

ТИПОЛОГІЯ* ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ В МЕЖАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розглянуто підходи до класифікування документів в бухгалтерському обліку та у документознавстві. Проаналізовано існуючі класифікації документів в бухгалтерському обліку, в результаті чого виявлено їх застарілість та необхідність адаптування до сучасних умов економіки

Постановка проблеми. Правильна класифікація є передумовою ефективної організації процесів документування на підприємстві. На сьогодні існує безліч підходів до класифікування документів, зокрема у документології, юридичних науках, як і в бухгалтерському обліку. В умовах швидкого розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій поширення набули електронні документи, що суттєво змінило організацію бухгалтерського обліку в розрізі документообороту. Також актуальними є питання щодо визнання доказами у суді первинних документів бухгалтерського оформлення, зокрема довідок та розрахунків бухгалтерії, які часто не мають усіх обов'язкових реквізитів та неправильно оформлені, проте вони є підставою для відображення операцій в бухгалтерському обліку. Слід зазначити, що класифікація документів у межах бухгалтерського обліку часто містить класифікаційні ознаки інших наук.

Мета дослідження. Розмежування та обґрунтування необхідності окремих класифікаційних ознак та видів первинних документів в бухгалтерському обліку, а також визначення проблемних питань, які виникають на практиці щодо окремих видів первинних документів та надання пропозицій щодо їх вирішення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження класифікації документів у ХХ ст. в бухгалтерському обліку висвітлені у працях таких науковців як

М. Белоусов (1955 р.), А. Бикова (1962 р.), Ф.Ф. Бутинець (1986 р.), А.М. Галаган (1939 р.), Н.В. Дембінський (1957 р.), Н.А. Леонтьев (1956 р.), В.Г. Макаров (1953 р.), П.П. Німчинов (1977 р.), Д.В. Смірнов, В.Г. Танасевич (1964 р.), А.М. Ромашов (1981 р.), І.І. Ємець, В.І. Мітрофанов, М.А. Малюта (1982 р.); у ХХІ ст. – Л.І. Бочкова (2007 р.), Т.А. Бутинець (2001 р.), Л.В. Попова (2003 р.), Н.А. Потомська (2009 р.), Т.П. Сокольчик (2009 р.), С.Г. Чадаєв (2001 р.) та ін. Слід зазначити, що класифікації вищенаведених вчених та науковців у більшості випадків дублюють одна одну, і зважаючи на те, що починаючи з 1926 р. в економіці відбувалися значні зміни, вирішення даного питання майже не знало змін.

У сфері документознавства класифікуванню документів приділяється значна увага, зокрема, зокрема досліджували В.Д. Банасюкевич, В.В. Бездрабко, Ю.І. Палеха, А.М. Сокова, Г.М. Швецова-Водка та ін., які ґрунтовно дослідили етимологію поняття "документ", видів документів тощо. Проте в бухгалтерському обліку залишаються невирішеними питання щодо побудови класифікації документів, пристосованої до умов сучасного розвитку економіки. Як видно з табл. 1, більшість дослідників та науковців дублюють класифікації своїх попередників, в якій починаючи ще з 1926 року і до сьогодні майже нічого не змінилося, на відміну від суттєвих змін в економіці.

