

drafting additional elaborative tables for analysis of money streams and their distribution on the types of activity is made.

Key words: *standards of the account, money streams, accounting, line and unlined methods, types of activity, correction.*

Надійшло 21.01.2013.

УДК 657.2

К.В. Безверхий

ОБЛІКОВІ ДОКУМЕНТИ ЯК ПЕРВИННА СКЛАДОВА ОБЛІКОВО-ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

У статті розглянуто первинні документи як складову обліково-звітної інформації підприємства. Проаналізовано чинні нормативно-правові акти, що регламентують складання типових форм первинних документів на підприємстві. Виділено етапи організації процесу документування на підприємстві.

Ключові слова: *документи, первинні документи, облік, первинний облік, документування, обліково-звітна інформація, складова, реквізити, документообіг, документопотік, графік документообігу.*

У технологіях обліку, які традиційно склалися на сучасному етапі розвитку науки, від якості первинних документів значною мірою залежать якість та достовірність усього бухгалтерського обліку. Бухгалтерські документи підтверджують правдивість і точність облікових даних та допомагають знаходити помилки в бухгалтерських записах і в економічних розрахунках. У зв'язку з цим висуваються особливі вимоги до змісту та порядку оформлення бухгалтерських документів. Отже, питання облікових документів як первинної складової обліково-звітної інформації підприємства в умовах сьогодення набуває актуальності.

Останні дослідження щодо документального оформлення фактів господарського життя підприємства було проведено у працях таких вітчизняних вчених-економістів, як О. Андрусь, М. Білуха, Р. Бруханський, Т. Бутинець, Ф. Бутинець, С. Волков, І. Волошан, П. Герасим, Л. Гуцаленко, К. Дударєва, Н. Жук, Г. Журавель, В. Завгородній, О. Золотухін, С. Івахненко, Г. Кім, 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, П. Хомин, О. Юрченко та ін. Разом із тим питання первинних документів як складової обліково-звітної інформації залишається недостатньо дослідженим. Отже, вищезазначене питання є актуальним і потребує подальших досліджень.

Метою цього дослідження є розгляд первинних документів як складової обліково-звітної інформації підприємства.

Підставою для відображення фактів господарського життя підприємства на рахунках у бухгалтерському обліку є первинні документи. Доку-

ментальне оформлення фактів господарського життя підприємства здійснюється за загальновстановленими правилами, проте документування деяких господарських операцій потребує уточнення та вдосконалення змісту вже розроблених і затверджених форм первинних документів або їх розробки.

За визначенням, наведеним у великому бухгалтерському словнику за ред. А. Азріліяна, документ – **матеріальний носій інформації, призначений для її обробки і передачі в часі і просторі** [1, с. 284].

Відповідно до ст. 27 абз. 1 Закону України «Про інформацію» «документ – це передбачена законом матеріальна форма одержання, зберігання, використання і поширення інформації шляхом фіксації її на папері, магнітній, кіно-, відео-, фотоплівці або на іншому носіїві» [2]. Колектив вітчизняних авторів – Ф. Бутинець, О. Войналович та І. Томашевська – у своєму підручнику з організації бухгалтерського обліку визначають документ як «матеріальний об'єкт, який містить інформаційні дані, оформлений у визначеному порядку та має юридичну силу» [3, с. 191].

У великому сучасному тлумачному словнику української мови (за редакцією В. Бусел) документ тлумачиться як діловий папір, що посвідчує певний юридичний факт, підтверджує право на що-небудь, є доказом чого-небудь [4, с. 314].

Ф. Бутинець наводить таке визначення бухгалтерського документа: «це письмовий доказ фактичного здійснення господарських операцій або письмове розпорядження на право її здійснення» [3, с. 227]. Далі автор зазначає, що сукупність бухгалтерських документів, що складаються на всі господарські операції, називається документацією [5, с. 227].

Відповідно до визначення, наведеного в словнику бухгалтера та аудитора за ред. Я. Ковторєва, «документ» – це письмове свідчення про здійснення господарської операції, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку. Саме слово «документ» **походить від латинського**, що означає свідчення, доказовість, підтвердження на їх проведення [6, с. 58].

В економічній енциклопедії первинна документація (сукупність облікових документів, які складають для отримання даних про господарські явища в момент їх здійснення, а за неможливості – безпосередньо після їх закінчення) – початкова стадія обліку (фіксує ці явища вперше) [7, с. 708].

В. Палій зазначає, що первинна документація підтверджує достовірність даних про факти господарської діяльності та за необхідності є доказом проведених операцій у цивільно-правових спорах юридичних і фізичних осіб [8, с. 19].

