

## ПРАВОВІ ОСНОВИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: ВІД ТРАДИЦІЙНИХ ПАПЕРОВИХ ДО СУЧАСНИХ ЕЛЕКТРОННИХ

### LEGAL BASIS AND PECULIARITIES OF USING PRIMARY DOCUMENTS IN ACCOUNTING: FROM TRADITIONAL PAPER TO MODERN ELECTRONIC ONES

Товкун Л.В., к.е.н.,

доцент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Стаття присвячена дослідженню особливостей притаманних первинним документам (як в паперовій так і в електронній формах) у бухгалтерському обліку. Зазначається, що бухгалтерський облік відіграє фундаментальну роль у формуванні достовірної фінансової інформації і є основою для прийняття стратегічних рішень. Підкреслюється, що особливістю бухгалтерського обліку є суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями, що здійснюються на підприємстві. Звертається увага на те, що важливим при характеристиці первинних документів є зв'язок між документацією і документуванням. Розглядаючи його зазначено, що документування є початковим етапом створення первинних документів, тоді як документація забезпечує їх систематизацію та зберігання, забезпечує юридичну захищеність і підтверджує законність фінансово-господарських операцій. Для більш повного розкриття змісту первинних документів наводяться притаманні їм функції і розкривається їх зміст. Це дозволяє не лише точно відображати факти здійснення господарських операцій, а й забезпечувати їхню правову захищеність, здійснювати ефективний контроль та аудит за ними, а також надавати достовірну інформацію для внутрішнього управління та зовнішньої звітності на підприємстві. В статті розглянуті особливості первинних документів за формою складання, у паперовій та в електронній формі. Перехід від паперових до електронних документів забезпечує швидкість обробки інформації, більш високий рівень безпеки даних. Водночас, цей перехід вимагає удосконалення законодавчої бази для забезпечення відповідності нових технологій правовим вимогам щодо визначення змісту і особливостей розвитку первинних документів та їх надійної інтеграції у практику бухгалтерського обліку. В статті визначається, що первинні документи є важливими носіями економічної і правової інформації при здійсненні господарських операцій. Як носії економічної інформації первинні документи повинні точно відображати господарські операції, містити детальну інформацію про кількість, вартість, види товарів або послуг такої операції. Як носії юридичної інформації первинні документи є юридичним підтвердженням здійснення господарських операцій. Вони забезпечують відповідність операцій законодавчим вимогам, підтверджують легітимність дій підприємства та його контрагентів. Також, у разі виникнення спірних ситуацій, первинні документи є важливим доказом в суді, про що свідчить національна судова практика.

**Ключові слова:** фінансове право, правове регулювання бухгалтерського обліку, документування, документація, функції первинних документів, первинні документи в паперовій і електронній формі, нестотні недоліки в первинних документах, електронний підпис, господарська операція, судова практика.

The article is devoted to the study of the features inherent in primary documents (both in paper and electronic forms) in accounting. It is noted that accounting plays a fundamental role in the formation of reliable financial information and is the basis for strategic decision-making. It is emphasised that the peculiarity of accounting is a continuous and uninterrupted observation of all business transactions carried out at an enterprise. Attention is drawn to the fact that the relationship between documentation and documentariness is important in characterising primary documents. In considering it, it is noted that documentation is the initial stage of creating primary documents, while documentariness ensures their systematisation and storage, provides legal protection and confirms the legality of financial and economic transactions. For a more complete disclosure of the content of primary documents, the functions inherent in them are given. This allows not only to accurately reflect the facts of business transactions, but also to ensure their legal protection, to carry out effective control and audit over them, and to provide reliable information for internal management and external reporting at the enterprise.

The article discusses the peculiarities of primary documents in terms of the form of preparation, in paper and electronic form. The transition from paper to electronic documents ensures faster information processing and a higher level of data security. At the same time, this transition requires improvement of the legislative framework to ensure that new technologies meet the legal requirements for determining the content and peculiarities of the development of primary documents and their reliable integration into accounting practice. The article determines that primary documents are important carriers of economic and legal information in the course of business transactions. As carriers of economic information, primary documents must accurately reflect business transactions, contain detailed information on the quantity, cost, types of goods or services of such a transaction. As legal information carriers, primary documents are legal evidence of business transactions. They ensure that transactions comply with legal requirements and confirm the legitimacy of the actions of the company and its counterparties. In addition, in case of disputes, primary documents are an important evidence in court, as evidenced by national court practice.