Таблиця 1. Класифікація документів в бухгалтерському обліку

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вид первинного документу	Автори, що виділяють відповідні види первинних документів, рік видання
1	2	3	4
	За призначенням	Розпорядчі	М.Т. Білуха (2004 р.), І.В. Сауткін (2008), Т.П. Сокольчик (2009), І.І. Ємець, В.І. Мітрофанов, М.А. Малюта (1982); Д.В. Смірнов, В.Г. Танасевич (1964 р.); В.В. Бородіна (2008 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); В.М. Глібко, О.П. Буцан (2004 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.І. Бочкова (2007 р.); А.А. Малышко (2008 р.); А.М. ромашов (1981 р.); Л.В. Попова (2003 р.); Ж.А. Кеворкова (2007 р.); Н.А. Леонтьев (1956 р.); р.Я. Вейцман (1926 р.); В.Г. Макаров (1975 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.); Е.І. Глейх (1954 р.); П.П. Німчинов (1977); В. Макаров, М. Белоусов (1955 р.); Быкова А. (1962 р.); Галаган А.М. (1939 р.); Дембінський Н.В. (1957 р.); В.Г. Макаров (1953 р.);
		Виправдовувальні	М.Т. Білуха (2004 р.), Т.П. Сокольчик (2009), В.В. Бородіна (2008 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.І. Бочкова (2007 р.); А.А. Малышко (2008 р.); А.М. ромашов (1981 р.); Л.В. Попова (2003 р.); Ж.А. Кеворкова (2007 р.); Н.А. Леонтьев (1956 р.); р.Я. Вейцман (1926 р.); В.Г. Макаров (1975 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.); Е.І. Глейх (1954 р.); П.П. Німчинов (1977); В. Макаров, М. Белоусов (1955 р.); А. Быкова (1962 р.); Н.В. Дембінський (1957 р.);
		Виконуючі (виконавчі)	І.В. Сауткін (2008), Т.П. Сокольчик (2009), І.І. Ємець, В.І. Мітрофанов, М.А. Малюта (1982); Д.В. Смірнов, В.Г. Танасевич (1964 р.); В.В. Бородіна (2008 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); В.М. Глібко, О.П. Буцан (2004 р.); Ж.А. Кеворкова (2007 р.); р.Я. Вейцман (1926 р.); П.П. Німчинов (1977); А. Быкова (1962 р.); А.М. Галаган (1939 р.); Н.В. Дембінський (1957 р.); В.Г. Макаров (1953 р.);
		Розпорядчо-виправдовувальні (Комбіновані)	М.Т. Білуха (2004 р.), І.В. Сауткін (2008), Т.П. Сокольчик (2009), І.І. Ємець, В.І. Мітрофанов, М.А. Малюта (1982); В.В. Бородіна (2008 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); В.М. Глібко, О.П. Буцан (2004 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.І. Бочкова (2007 р.); А.А. Малышко (2008 р.); Л.В. Попова (2003 р.); Ж.А. Кеворкова (2007 р.); Н.А. Леонтьев (1956 р.); В.Г. Макаров (1975 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.); В. Макаров, М. Белоусов (1955 р.); А. Быкова (1962 р.); А.М. Галаган (1939 р.); В.Г. Макаров (1953 р.);
		Бухгалтерського (облікового) оформлення	М.Т. Білуха (2004 р.), І.В. Сауткін (2008), Т.П. Сокольчик (2009), І.І. Ємець, В.І. Мітрофанов, М.А. Малюта (1982); В.В. Бородіна (2008 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); В.М. Глібко, О.П. Буцан (2004 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.І. Бочкова (2007 р.); А.А. Малышко (2008 р.); Ж.А. Кеворкова (2007 р.); Н.А. Леонтьев (1956 р.); В.Г. Макаров (1975 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.); П.П. Німчинов (1977); В. Макаров, М. Белоусов (1955 р.); А. Быкова (1962 р.); Н.В. Дембінський (1957 р.); В.Г. Макаров (1953 р.);
		Звітні	А.М. Галаган (1939 р.);
1	За юридичною силою	дійсні	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		недійсні	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
2	За ступенем доказів	письмові	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		речові	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)

* У назві статті використано саме слово типологія, а не класифікація первинних документів. Це обґрунтовано тим, що типологія за своїм значенням є значно ширшим поняттям, ніж класифікація. Перше поняття призначене для визначення видів документів, а друге є розділом наукового знання, який визначає типи, види й інші типологічні підрозділи