Згідно зі ст. 1 абз. 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» «первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення» [9]. У п. 2.1 п. 2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку уточнено, що «первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення» [10]. Первинні документи – це документи, які складаються при проведенні бухгалтер-

ських операцій і є першим її формальним доказом [4, с. 322]. Первинний документ – це документ, який є підставою для відображення записів в облікових регістрах та належно оформлений [1, с. 292].

В аудиторському словнику за ред. В. Соколова первинний документ визначається як документ, що фіксує факт господарського життя, який підлягає відображенню в бухгалтерському обліку та складений у момент здійснення цього факту або зразу після нього [11, с. 37]. У термінологічному словнику з обліку і аудиту за ред. А. Завгороднього, Г. Вознюк та Г. Партин поняття «первинний документ» визначається як документ, що містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення [12, с. 182].

Крім того, і в Законі [9], і в Положенні [10] чітко визначено обов'язкові реквізити первинних документів. Зокрема, ст. 9 п. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що «первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити: а) назву документа (форми); б) дату і місце складання; в) назву підприємства, від імені якого складено документ; г) зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; г) посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; д) особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції» [9]. Щодо одиниць виміру господарських операцій, то необхідно зазначити, що вони можуть бути натуральними (в одиницях маси, ваги тощо), трудовими (в людино-годинах), грошовими. Відсутність вимірників у документі позбавляє його обліково-розрахункової основи.

Процес документування будь-яких господарських операцій, що здійснює підприємство в процесі діяльності, в спеціалізованій економічній літературі дуже часто має назву первинного обліку.

Варто зазначити, що серед науковців немає єдиної думки стосовно розгляду первинного документа як первинного обліку, а бухгалтерського обліку – складання звітності – як вторинного обліку. Зокрема, Т. Бутинець вважає, що «такий поділ облікового процесу, на нашу думку, необґрунтований, таке розгалуження обліку є надуманим» [13, с. 8].

Документування – це фундамент бухгалтерського обліку, що служить для відображення в первинних документах усіх господарських операцій, які фактично здійснює підприємство.

У цілому процес документування складається з таких послідовних етапів: 1) спостереження; 2) сприйняття господарського факту; 3) вимірювання вартісних і натуральних параметрів; 4) фіксування даних на носіях.

Підтверджуючи актуальність удосконалення методів і способів документування, В. Сопко та В. Завгородній наголошують, що «з огляду на застосування АРМБ удосконалення методів і способів документування та підготовки первинної інформації набуло особливої актуальності» [14, с. 105].

Т. Бутинець зазначає, що «в літературі немає однозначності у визначенні поняття господарських операцій та їх класифікації». Не погоджуючись з існуючими формулюваннями, автор наводить таку дефініцію господарської операції – це факт господарського життя, що підтверджує або змінює структуру активу чи пасиву балансу» [13, с. 7–8].

Господарські операції – це факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань та фінансових результатів [10].

Будь-який факт господарського життя підприємства, що відбувається в процесі діяльності, має бути задокументований. Проте документування фактів господарського життя підприємства здійснюється не стільки працівниками бухгалтерії підприємства, а насамперед тими особами, які безпосередньо беруть участь у їх здійсненні і мають доручення або дозвіл на їх проведення. Це насамперед посадові особи підприємства: працівники виробничих, організаційно-технологічних, інженерно-технічних, адміністративно-управлінських, збутово-постачальницьких служб та (або) підрозділів підприємства. Тому загально визнано необхідним зобов'язати керівника підприємства забезпечити документування всіх фактів господарського життя підприємства, пов'язаних з одержанням і розподілом доходів, витратами, змінами в складі та стані майна, зобов'язань, капіталу тощо.

Для виконання цих завдань керівник підприємства з метою упорядкування документального фіксування фактів господарського життя підприємства затверджує перелік посадових осіб, яких він наділяє правом давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій з видавання особливо споживаних дефіцитних дорогих товарів і цінностей, бланків суворого обліку, має бути обмежено.

Для уточнення переліку посадових осіб, які здійснюють факти господарського життя підприємства, а отже, їх документування з метою упорядкування переліку здійснюваних господарських операцій і строків їх оформлення первинними документами в різних службах або одержання від інших підприємств та передавання їх на обробку до бухгалтерії, керівник підприємства затверджує графік документообігу.

Документообіг (*рос.*: документооборот; *англ.*: document turnover) – це рух документів між їх укладачами та виконавцями по інформаційних технологічних ланцюжках [4, с. 322].

В аудиторському словнику за ред. В. Соколова документообіг визначається як обіг документів усередині компанії, певним чином регулюється її керівником [11, с. 37].

Згідно з визначенням, що наведено в словнику бухгалтера та аудитора за ред. Я. Ковторєва поняття «документообіг» – це рух документів від моменту їх складання або одержання від інших підприємств до використання для бухгалтерських записів і подальшого передавання до архіву [6, с. 59].

