

Н. О. Пронь, аспірант кафедри обліку підприємницької діяльності, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ПОНЯТТЯ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ ТА ВИМОГИ ДО ЇХ ОФОРМЛЕННЯ

АНОТАЦІЯ. У статті проаналізовано визначення поняття «первинні документи», що зазначені в нормативних та законодавчих актах України, та надано пропозиції щодо їх вдосконалення. Також розглянуто існуючі класифікації реквізитів первинних документів та запропоновано нову спільну для електронних та паперових документів.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: документування, первинний документ, електронний документ, електронний підпис, факсиміле, позначка часу.

АННОТАЦИЯ. В статье проанализированы определения понятий «первичные документы», что указаны в нормативных и законодательных актах Украины, и предложено предложение относительно их усовершенствования. Также рассмотрены существующие классификации реквизитов первичных документов и предложено новую общую для электронных и бумажных документов.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: документирование, первичный документ, электронный документ, электронная подпись, факсимиле, отметка времени.

ABSTRACT. The article analyzes the definition of «primary documents» referred in normative and legislative acts of Ukraine and offered the most complete new definition. Also the existing classification details of primary documents and details of proposed new common for electronic and paper documents.

KEY WORDS: documentation, primary document, electronic document, digital signature, facsimile, time mark.

Документування є першим етапом бухгалтерського обліку, тому від його якості, достовірності, повноти та оперативності залежить наступний процес обліку. В умовах використання комп'ютерної техніки та мережі Інтернет значно змінились вимоги до документів, а більшість нормативно-правових актів, що регулюють документування господарських операцій та документообіг, були складені в умовах переходу до ринкових умов (перша половина 90-х років ХХ ст.), тому їх потрібно доповнити з урахуванням вимог сучасності.

Дослідженням цієї проблеми займалися низка зарубіжних авторів і українських учених, зокрема М. Білуга, Т. Бутинець, І. Курташова, Т. Мельник, А. Ніколашин, А. Шпірко, А. Прокопенко, М. Цивін, А. Фурманюк, О. Кішка, С. Головань, А. Гринович, В. Муравський та ін. Але на даний момент питання первин-

них документів залишилось недостатньо розглянутим. Тому основними завданнями даної статті є:

— проаналізувати визначення поняття «первинні документи», що наводяться в нормативно-законодавчій базі України, та надати пропозиції щодо їх вдосконалення;

— дослідити вимоги до реквізитів первинних документів (паперових та електронних) в Україні та за кордоном, розробити пропозиції щодо вдосконалення класифікації реквізитів та обґрунтувати їх.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Слід відмітити, що різні нормативно-законодавчі акти по різному дають визначення первинних документів (табл. 1).

Проаналізувавши нормативно-законодавчі акти України, можна зробити висновок, що кожне з визначень, зазначених вище, характеризує лише частину поняття «первинний документ». Тому, найповнішим визначенням первинного документа є таке: Первинний документ — 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 бухгалтерського обліку та відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

**ПОНЯТТЯ «ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ»
У РІЗНИХ НОРМАТИВНО-ЗАКОНОДАВЧИХ АКТАХ**

№ з/п	Нормативно-законодавчий акт	Визначення
1	ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (ст. 1)	Первинний документ — документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення
2	ЗУ «Про інформацію» (ст. 27)	Первинний документ — це документ, що містить у собі вихідну інформацію
3	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	Первинні документи — це письмові свідоцтва, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення
		Первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення

№ з/п	Нормативно-законодавчий акт	Визначення
4	Порядок складання розрахунку податку на прибуток нерезидента, що проводить діяльність на території України через постійне представництво	Первинні документи — це письмові свідоцтва, що підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та довіренності адміністрації (власника) на їх проведення
5	Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України.	Підставою для бухгалтерського обліку операцій банку є первинні документи, які фіксують факти здійснення цих операцій
6	Положення про організацію операційної діяльності в банках України	Первинний документ — документ, який містить відомості про операцію та підтверджує її здійснення Підставою для відображення операцій за балансовими та/або позабалансовими рахунками бухгалтерського обліку є первинні документи
7	Правила ведення нотаріального діловодства	Первинні документи — документи, що фіксують факт виконання господарських операцій і є підставою для записів у реєстрах бухгалтерського обліку та податкових записях (касові, банківські документи, повідомлення банків, акти про приймання, здавання і списання майна., матеріалів, квитанції і накладні з обліку товарно-матеріальних цінностей, авансові звіти тощо)

Даний етап розвитку економіки пов'язаний з поступовим впровадженням електронних документів та електронного документообігу. Електронний документообіг має безліч переваг перед паперовим, основні з них: швидкість надходження документів до адресатів, зручність редагування і архівації документів тощо. Оскільки перехід до електронного документообігу в Україні відбувається повільними темпами, необхідно доповнити нормативно-правову базу таким чином, щоб було можливим паралельне використання електронних та паперових документів.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» основною вимогою до первинних документів є наявність обов'язкових реквізитів. Різні автори по різному класифікують реквізити документів. А. О. Ніколашин пропонує виділити такі три основні групи реквізитів електронного документа: стандартні обо-

в'язкові реквізити (тип документа, місце виникнення, його автор, реєстраційні номери документа, строк виконання, рівень доступу тощо), позначки про зміни та доповнення документа, електронний підпис [2, с. 13]. Дана класифікація є неточною, адже електронний підпис також входить до обов'язкових реквізитів документів.