Продовження таблиці 1

1	2	3	4
	За органами (особами), які створюють документи	видані в межах компетенції видані понад повноваження	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.) Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
3	Залежно від змісту господарських операцій	Грошові Матеріальні Розрахункові Банківські бухгалтерського оформлення планові нормативні адміністративно-управлінські Касові меморіальні	М.Т. Білуха (2004 р.), Т.П. Сокольчик (2009), Ф.Ф. Бутинець (1986 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); Н.А. Леонтьєв (1956 р.); Е.С. Дубоносов (2006 р.); М.Т. Білуха (2004 р.), Т.П. Сокольчик (2009), Ф.Ф. Бутинець (1986 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); Н.А. Леонтьєв (1956 р.); Е.С. Дубоносов (2006 р.); М.Т. Білуха (2004 р.), Т.П. Сокольчик (2009), Ф.Ф. Бутинець (1986 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); Н.А. Леонтьєв (1956 р.); Е.С. Дубоносов (2006 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); Н.А. Леонтьєв (1956 р.); Ф.Ф. Бутинець (1986 р.) Ф.Ф. Бутинець (1986 р.) Ф.Ф. Бутинець (1986 р.) Ф.Ф. Бутинець (1986 р.) А.М. Галаган (1939 р.); А.М. Галаган (1939 р.);
4	За місцем складання	Внутрішні Зовнішні	М.Т. Білуха (2004 р.), І.В. Саулкін (2008), Т.П. Сокольчик (2009), І.І. Ємець, В.І. Мітрофанов, М.А. Малюта (1982), Ф.Ф. Бутинець (1986 р.); Д.В. Смірнов, В.Г. Танасевич (1964 р.), В.В. Бородіна (2008 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); В.М. Глібко, О.П. Бушан (2004 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); А.А. Малышко (2008 р.); Л.В. Попова (2003 р.); С.Г. Чаадаєв (2001 р.); Н.А. Леонтьєв (1956 р.); р.Я. Вейцман (1926 р.); Е.С. Дубоносов (2006 р.); П.П. Німчинов (1977); А. Быкова (1962 р.); А.М. Галаган (1939 р.); М.Т. Білуха (2004 р.), І.В. Саулкін (2008), Т.П. Сокольчик (2009), І.І. Ємець, В.І. Мітрофанов, М.А. Малюта (1982), Ф.Ф. Бутинець (1986 р.); Д.В. Смірнов, В.Г. Танасевич (1964 р.), В.В. Бородіна (2008 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); В.М. Глібко, О.П. Бушан (2004 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); А.А. Малышко (2008 р.); Л.В. Попова (2003 р.); С.Г. Чаадаєв (2001 р.); Н.А. Леонтьєв (1956 р.); р.Я. Вейцман (1926 р.); Е.С. Дубоносов (2006 р.); П.П. Німчинов (1977); А. Быкова (1962 р.); А.М. Галаган (1939 р.);
5	За стабільністю реквізитів передбачається поділ документів за змістом інформації	з постійною інформацією з умовно-постійною інформацією з перемінною інформацією	М.Т. Білуха (2004 р.) М.Т. Білуха (2004 р.) М.Т. Білуха (2004 р.)
6	За способом співставлення	які можна ідентифікувати, які не можна ідентифікувати	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.) Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
7	За представниками	Офіційні неофіційні	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.) Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
8	За способом отримання (по етапах відображення фактів, за об'ємом господарських операцій)	Первинні (одичинні, аналітичні, прості) Вторинні (зведені, синтетичні) Нагромаджувальні Наступні	М.Т. Білуха (2004 р.), Ф.Ф. Бутинець (1986 р.), Т.П. Сокольчик (2009), Д.В. Смірнов, В.Г. Танасевич (1964 р.), В.В. Бородіна (2008 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); В.М. Глібко, О.П. Бушан (2004 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); А.А. Малышко (2008 р.); А.М. ромашов (1981 р.); Л.В. Попова (2003 р.); С.Г. Чаадаєв (2001 р.); Н.А. Леонтьєв (1956 р.); В.Г. Макаров (1975 р.); Е.С. Дубоносов (2006 р.); П.П. Німчинов (1977); В. Макаров, М. Белоусов (1955 р.); А. Быкова (1962 р.); А.М. Галаган (1939 р.); Н.В. Дембінський (1957 р.); В.Г. Макаров (1953 р.); М.Т. Білуха (2004 р.), Ф.Ф. Бутинець (1986 р.), Т.П. Сокольчик (2009), Д.В. Смірнов, В.Г. Танасевич (1964 р.), В.В. Бородіна (2008 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); В.М. Глібко, О.П. Бушан (2004 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); А.А. Малышко (2008 р.); А.М. ромашов (1981 р.); Л.В. Попова (2003 р.); С.Г. Чаадаєв (2001 р.); Н.А. Леонтьєв (1956 р.); В.Г. Макаров (1975 р.); Е.С. Дубоносов (2006 р.); П.П. Німчинов (1977); В. Макаров, М. Белоусов (1955 р.); А. Быкова (1962 р.); А.М. Галаган (1939 р.); Н.В. Дембінський (1957 р.); В.Г. Макаров (1953 р.); П.П. Німчинов (1977); Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
9	За способом фіксації операцій	рукописні машиніписні типографічні звукодокументи фотодокументи виконані на ЕОМ рисунок креслення схеми і т.д. механізованого обліку	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); А.М. ромашов (1981 р.); Е.С. Дубоносов (2006 р.); П.П. Німчинов (1977); Ф.Ф. Бутинець (1986 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); А.М. ромашов (1981 р.); Е.С. Дубоносов (2006 р.); Ф.Ф. Бутинець (1986 р.) Ф.Ф. Бутинець (1986 р.) Ф.Ф. Бутинець (1986 р.) Ф.Ф. Бутинець (1986 р.) Ф.Ф. Бутинець (1986 р.) Ф.Ф. Бутинець (1986 р.) Ф.Ф. Бутинець (1986 р.) А.М. ромашов (1981 р.); П.П. Німчинов (1977);
	За кількістю відображених об'єктів (облікових записів, позицій)	Однопозиційні (одностроковий) Багатопозиційні (багатостроковий)	Т.П. Сокольчик (2009), В.В. Бородіна (2008 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); А.М. ромашов (1981 р.); С.Г. Чаадаєв (2001 р.); Е.С. Дубоносов (2006 р.); А. Быкова (1962 р.); Т.П. Сокольчик (2009), В.В. Бородіна (2008 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); А.М. ромашов (1981 р.); С.Г. Чаадаєв (2001 р.); Е.С. Дубоносов (2006 р.); А. Быкова (1962 р.);
10	За видом носіїв інформації	Паперові Безпаперові	Т.П. Сокольчик (2009), Т.П. Сокольчик (2009),
11	За обсягом інформації	одичинні повторні	І.І. Ємець, В.І. Мітрофанов, М.А. Малюта (1982), І.І. Ємець, В.І. Мітрофанов, М.А. Малюта (1982),
12	По відповідності їх правилам складання	доброякісні недоброякісні	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.); Л.М. Волинець (2005 р.); А.А. Малышко (2008 р.); Г.Г. Мумінова-Савіна (2003 р.); Ж.А. Кеворкова (2007 р.); І.А. Каштанова (2006 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); Е.С. Дубоносов (2006 р.) Ф.Ф. Бутинець (1986 р.); Л.М. Волинець (2005 р.); Л.В. Попова (2003 р.); А.А. Малышко (2008 р.); Г.Г. Мумінова-Савіна (2003 р.); Ж.А. Кеворкова (2007 р.); І.А. Каштанова (2006 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); Е.С. Дубоносов (2006 р.)

