

БУХГАЛТЕРСЬКІ ДОКУМЕНТИ: НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТЬ

Особливістю бухгалтерського обліку є суцільне та безперервне спостереження за всіма господарськими операціями, що здійснюються на підприємстві. Для забезпечення такого спостереження кожна господарську операцію обов'язково фіксують у відповідному первинному документі.

Розвиток господарських зав'язків України в умовах ринку значно розширює кількість користувачів обліковою і звітною інформацією. З іншого боку, сьогодні висувуються ще більш жорстокі вимоги до об'єктивності та чинності наданої користувачам інформації. Початковим кроком здійснення бухгалтерських записів є реєстрація фактів господарського життя, а саме складання первинних документів. Слід додати, що первинні документи є головною складовою не тільки у системі бухгалтерського обліку, але й в процесі здійснення економічного аналізу діяльності суб'єкта господарювання, при прийнятті управлінських рішень, проведенні ревізій, податкових та аудиторських перевірок тощо. Інформація для всіх цілей формується на основі даних, які містяться у первинних документах, і в результаті процесів збору, групування та обробки вона задовольняє потреби користувачів бухгалтерського обліку. Тому, вважаємо, що на сьогодні, актуальним є чітке визначення теоретичної бази досліджень у напрямі документування фактів господарського життя на підприємстві.

Питанням первинної облікової реєстрації свого часу приділялося достатньо уваги. Видавалися збірки первинних облікових документів із методологією їх заповнення, які були настільною книгою кожного обліковця [1, с. 123]. За останні роки подібні видання практично відсутні. На наш погляд, на увагу заслуговують посібник Г. Кім [2] та монографія К. Вольської [3]. Віддаючи належне розробкам вищезазначених науковців, автор вважає за необхідне обґрунтування понять «документ», «первинний документ», «бухгалтерський документ».

В різних літературних джерелах наводяться різні трактування зазначених

понять, що, в свою чергу, призводить до підвищення суб'єктивного сприйняття цих термінів дослідниками і науковцями.

Вважаємо за необхідне спочатку дати визначення терміну «документ». Документ (лат. *dokumentum*) буквально означає свідоцтво, доказ. Відносини щодо створення, збирання, одержання, зберігання, використання, поширення, охорони, захисту інформації регулюється Законом України «Про інформацію». Згідно з цим Законом, документ – матеріальний носій, що містить інформацію, основними функціями якого є її збереження та передавання у часі та просторі [4].

У поняття «документ» у різних галузях науки вкладається різне значення. Так, наприклад, у правознавстві – це форма посвідчення юридичних фактів; у процесуальному праві термін «документ» розуміється як вид джерела доказу; в інформатиці – носій інформації.

Е.Р. Россінська визначає документ як «письмове свідоцтво, доказ певної дії» [5, с. 69]. Натомість В.І. Подольський та Н.С. Макарова дають наступне визначення документу, – «... зафіксована на матеріальному носії інформація з реквізитами, які дозволяють її ідентифікувати» [6, с. 17]. М.С. Пушкар визначає документ як систему закономірно пов'язаних елементів, які становлять цілісне утворення або єдність [7, с. 271]. Інші визначення поняття «документ» наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Визначення поняття «документ» в різних літературних джерелах

Автор	Визначення
Балибардина І.Г. [8, с. 16]	зафіксована на матеріальному носії інформація з реквізитами, які дозволяють її ідентифікувати
Дубонос Е.С. [9, с. 75]	письмове свідчення законності і реальності здійсненої господарської операції
Кеворкова Ж.А. [10, с. 21]	це 1) матеріальний носій інформації, призначений для її обробки і передачі у часі та просторі; 2) письмове свідоцтво (доказ) здійснення факту господарської діяльності або права на його здійснення
Мальшко А.А. [11, с. 20]	це письмове свідоцтво законності і реальності здійсненої господарської операції. У той самий час документи є доказами здійснення економічних злочинів, а в ряді випадків – злочинів загально кримінальної спрямованості
Подольський В.І. [6, с. 17]	це результат документування, тобто зафіксована на матеріальному носії інформація з реквізитами, які дозволяють її ідентифікувати
Попова Л.В. [12, с. 59]	з точки зору судово-бухгалтерської експертизи, документ – це письмовий акт, який містить визначені реквізити та відображає господарські операції та інші факти, з якими закон пов'язує настання економіко-правових наслідків. Це носій як економічної, так і юридичної інформації, яка представляє собою відомості про

	рух товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та інших ресурсів організації, тобто в документах відображається динаміка власності
Снитко М.А. [13, с. 146]	письмове свідоцтво про факт здійснення господарської операції та об'єм тих засобів, стан яких змінився при її здійсненні

До документів на підприємстві можуть відноситися організаційно-розпорядчі документи, накази керівника, реєстри обліку, внутрішні форми звітності, певні відомості, тощо, але саме у первинних документах реєструється здійснення будь-якого факту господарського життя, який призводить до змін у балансі підприємства.