Більш доцільною є класифікація реквізитів первинних документів загальна для електронних і паперових первинних документів, адже їх призначення однакове і вони містять однакову інформацію (рис. 1).

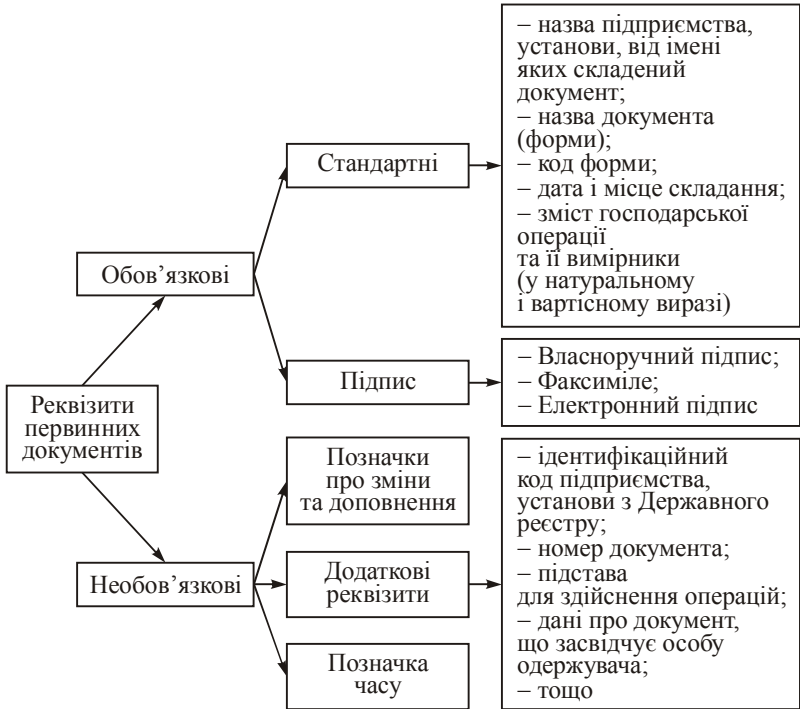


Рис 1. Класифікація реквізитів первинних документів

Обов'язкові реквізити — такі реквізити, які обов'язково повинні міститися на первинних документах (на паперових і машинозчитуваних носіях інформації) для надання їм юридичної сили та доказовості. При застосуванні засобів обчислювальної та іншої оргтехніки реквізити можуть бути зафіксовані у вигляді коду. Обов'язкові реквізити законодавчо визначені та зазначені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» і Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку затвер-

джене наказом Міністерства фінансів України № 88 Первинні документи, які не містять обов'язкових реквізитів, є недійсними і не можуть бути підставою для бухгалтерського обліку. Обов'язкові реквізити поділяються на стандартні та підпис.

Стандартні реквізити первинних документів — такі реквізити, що містять загальну інформацію про зміст господарської операції, здійснення якої підтверджує даний первинний документ. До стандартних реквізитів слід віднести: назву документа (форми), дату і місце складання, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції, посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

Підпис — це обов'язковий реквізит, який дає змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Згідно ст. 2.5 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку документ може бути підписаний особисто, із застосуванням факсиміле, штампу, символу або іншим механічним чи електронним способом посвідчення. Саме тому необхідно виділити 3 види підпису: власноручний підпис, факсиміле та електронний підпис (для електронних документів).

Власноручний підпис — прізвище або ініціали, написані власноручно під текстом чи малюнком, як свідчення авторства.

Наступним видом підпису є факсиміле. В нормативних документи не дається визначення поняття «факсиміле», тому скористаємось визначенням, зазначеним у Великому тлумачному словнику сучасної української мови: Факсиміле — кліше, печатка, за допомогою яких можна багаторазово відтворювати власноручний підпис. Іншими словами, це аналог власноручного підпису. Частина 3 ст. 207 Цивільного кодексу передбачає, що використання при вчиненні правочинів факсимільного відтворення підпису за допомогою засобів механічного або іншого копіювання, електронно-числового підпису або іншого аналога власноручного підпису допускається у випадках, встановлених законом, іншими актами цивільного законодавства, або за письмовою згодою сторін, у якій мають міститися зразки відповідного аналога їхніх власноручних підписів. Слід відмітити, що факсиміле та власноручний підпис не є рівноцінними. У незначній кількості випадків використання факсиміле замість власноручного особистого підпису допускається у спосіб, передбачений законом. Використання факсимільного відтворення підпису у випадках, коли це прямо не є дозволенним законодавством, може стати підставою для оспорення факту дійсності документа, засвідченого в такий спосіб [4].

