати посаду, прізвище, ім'я та підпис (у тому числі цифровий) осіб, відповідальних за здійснення операції. Більш чітко сформульовано як необхідно зазначати відомості про підприємство, від імені якого складено документ (назва, адреса та фіскальний код).

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** За результатами опрацювання зарубіжної теорії та практики документального оформлення господарських операцій можна зробити

висновок, що первинні документи підтверджують здійснення господарської операції, оскільки містять усі відомості про неї. При визнанні документа як первинного необхідно керуватися його сутнісним наповненням, що відповідає міжнародній практиці документування операцій. Вивчаючи та порівнюючи вимоги до первинних документів у країнах далекого а близького зарубіжжя виокремлено ряд додаткових реквізитів, які будуть корисними при складанні первинних документів в Україні, зокрема, факт реєстрації первинного документа в реєстрах бухгалтерського обліку, посилення на договори або замовлення, згідно з якими відбувається господарська операція, детальна розшифровка змісту господарської операції (що особливо стосується документального оформлення надання послуг).

У даному дослідженні акцент здійснений на документальному оформленні господарських операцій між контрагентами. Подальших досліджень потребує процес документування внутрішньогосподарських операцій, що дозволить оптимізувати бізнес-процеси на підприємстві.

#### Список використаної літератури:

1. *Пархоменко В.* Документальне забезпечення бухгалтерського обліку / *В.Пархоменко* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 8. – С. 7–11.
2. Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки : монографія / за заг. ред. проф. *Ю.А. Вериги, Ю.О. Ночовної* ; ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі». – Полтава, 2014 – 332 с.
3. *Павелко О.* Первинний облік: сутність та актуалізація значення в умовах дії норм Податкового кодексу України / *О.Павелко* // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 3 (32). – С. 161–168.
4. *Лышленко О.В.* Бухгалтерський облік : навч. посібник / *О.В. Лышленко.* – К. : Видавництво «Центр навч. л-ри», 2003. – 628 с.
5. Dorothy Brown Accounting Business Documents [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.educationscotland.gov.uk/businessdocuments\\_tcm4-148085.doc](http://www.educationscotland.gov.uk/businessdocuments_tcm4-148085.doc).
6. Національний стандарт України ДСТУ 4423-1:2005 «Інформація та документація. Керування документаційними процесами. – Ч. 1. Основні положення». – К. : Держспоживстандарт України, 2007. – 28 с.
7. Постановление Парламента Республики Молдова «Закон о бухгалтерском учете», от 27.04.2007. – № 113-XVI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/lawcontabil>.
8. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», від 16.07.1999. – № 996-XIV, ВВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
9. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. – № 402-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.consultant.ru/popular/buch/>.
10. «Ustawa o rachunkowości» ustawa z dnia 29.09.1994 roku [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.mf.gov.pl/\\_files\\_/rachunkowosc/akty\\_prawne/ustawa\\_o\\_rachunkowosci.pdf](http://www.mf.gov.pl/_files_/rachunkowosc/akty_prawne/ustawa_o_rachunkowosci.pdf).

#### References:

1. Parhomenko, V. (2010), "Dokumental'ne zabezpechennja buhgalters'kogo obliku", *Buhgalters'kyj oblik i audyt*, No. 8, pp. 7–11.
2. Veryga, Ju.A. and Nochovna, Ju.O. (Eds.) (2014), *Problemy i perspektyvy rozvytku buhgalters'kogo obliku, analizu ta kontrolju v umovah globalizacii ekonomiky*, VNZ Ukoopsilky "Poltavs'kyj universytet ekonomiky i torgivli", Poltava, 332 p.
3. Pavelko, O. (2011), "Pervynnyj oblik: sutnist' ta aktualizacija znachennja v umovah dii' norm Podatkovogo kodeksu Ukrai'ny", *Galyc'kyj ekonomichnyj visnyk*, No. 3 (32), pp. 161–168.
4. Lyshylenko, O.V. (2003), *Buhgalters'kyj oblik*, Vydavnyctvo "Centr navchal'noi' literatury", Kyiv, 628 p.

5. Education Scotland Foghlam Alba, "Dorothy Brown Accounting Business Documents", available at: [educationscotland.gov.uk/businessdocuments\\_tcm4-148085.doc](http://educationscotland.gov.uk/businessdocuments_tcm4-148085.doc)
6. DSTU 4423-1:2005 (2007), *Informacija ta dokumentacija. Keruvannja dokumentacijnymy procesamy. Ch. 1. Osnovni polozhennja*, Derzhspozhyvstandart Ukrainy, Kyiv, 28 p.
7. The Parliament of the Republic of Moldova (2007), *Zakon o bukhgalterskom uchete*, available at: [www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/lawcontabil](http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/lawcontabil)
8. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), *Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini*, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
9. The State Duma (2011), *O bukhgalterskom uchete*, available at: [www.consultant.ru/popular/buch/](http://www.consultant.ru/popular/buch/)
10. The Seimas of the Republic of Poland (1994), *Ustawa o rachunkowosci*, available at: [www.mf.gov.pl/\\_files\\_/rachunkowosc/akty\\_prawne/ustawa\\_o\\_rachunkowosci.pdf](http://www.mf.gov.pl/_files_/rachunkowosc/akty_prawne/ustawa_o_rachunkowosci.pdf)

ГЕРМАН Роман Теодорович – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

Наукові інтереси:

- місце та роль первинних документів у системі бухгалтерського обліку.

Стаття надійшла до редакції 06.09.2016.