Для визначення сутності первинного документу розглянуто наукову та довідкову літературу (табл. 2).

Таблиця 2

Визначення поняття «первинний документ» в різних літературних джерелах

Автор	Визначення
Агеева Ю.Б. Агеева А.Б. [14, с. 103]	виправдовувальні документи, якими оформлюються усі господарські операції, які здійснюються організацією
Азрилиян А.Н. [15, с. 97]	документ, який служить підставою для відображення записів в облікових реєстрах, належно оформлений
Білуха М.Т. [16, с. 108]	це письмова фіксація достовірності виконання господарської операції, складений у момент її здійснення, який має обов'язкові реквізити, встановлені нормативними актами, що надають їм юридичної сили; підписаний особами, які дали дозвіл на її виконання, та безпосередніми виконавцями
Власова В.М. [17]	письмове свідоцтво про здійснення господарської операції, що має юридичну силу і не потребує подальших роз'яснень і деталізації
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [18]	це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення
Завгородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партич Г.О. [19, с. 182]	документ, що містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення
Каштанова І.А. [20, с. 25]	письмові акти, які фіксують здійснені господарські операції відповідно до вимог законодавства
Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устинко О.А., Юрій С.І. [21, с. 71]	документ, який складається в період проведення господарської операції і підтверджує факт її здійснення
Сауткин І.В. [22, с. 21]	письмові акти, які фіксують здійснені господарські операції відповідно до вимог нормативних актів
Савченко В.Я. [23, с. 104]	джерелами інформації для аудитора є ... дані первинних документів, у яких відображається зміст відповідних господарських операцій чи первинних звітів, де містяться узагальнюючі дані про об'єкт контролю за певний період...

В результаті опрацювання літературних джерел бачимо, що відносно понять «документ» та «первинний документ» сформувалося досить стійке бачення. Проте можна виділити декілька відмінних підходів до трактування даного терміну, – в одних джерелах зазначається, що за допомогою первинного документу реєструється факти господарського життя, а в інших – господарська операція. Вважаємо, що дані поняття потрібно чітко розрізняти, адже господарською операцією є задокументований факт господарського життя, який призводить до змін у балансі. Визначення первинного документу може варіюватися залежно від даних, які він містить, а також від інформації, яку отримує користувач в результаті обробки та вилучення необхідних йому даних.

Наступним ключовим поняттям, що підлягає дослідженню, є бухгалтерський документ, підходи до трактування якого наведено в табл. 3.

Таблиця 3

Визначення поняття «бухгалтерський документ» в різних літературних джерелах

Автор	Визначення
Бородин В.В. [24, с. 3]	є письмовим розпорядженням на здійснення господарських операцій або письмове підтвердження дійсного здійснення цих операцій □
Бутинець Ф.Ф. [25, с. 55]	письмове свідцтво (доказ) факту здійснення господарської операції або права на її здійснення
Завгородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партич Г.О. [19, с. 181]	письмове підтвердження про здійснення господарської операції, інформація щодо якої підлягає відображенню на бухгалтерських рахунках
Сауткин И.В. [26, с. 20]	це письмові свідцтва, які підтверджують право на здійснення господарських операцій або самі факти на їх здійснення
Сокольчик Т.П. [27, с. 46]	письмове підтвердження здійсненої господарської операції або дозвіл на її здійснення

Як видно з табл. 2, 3, визначення поняття первинного та бухгалтерського документу у різних літературних джерелах, по суті, є ідентичними. Але ми вважаємо, що до бухгалтерських документів також відносяться облікові реєстри та форми звітності, різноманітні внутрішні форми документів, які безпосередньо не є свідченнями (доказами) здійснення факту господарського життя. Тому, на нашу думку, більш повним визначенням облікових документів є сукупність первинних документів, облікових реєстрів та форм звітності, які забезпечують виконання функцій бухгалтерського обліку.