Продовження таблиці 1

1	2	3	4
13	За способом використання (за об'ємом відображених операцій)	Разові (індивідуальні)	І.В. Сауткін (2008 р.), Т.П. Сокольчик (2009 р.), І.І. Ємець, В.І. Мітрофанов, М.А. Малюта (1982 р.), В.В. Бородіна (2008 р.), Д.В. Смірнов, В.Г. Танасевич (1964 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); В.М. Глібо, О.П. Буцан (2004 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.І. Бочкова (2007 р.); А.А. Малышко (2008 р.); А.М. ромашов (1981 р.); Л.В. Попова (2003 р.); С.Г. Чаадаев (2001 р.); Н.А. Леонтьев (1956 р.); В.Г. Макаров (1975 р.); Е.С. Дубоносос (2006 р.); Е.І. Глейх (1954 р.); П.П. Німчинов (1977); В. Макаров, М. Белоусов (1955 р.); А. Быкова (1962 р.); Н.В. Дембінський (1957 р.); В.Г. Макаров (1953 р.);
		Накопичувальні (нагромаджені); групові)	І.В. Сауткін (2008), Т.П. Сокольчик (2009), І.І. Ємець, В.І. Мітрофанов, М.А. Малюта (1982 р.), В.В. Бородіна (2008 р.), Д.В. Смірнов, В.Г. Танасевич (1964 р.); Н.А. Потомська (2009 р.); В.М. Глібо, О.П. Буцан (2004 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.І. Бочкова (2007 р.); А.А. Малышко (2008 р.); А.М. ромашов (1981 р.); Л.В. Попова (2003 р.); С.Г. Чаадаев (2001 р.); Н.А. Леонтьев (1956 р.); В.Г. Макаров (1975 р.); Е.С. Дубоносос (2006 р.); Е.І. Глейх (1954 р.); Німчинов П.П. (1977); В. Макаров, М. Белоусов (1955 р.); А. Быкова (1962 р.); Н.В. Дембінський (1957 р.); В.Г. Макаров (1953 р.);
14	За ступенем використання засобів механізації	ті, які повністю заповнюються на машинах	В.В. Бородіна (2008 р.),
		ті, які частково заповнюються на машинах	В.В. Бородіна (2008 р.),
		ті, які заповнюються ручним шляхом	В.В. Бородіна (2008 р.),
15	За бухгалтерською ознакою	документи, що відображають рух активів	Бутинець Т.А. (2001 р.)
		документи, що відображають рух пасивів	
16	За юридичною ознакою	за правовою силою	Т.А. Бутинець (2001 р.)
		за відповідністю правилам складання	Т.А. Бутинець (2001 р.);
17	За ступенем захищеності	захищені	В.Є. Швець (2008 р.);
		незахищені	В.Є. Швець (2008 р.);
18	За формою	паперові	С.Г. Чаадаев (2001 р.);
		технічні	С.Г. Чаадаев (2001 р.)