У термінологічному словнику з обліку і аудиту за ред. А. Завгороднього, Г. Вознюк та Г. Партин поняття «документооборот» визначається як рух документів від моменту їх складання до передавання в архів [12, с. 186].

На думку Т. Бутинець, «документообіг – це організована система створення, перевірки, обробки і реєстрації всіх бухгалтерських документів від моменту їх складання до передачі в архів після запису в облікових

регістрах, а процес документування – сукупність технічних і методичних прийомів для створення документа» [13, с. 8]. Також Т. Бутинець наводить поняття «документопотік» (*рос.*: документопоток; *англ.*: flow of documents), під яким розуміє сукупність операцій, пов'язаних з передаванням даних, зафіксованих на певних носіях облікової інформації, з одного робочого місця на інше [15, с. 209].

Графік документообігу оформлюють у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і строків виконання робіт. Графік має забезпечувати оптимальну (мінімальну) кількість підрозділів і виконавців, через які має проходити (опрацьовуватися) кожний первинний документ, визначити мінімальний строк його перебування в підрозділі, сприяти своєчасному нарахуванню виплат працівникам, складанню бухгалтерської (фінансової, статистичної, податкової та внутрішньогосподарської (управлінської) звітності).

Кожному виконавцю слід видати витяг із графіка документообігу, в якому наведено перелік документів, що належать до функціональних обов'язків виконавця, строки їх подання та підрозділи підприємства до яких подаються первинні документи. Відповідальність за несвоєчасне та неякісне складання документів, передавання їх у встановлені графіком документообігу строки для відображення у бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи.

Згідно з п. 6 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9] керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення й подання до обліку первинних документів.

Ми погоджуємося з думкою С. Кузнецової, що ефективність організації процесу документування облікової інформації забезпечується впровадженням та використанням єдиного підходу щодо його побудови [16, с. 57].

Як об'єднавчий ґрунтовний підхід, що зумовлює організацію процесу документування обліково-звітної інформації та визначає відповідні організаційні принципи в межах будь-якого суб'єкта господарювання, нами запропоновано розглядати синергетичний підхід, під яким розуміють зростання ефективності процесу документування обліково-звітної інформації в результаті інтеграції окремих складових процесу документування в єдиній інформаційній системі підприємства.

Безперечною перевагою синергізму є підвищення ефективності обліково-звітної інформації за кількісною та якісною ознаками внаслідок системної організації процесу документування на всіх стадіях облікового процесу за всіма сегментами та напрямками діяльності в загальній системі управління.

Організацію процесу документування потрібно формувати на загальних принципах, дотримання яких забезпечить упорядкованість руху обліково-звітної інформації, її узгодженість та визначений рівень якості.

У вітчизняній практиці бухгалтерського обліку для обліку фактів господарського життя підприємства використовують великий перелік різноманітних первинних документів, затверджених міністерствами та відомствами як типові форми за такими ділянками обліку:

– облік основних засобів – наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» № 352 від 29.12.1995 р.;

– облік малоцінних та швидкозношуваних предметів – наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів» № 145 від 22.05.1996 р.;

– облік сировини та матеріалів – наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» № 193 від 21.06.1996 р.;

– облік бланків суворої звітності – наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку бланків суворої звітності» № 67 від 11.03.1996 р.;

– облік робочого часу та заробітної плати працівників – наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» № 489 від 05.12.2008 р.;