Саме первинними документами розпочинається обліковий цикл підприємства й тільки вони є джерелом для формування звітності та прийняття управлінських рішень. Уточнення трактування ключових понять процесу документування дозволяє уникнути неконвенційної термінології та неоднозначності трактування базових понять в термінологічно-категоріальному апараті бухгалтерського обліку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Виноградова М.О. Первинне документування – актуальне питання сьогодення / М.О. Виноградова // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія «Економічні науки». – 2009. – № 2 (33). – С. 122–127.
2. Кім Г.В. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. / Ю. Г. Кім. – К.: «Центр учбової літератури», 2014. - 600 с.
3. Вольська К.О. Бухгалтерське документування як підсистема та бізнес- процес в управлінській системі підприємства: [монографія] // Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ. – Т. 1 / за заг. ред. [із передм.] С.Ф. Легенчука. – Житомир: ЖДТУ, 2014. – С. 41-74.
4. Про інформацію: Закон України від 13.11.1992 р. № 2658-ХІІ (із змінами і доповненнями) // База даних інформаційно-правової системи «ЛІГА». [Електрон. ресурс]. Спосіб доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T265700.html.
5. Судебно-бухгалтерская экспертиза: [учеб. пособие для студентов вузов] / [Е.Р. Россинская и др.]; под ред. Е.Р. Россинской, Н.Д. Эриашвили. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 351 с.
6. Подольский В.И. Аудит первинного учета предприятий: [практик. пособие] / В.И. Подольский, Н.С. Макарова – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 173 с.
7. Пушкар М.С. Розробка систем обліку: [навч. посібник] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 198 с.
8. Балибардина И.Г. Документоведение и документационное обеспечение управления: [учеб.-методич. пособие] / И.Г. Балибардина. – Волгоград: Изд-во олГУ, 2002. – 77 с.

9. Дубонос Е.С. Судебная бухгалтерия: [учебно-практич. пособие] / Е.С. Дубонос. – М.: Книжный мир, 2006. – 252 с.
10. Кеворкова Ж.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: [учеб. пособие] / Ж.А. Кеворкова, А.А. Савин – М.: Вузовский учебник, 2007. – 129 с.
11. Малышко А.А. Судебная бухгалтерия: курс интенсив. подгот. / А.А. Малышко, Л.Д. Соловьева. – Минск: ТетраСистемс, 2008. – 272 с.
12. Попова Л.В. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза: [учеб. пособие] / Л.В. Попова, Н.А. Шибаева, Р.Е. Исакова – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2003. – 192 с.
13. Снитко М.А. Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособие] / М.А. Снитко. – Мн.: Мисанта, 1996. – 263 с., с. 146.
14. Агеева Ю.Б. Экономический словарь (для бухгалтера, аудитора, директора) / Ю.Б. Агеева, А.Б. Агеева – М.: РедСо – Бератор-Пабблишинг, 2006. – 256 с.
15. Большой бухгалтерский словарь / Под. ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
16. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: [підручник]. – К.: Видавнича компанія «Воля». – 2004. – 656 с.
17. Власова В.М. Первичные документы – основа финансовой отчетности / В.М. Власова. – 2-е изд., перераб. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 384 с.
18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями) // База даних інформаційно-правової системи «ЛІГА». [Електрон. ресурс]. Спосіб доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
19. Завгородній А.Г. Облік і аудит: [термінологічний словник] / А.Г. Завгородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин – Львів: «Центр Європи», 2002. – 671 с.
20. Каштанова И.А. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие для студентов специальности «Правоведение» учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / И.А. Каштанова. – Минск: ИВЦ Минфина, 2006. – 132 с.
21. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник / [Мочерний С.В. та ін.]; за ред. С.В. Мочерного. – У 2 томах. – Львів: Світ, 2006. – Т. 2. – 568 с.

22. Сауткин И.В. Судебная бухгалтерия: ответы на экзаменац. вопр. – Минск.: ТетраСистемс, 2008. – 96 с.
23. Савченко В.Я. Аудит: [навч. посібник] / В.Я. Савченко. – [вид. 2-ге, без змін]. – К.: КНЕУ, 2009. – 324 с.
24. Бородина В.В. Документирование в бухгалтерском учете: [учеб. пособие] / В.В. Бородина. – М.: ИД “ФОРУМ”: ИНФРА-М, 2008. – 304 с.
25. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студ. спец-сті 7.050106 “Облік і аудит” ВНЗ]. – [3-тє вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 444 с.
26. Сауткин И.В. Судебная бухгалтерия: ответы на экзаменац. вопр. / И.В. Сауткин. – Минск.: ТетраСистемс, 2008. – 96 с.
27. Сокольчик Т.П. Бухгалтерский учет и аудит: [пособие] / Т.П. Сокольчик, В.Н. Градусова, Е.Г. Кобзик; под общ. ред. Т.П. Сокольчик. – Мн.: Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь, 2009. – 251 с.