Викладення основного матеріалу дослідження. Первинні документи доцільно розглядати на перетині наук – бухгалтерського обліку та документознавства. Це обумовлено тим, що в них проявляється дуалізм функціонального змісту, – з одного боку вони є

документами, і повинні виконувати усі вимоги, які визначені для документів у документознавстві, з іншого боку, вони виконують свої функції в інших науковій та практичній сферах (рис. 1).



Рис. 1. Взаємозв'язок документознавства з іншими сферами науки

При класифікуванні первинних документів науковці застосовують виключно фасетний метод, що зумовлено тим, що велика кількість різних видів документів, зокрема, первинних документів в бухгалтерському обліку є поліфункціональними. Будь-якому документу властиві певні функції, які обґрунтовують цілі створення документа, визначення його видів тощо. Також слід зазначити, що функції, які містить документ, мають властивість з плином часу змінювати своє домінуюче значення. Тому, залежно від різних класифікаційних ознак (фасетів), виділяють різні види первинних документів. Даний спосіб класифікації має переваги в тому, що фасети між собою є незалежними і є можливість відповідно до змін в економіці змінювати класифікаційні ознаки та види первинних документів (доповнювати або ліквідувати), при цьому не перебудовуючи всю структуру класифікації.

Більшість науковців наводячи класифікацію документів в бухгалтерському обліку, називають її класифікацією первинних документів, проте з табл. 1 видно, що тут містяться і зведені документи, які не можна вважати первинними (зведені, вторинні, накопичувальні, звітні тощо). Пропонуємо розділити усі документи бухгалтерського обліку за допомогою ієрархічного методу класифікування на два типи за порядком створення інформації: первинні та зведені документи, первинні в свою чергу поділити на групи: доповнюючі та основні (рис. 2), і надалі для обох груп первинних документів виокремити види документів фасетним методом.

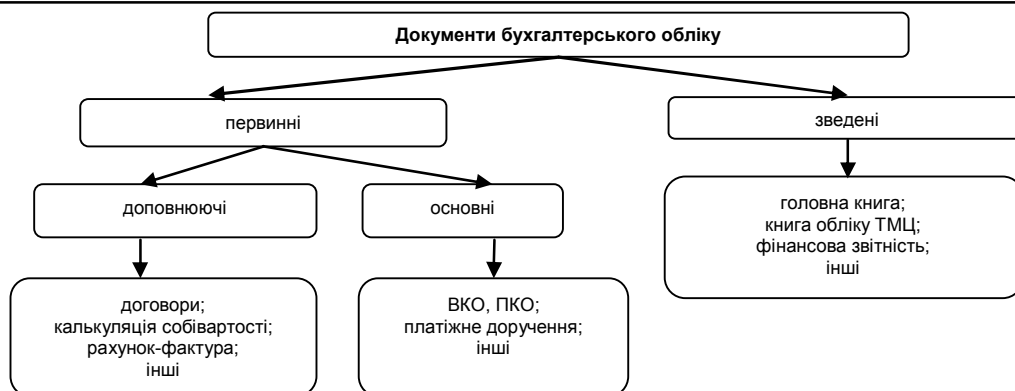


Рис. 2. Групування документів в бухгалтерському обліку

До першої групи первинних документів пропонуємо відносити договори, калькуляції та ін. документи, які мають юридичну силу, але не є підставою для здійснення записів в бухгалтерському обліку; до другої групи первинних документів відносяться документи, що підтверджують факт здійснення господарської операції, є підставою для внесення даних з них в систему бухгалтерського обліку. Така класифікація дозволить чітко організувати документооборот на підприємстві та визначити юридичну силу документів бухгалтерського обліку.