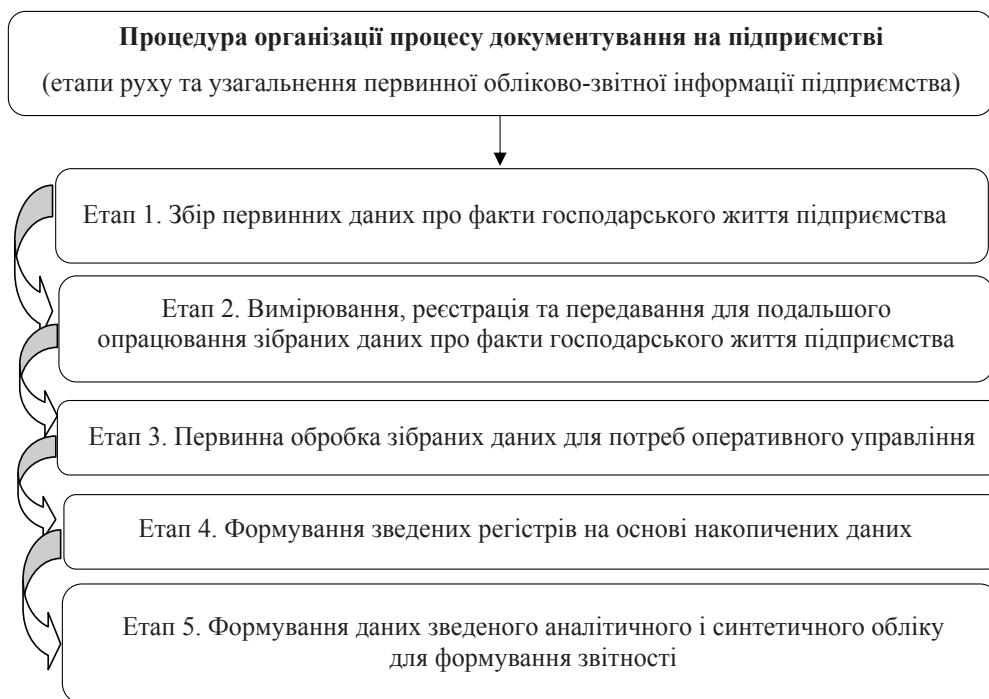


Рис. 1. Етапи організації процесу документування на підприємстві

– облік утримання та використання автотранспорту – наказ Міністерства статистики та Міністерства транспорту України «Про затвердження типових форм первинного обліку роботи вантажного

автомобіля» № 488/346 від 29.12.1995 р. та наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження типової форми первинного обліку роботи службового легкового автомобіля та Інструкції про порядок її застосування» № 74 від 17.02.1998 р.;

– облік результатів інвентаризації – наказ Державного комітету статистики СРСР «Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій» № 241 від 28.12.1989 р.;

– облік прав інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів – наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» № 732 від 22.11.2004 р.

Залежно від інформаційних потреб системи управління підприємством нами виділено такі етапи документування фактів господарського життя підприємства для відображення на рахунках бухгалтерського обліку, що буде основою для формування бухгалтерської (фінансової, внутрішньогосподарської (управлінської), податкової, статистичної звітності (рис. 1).

Таким чином, визначено, що первинні документи є складовою обліково-звітної інформації. Встановлено, що у вітчизняній практиці для ведення бухгалтерського обліку для відображення фактів господарського життя підприємства використовують великий перелік типових форм первинних документів. Проте на сьогодні для реєстрації деяких фактів господарського життя підприємства (облік векселів, представницьких витрат, службових поїздок працівників, канцелярських товарів, виплати заробітної плати на карткові рахунки працівників, зворотної тари підприємства, інвентаризація резервів (забезпечень), інвентаризація витрат майбутніх періодів тощо) типові форми первинних документів відсутні. Тому в подальшому перспективним дослідженням буде розробка типових форм первинних документів підприємств. Виділено також основні етапи організації процесу документування на підприємстві.

Список використаної літератури

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

2. Закон України «Про інформацію» від 02 жовтня 1992 року № 2657-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2657-12>

3. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП Рута, 2005. – 528 с.

4. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і доп.) / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К., Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.

5. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець. – Вид. 2-ге, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.

6. Словник бухгалтера та аудитора / В. Пантелеєв, О. Сніжко; за ред. Я. Ковторєва. – Харків: Фактор, 2009. – 352 с.

7. Економічна енциклопедія: у 3 т. Т. 2 / редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) [та ін.]. – К.: Видавничий центр «Академія», 2001. – 848 с.
8. Палий В.Ф. Теорія бухгалтерського учета: сучасні проблеми: монографія / В.Ф. Палий. – М.: Бухгалтерський учет, 2007. – 88 с.
9. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
10. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджено наказом № 88 від 24 травня 1995 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>
11. Аудиторський словарь / С.М. Бычкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов и др.; под ред. В.Я. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
12. Облік і аудит: Термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Львів: Центр Європи, 2002. – 671 с.
13. Бутинець Т.А. Документування в системі бухгалтерського обліку: теорія і методологія: автореферат дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т.А. Бутинець. – К., 2001. – 21 с.
14. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
15. Бутинець Т.А. Документування господарських фактів: теорія, методологія, комп'ютеризація: монографія / Т.А. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 412 с.
16. Кузнецова С.А. Організація облікової інформації в управлінні діяльності суб'єктів господарювання: монографія / С.А. Кузнецова. – Мелітополь: «Видавничий будинок ММД», 2008. – 224 с.

В статье рассмотрены первичные документы как составляющие учетно-отчетной информации предприятия. Проанализированы действующие нормативно-правовые акты, регламентирующие составление типовых форм первичных документов на предприятии. Выделены этапы организации процесса документирования на предприятии.

Ключевые слова: *документи, первичные документы, учет, первичный учет, документирование, учетно-отчетная информация, составляющая, реквизиты, документооборот, документопоток, график документооборота.*

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.

Key words: *documents, primary documents, accounting, primary accounting, documentation, accounting and reporting information, component, details, workflow, flow of documents, schedule of documents.*

Надійшло 21.01.2013.