Електронний підпис є обов'язковим реквізитом електронного документа, який використовується для ідентифікації автора та/або підписувача електронного документа іншими суб'єктами електронного документообігу [5]. Його використання регулюється Законом України «Про електронний цифровий підпис».

Електронний цифровий підпис — вид електронного підпису, отриманого за результатом криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або логічно з ним поєднується і дає змогу підтвердити його цілісність та ідентифікувати підписувача. Електронний цифровий підпис накладається за допомогою особистого ключа та перевіряється за допомогою відкритого ключа [6]. Електронний цифровий підпис за правовим статусом прирівнюється до власноручного підпису (печатки) у разі, якщо:

- його підтверджено з використанням посиленого сертифіката ключа за допомогою надійних засобів цифрового підпису;

- під час перевірки використовувався посилений сертифікат ключа, чинний на момент накладення електронного цифрового підпису;

- особистий ключ підписувача відповідає відкритому ключу, зазначеному в сертифікаті.

Необов'язкові реквізити — це такі реквізити, що надають додаткову інформацію та можуть міститися в первинних документах. До необов'язкових реквізитів відносяться: позначки про зміни та доповнення, позначка часу та додаткові реквізити.

Позначки про зміни та доповнення документа. Ці реквізити є надзвичайно важливими для електронних документів адже візуально довести зміни в електронних документах набагато складніше ніж у паперових. Такі позначки дозволяють юридично підтвердити будь-які зміни чи доповнення документів. У них повинні міститися такі дані: ПІБ осіб, код та їхні посади, що вносили зміни чи доповнення в документ протягом усього терміну зберігання, дати та час зміни, інформація про те, що саме було змінено чи доповнено.

Позначка часу — сукупність електронних даних, створена за допомогою технічних засобів та засвідчена електронним цифровим підписом центру сертифікації ключів, яка підтверджує наявність електронного документа (електронних даних) на певний момент часу [7]. Використання позначки часу в електронних документах регулюється Постановою про затвердження Порядку засвідчення наявності електронного документа (електронних даних) на певний момент часу. Згідно даної постанови можна добровільно скористатися послугою фіксування часу.

Послуги фіксування години надаються акредитованими центрами сертифікації ключів. Час, який використовується в позначці часу, встановлюється надійним засобом електронного цифрового підпису за київським часом на момент її формування, який синхронізований із Всесвітнім координованим часом (UTC) з точністю до однієї секунди. У процесі фіксування часу позначка часу додається або логічно поєднується з електронними даними таким чином, щоб була виключена можливість вносити до них зміни із збереженням позначки часу після надання послуги фіксування часу.

У міжнародній практиці час створення електронного документу підлягає обов'язковому фіксуванню. Було б доцільно перейняти зарубіжний досвід і зробити позначку часу створення документу обов'язковим реквізитом. Таке нововведення допоможе запобігти підробок документів та допоможе у вирішенні суперечок з приводу достовірності даних.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити. Додаткові реквізити — реквізити, що містять уточнюючу інформацію про господарську операцію, здійснення якої підтверджує даний первинний документ. До них відносяться: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Найбільш повним визначенням первинного документа є таке: Первинний документ — 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 бухгалтерського обліку та відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Найзручнішою є класифікація реквізитів, загальна для електронних і паперових документів, згідно з якою реквізити поділяються на обов'язкові та необов'язкові.

Обов'язкові реквізити — такі реквізити, які обов'язково повинні міститися на первинних документах для надання їм юридичної сили та доказовості. Вони поділяються на стандартні (назву документа (форми); дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції) та підпис (власноручний підпис, факсиміле, електронний підпис).

Необов'язкові реквізити — це такі реквізити, що надають додаткову інформацію та можуть міститися в первинних документах. До них відносяться: позначки про зміни та доповнення, по-

значка часу та додаткові реквізити (ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо).

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» № 996-XIV від 16.07.1999 р.

2. *Ніколашин А. О.* Побудова системи облікової інформації в сільськогосподарських підприємствах в умовах комп'ютеризації: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.2009 / Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки» УААН. — К., 2008. — 20 с.

3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88.

4. *Задорожній Р. Г.* Факсиміле — підпис чи аналог підпису? — <http://www.kapitalizator.com/faksymile-pidpys-chy-analoh-pidpysu>

5. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» № 851-IV від 22.05.2003 р.

6. Закон України «Про електронний цифровий підпис» № 852-IV від 22.05.2003 р.

7. Порядок засвідчення наявності електронного документа (електронних даних) на певний момент часу: Затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 26.05.2004 № 680.

Стаття надійшла до редакції 15.12. 2010 р.

УДК 657.471

А. І. Радченя, аспірант кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ВИРОБЛЕНОЇ ПРОДУКЦІЇ ЯК СКЛADOVA ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

АНОТАЦІЯ. У статті розкрито важливість калькулювання в господарській діяльності підприємства, сутність калькулювання як складової обліку витрат виробництва, вказані відмінності між калькулювання та калькуляцією.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: калькулювання, калькуляція, облік витрат виробництва, собівартість виробленої продукції.