Щодо віднесення документів до першої групи первинних документів існує багато суперечок у періодичних виданнях з бухгалтерського обліку, зокрема для прикладу наводиться ряд підзаконних нормативно-правових актів, які суперечать один одному.

Вважаємо за доцільне доповнити класифікацію такими класифікаційними ознаками: за юридичною силою; за суб'єктами створення; первинні документи, які мають подвійну природу. Чіткий поділ первинних документів за вищезазначеними класифікаційними ознаками допоможе уникнути суперечок у суді щодо дійсності тієї чи іншої господарської операції, яка підтверджена відповідними первинними документами, та підвищити ефективність організації документообороту на підприємстві.

У даній статті нами розглядається типологія саме первинних документів, тому відштовхуючись від запропонованого вище поділу первинних документів в бухгалтерському обліку (рис. 2) пропонуємо наступні їх типи та види (табл. 2).

Таблиця 2. Типологія первинних документів в бухгалтерському обліку

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вид первинного документу	Вид первинного документу другого порядку	Приклад (назва) первинного документу
1	2	3	4	5
1	За змістом господарської операції	грошові	касові	ВКО, ПКО
		матеріальні	банківські	платіжне доручення
			оборотних активів	накладна, рахунок-фактура, акт прийому-передачі
		первинні документи бухгалтерського оформлення	необоротних активів	затвержені форми основних засобів, нематеріальних активів
розрахункові	розрахунок амортизації, розрахунок фінансового результату, розрахунок резерву сумнівних боргів			
		довідкові	довідка про взаємозалік заборгованостей	
2	За способом фіксації операції	паперові	---	усі первинні документи
		електронні	---	усі первинні документи
3	За об'ємом відображених операцій	разові	---	рахунок, платіжне доручення
		накопичувальні	---	відомість видачі ТМЦ, розрахунково-платіжна відомість
4	За ступенем законодавчого регулювання	типові	---	ОЗ-1, НА-1, ВКО, ПКО, платіжне доручення
		довільної форми	---	довідки, розрахунки бухгалтерії, накладні, акти виконаних робіт
5	Первинні документи, які мають подвійну природу	цінні папери	Пайові	акції, векселі, ощадний сертифікат, казначейське зобов'язання
			Боргові	
			Похідні	
			Товаророзпорядчі	
6	За суб'єктами створення	зовнішні	від покупців	довіреність
			від постачальників	видаткова накладна, рахунок
		
		внутрішні	касові	ВКО, ПКО
			розрахункові	розрахунки бухгалтерії
			довідкові	довідки бухгалтерії
		
7	За юридичною силою	документи, що є правочином	---	ПКО, ВКО, платіжне доручення,
		документи, що не є правочином	---	договір, виписка банку

Слід зазначити, що запропонована типологія стосується як доповнюючих, так і основних первинних документів.

У наведеній табл. 2 типології первинних документів виділені фасети, які виокремлювалися дослідниками та науковцями, проте з усіх запропонованих виокремлено лише ті, що стосуються первинних документів, а не документів бухгалтерського обліку в цілому. Також додані фасети, які раніше не виділялися в науковій та практичній літературі, зокрема це групування документів за юридичною силою та за подвійною природою.

Відповідно обґрунтуванням поділу первинних документів ті, які є правомочним і ті, які ним не є, є те, що у літературних джерелах та в практичній діяльності суб'єктів господарювання часто виникають питання щодо визнання таких, наприклад, документів як договір чи рахунок-фактура первинними документами. На нашу думку, слід чітко розмежувати юридичну та облікову сторони відповідно доповнюючих та основних первинних документів.

Вважаємо за доцільне виділити в окрему групу первинні документи, які з одного боку виконують доказову функцію в бухгалтерському обліку (є підставою для внесення даних про господарську операцію в систему бухгалтерського обліку), з іншого – є об'єктами бухгалтерського обліку та, відповідно, знаходять своє відображення на рахунках бухгалтерського обліку. До таких первинних документів можна віднести цінні папери (векселі (рахунки 341,342*), акції (рахунок 45) та ін.), грошові документи (рахунки 331,332), бланки суворого обліку (рахунок 08).

В результаті проведеного аналізу встановлено, що науковці виділяють накопичувальні первинні документи. Вважаємо, що накопичувальні документи є реєстрами, а реєстри (реєстри) вже є зведеними документами, і тому вважати їх первинними, або такими, що підтверджують здійснення господарської операції, не можна.

Таблиця 3. Визначення поняття "доказ" у нормативно-правових актах України

№ з/п	Джерело	Визначення
1	Господарський процесуальний кодекс України [3]	Доказами у справі є будь-які фактичні дані, на підставі яких господарський суд у визначеному законом порядку встановлює наявність чи відсутність обставин, на яких ґрунтуються вимоги і заперечення сторін, а також інші обставини, які мають значення для правильного вирішення господарського спору (ст. 32)
2	Кримінально-процесуальний Кодекс України [6]	Доказами в кримінальній справі є всякі фактичні дані, на підставі яких у визначеному законом порядку орган дізнання, слідчий і суд встановлюють наявність або відсутність суспільно небезпечного діяння, винність особи, яка вчинила це діяння, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи (ст. 65)
3	Цивільний Процесуальний Кодекс України [12]	Доказами є будь-які фактичні дані, на підставі яких суд встановлює наявність або відсутність обставин, що обґрунтовують вимоги і заперечення сторін, та інших обставин, які мають значення для вирішення справи. Ці дані встановлюються на підставі пояснень сторін, третіх осіб, їхніх представників, допитаних як свідків, показань свідків, письмових доказів, речових доказів, зокрема звуко- і відеозаписів, висновків експертів (ст. 57)
4	Закон України Про третейські суди [5]	Доказами є будь-які фактичні дані, на підставі яких третейський суд встановлює наявність або відсутність обставин, що обґрунтовують вимоги і заперечення сторін, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення спору (ст. 38)
5	Закон України Про вибори народних депутатів України [4]	Доказами, на підставі яких виборча комісія встановлює наявність чи відсутність обставин, що обґрунтовують вимоги і заперечення скажника, суб'єкта оскарження чи заінтересованих осіб, та інші обставини, що мають значення для правильного розгляду скарги, можуть бути: 1) письмові документи і матеріали (в тому числі електронні), які містять відомості про обставини, що мають значення для правильного розгляду скарги; 2) письмові пояснення суб'єктів виборчого процесу, посадових і службових осіб органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, закладів, установ і організацій, відповідних правоохоронних органів, отримані на вимогу суб'єкта розгляду скарги, в тому числі і членів виборчої комісії на виконання повноважень виборчої комісії; 3) речові докази; 4) висновки експертів, надані письмово на запит виборчої комісії – суб'єкта розгляду скарги, суб'єкта звернення зі скагою або суб'єкта оскарження (ст. 109)

Як бачимо з табл. 3, в нормативно-правових документах облікового спрямування не зустрічається використання поняття "доказ", хоча первинні документи є основою, входом в систему бухгалтерського обліку та безпосередніми доказами здійснення господарських операцій.

Про доказову (юридичну) силу первинних документів писали у своїх працях такі дослідники та науковці як Р.Я. Вейцман [2, С. 202], А.М. Ромашов [10, с. 45], В.С. Левін [8, с. 7], Я.С. Скуратовський [11, с. 9] та ін.

Часто у літературі (Кужельний М.В. (2001 р.) [7]; Леонтьев Н.А. (1956 р.) [9] та ін.) зустрічається виділення виписки банку як первинного документу. Проте не слід плутати первинні документи і реєстри обліку. Виписка банку є нічим іншим як реєстром банку. Вона не є підтверджуючим документом в бухгалтерському обліку, а носить суто довідковий характер. В свою чергу, підтверджуючими документами є додатки до виписки банку, зокрема, платіжні доручення, рахунки, накладні тощо.

Щодо визначення поняття "документи бухгалтерського оформлення", то М.Т. Білуха наводить наступне його трактування – "це облікові реєстри, які узагальнюють операції і ресурси за економічним змістом і призначенням. Складають їх на підставі первинних виправдувальних і розпорядчих документів" [1, с.114]. На нашу думку, документами бухгалтерського оформлення є не лише облікові реєстри, а й первинні документи, зокрема довідки і розрахунки бухгалтерії. Тому у запропонованій класифікації в окрему групу первинних документів виокремлено "первинні документи бухгалтерського оформлення". Даний фасет виділений нами у зв'язку із тим, що на практиці часто виникають суперечки та неузгодженості щодо визнання вищезазначених документів як письмових доказів.

Для обґрунтування виокремлення первинних документів бухгалтерського оформлення (довідок та розрахунків бухгалтерії) та можливості визнання їх повноцінними доказами здійснення господарської операції в бухгалтерському обліку розглянемо тлумачення поняття "доказ" у різних літературних джерелах та нормативно-правових актах України (табл. 3).

Оскільки науковці робили наголос на юридичній та контрольній функціях первинних документів в бухгалтерському обліку, проте не розглядали вимоги до первинних документів, визначено основні вимоги до первинних документів бухгалтерського оформлення, а також визначено їх взаємозв'язок з функціями первинних документів (табл. 4).

*Номери рахунків зазначені відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Таблиця 4. Функціональне значення виконання вимог до первинних документів

Функції первинних документів	Вимоги до первинного документу
юридична (доказова)	– наявність усіх обов'язкових реквізитів відповідно до законодавства та облікової політики підприємства; – призводять до зміни статей балансу (модифікація або пермутація); – виправлення, які є у первинній документації, повинні бути підтвержені підписами осіб, які підписали документи, із зазначенням дати внесення виправлень;
контрольна	
організаційна	– повинні бути складені в момент здійснення операції, в окремих випадках – безпосередньо після її закінчення; – заповнення первинних документів повинно забезпечувати збережуваність записів протягом часу, встановленого для їх збереження в архіві;
інформаційна	– повинні містити усі заповнені реквізити, передбачені законодавством та обліковою політикою підприємства, – документи повинні пройти усі етапи їх обробки;
управлінська	
аналітична	– точність та повнота відображення фактів господарської діяльності;
захисна	– первинні документи повинні складати посадові особи відповідно до законодавства, та які зазначені в обліковій політиці підприємства

Як видно з табл. 4, без дотримання хоча б однієї з вимог, первинні документи втрачають своє відповідне функціональне значення.

Висновки та перспективи останніх досліджень. На підставі здійсненого аналізу літературних джерел нами виявлено неоднозначність підходів щодо класифікування первинних документів. Запропоновано авторську типологію первинних документів на основі поділу усіх документів бухгалтерського обліку на первинні і зведені, яка дозволить більш ефективно організувати документооборот на підприємстві та визначити, які первинні документи мають юридичну силу.

Первинним документом можна вважати ті документи, які призводять до зміни статей активу, пасиву чи зобов'язань. Відповідно з цього випливає, що документи бухгалтерського оформлення, такі як довідкові та розрахункові, є повноцінними первинними документами за умови наявності усіх реквізитів. Для чіткого визначення розрахункових та довідкових документів первинними доказовими наведено перелік вимог до них. Визначено функціональне значення вимог до первинних документів, в результаті чого можна побачити, які функції не виконують первинні документи за умови недотримання хоча б однієї з вимог, що висуваються до первинних документів в бухгалтерському обліку.

Список використаної літератури:

1. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: [підручник]. – К.: Видавнича компанія "Воля". – 2004. – 656 с.
2. Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств. – изд. семнадцатое, перераб. – Москва: Государственное научно-техническое издательство, 1931. – 512 с.
3. Господарський процесуальний

кодекс України № 1798-XII від 06.11.1991: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1798-12>

4. Закон України Про вибори народних депутатів України (із змінами внесеними згідно із Законом № 2756-VI (2756-17) від 02.12.2010): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=11&nreg=1665-15>
5. Закон України Про третейські суди (із змінами внесеними згідно із Законом № 2983-VI (2983-17) від 03.02.2011): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=1701-15>
6. Кримінально-процесуальний Кодекс України № 1001-05 від 28.12.1960: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1001-05>
7. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / Кужельний М.В., Лінник В.Г. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
8. Левин В.С. Предпринимателю о бухгалтерском учете и финансовом анализе. – Х.: Основа, Фирма "Рита", 1992. – 112 с.
9. Леонтьев Н.А. Основы бухгалтерского учета / Леонтьев Н.А., Умнов А.В. – [4-е изд.]. – Москва: "Гудок", 1956. – 336 с.
10. Ромашов А.М. Судебно-бухгалтерская экспертиза. – М.: "Юридическая литература", 1981. – 128 с.
11. Скуратовский Я.С. Ревизия состояния учета на предприятии. – М.: "Финансы", 1973. – 48 с.
12. Цивільний процесуальний кодекс України (із змінами внесеними згідно із Законом № 3038-VI від 17.02.2011 р.): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.32.35&nbreak=1>.

ДУДАРСВА Катерина Олександрівна – магістрант кафедри бухгалтерського обліку Житомирський державний технологічний університет