**Key words:** financial law, legal regulation of accounting, documentation, documentariness, functions of primary documents, primary documents in paper and electronic form, minor defects in primary documents, electronic signature, business transaction, court practice.

Бухгалтерський облік виступає ключовим інструментом для забезпечення фінансової прозорості, ефективної підтримки управлінських рішень, дотримання вимог чинного законодавства, проведення аудиту та сприяння економічному розвитку підприємств. Він відіграє фундаментальну роль у формуванні достовірної фінансової інформації, що є основою для прийняття стратегічних рішень та підвищення конкурентоспроможності національної економіки. У сучасному світі його роль зростає ще і завдяки застосуванню технологічних інновацій.

Особливістю бухгалтерського обліку є суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями, що здійснюються на підприємстві. Для забезпечення такого спостереження кожна господарська операція

оформлюють відповідними первинними документами, які містять інформацію про фактичне її здійснення та слугують основою для подальшого облікового відображення, контролю і аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Важливим при характеристиці первинних документів є зв'язок між документацією і документуванням. Незважаючи на взаємозалежність процесів документування та документації, які забезпечують точність, юридичну силу, прозорість та надійність бухгалтерського обліку, слід зазначити, що без належно оформленого документа бухгалтерський запис не може бути здійснений. Від цього залежить повнота та достовірність облікової інформації для користувачів. Документування господарських опера-

цій у первинних документах надає юридичну силу даним бухгалтерського обліку, що забезпечує їхню легітимність і прийнятність для всіх зацікавлених сторін.

Документація представляє собою оформлення господарських операцій відповідними документами. Вона також відіграє важливу роль в управлінні діяльністю підприємства, забезпечує контроль за збереженням майна господарства, раціональним його використанням. Як і документування, вона має юридичне значення як письмовий доказ здійснення господарських операцій. Також її використовують для аналізу господарської діяльності та фінансового контролю на підприємстві. При вирішенні конфліктів між господарюючими суб'єктами або особами в судових органах вірно оформлені документи набувають доказово-правового значення.

Таким чином, розглядаючи зв'язок документування і документації можна зазначити, що документування є початковим етапом створення первинних документів, тоді як документація забезпечує їх систематизацію та зберігання, забезпечує юридичну захищеність і підтверджує законність фінансово-господарських операцій.

Дослідженню засад документування і документації первинних документів в бухгалтерському обліку присвячені праці таких науковців, як: Т. Бутинець, К. Безверхий, І. Головач, Ю. Соколов, А. Янчева та інші. Питання електронного документообігу в бухгалтерському обліку у своїх наукових працях розглядали такі науковці, як: В. Баранова, Р. Бруханський, О. Височан, С. Головацька, О. Руденко та інші. Необхідність подальшого дослідження особливостей первинних документів, їх правових основ, електронного документообігу зумовлена внесенням змін у діюче законодавство, адаптацією електронного документообігу до нових технологічних можливостей та вимог.

**Метою статті** є дослідження особливостей застосування первинних документів (як в паперовій так і в електронній формах), їх значення як носіїв економічної і юридичної інформації при здійсненні господарських операцій.

Основними нормативно-правовими актами які встановлюють вимоги до форми та змісту первинних документів в бухгалтерському обліку є: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (далі – Закон № 996); Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88 (далі – Положення № 88); Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 № 851 (далі – Закон № 851); Закон України «Про електронну ідентифікацію і електронні довірчі послуги» від 05.10.2017 р. № 2155 (далі – Закон № 2155) та інші.

Зазначимо, що організація процесу документування в бухгалтерському обліку пов'язана із дотриманням його загальних принципів, що забезпечує узгодженість і певний рівень якості інформації, достовірність та обґрунтованість записів у бухгалтерському обліку. Аналізуючи ст. 4 Закону № 996 «Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності», можна визначити правові основи складання первинних документів до яких відносять: об'єктивність даних, що відображаються в первинних документах, тобто, інформація, що відображається в бухгалтерських записях, повинна бути точною і відповідати фактичному стану справ; усі господарські операції повинні бути відображені у бухгалтерських записях без винятків і повинні мати підтверджуючий документ (первинний документ), який є підставою для бухгалтерського запису; бухгалтерський облік господарських операцій ведеться безперервно; первинні документи складаються українською мовою, а первинні документи, складені іноземною мовою, повинні мати впорядкований автентичний переклад на українську мову; всі операції повинні відображатися послідовно і систематично, без пропусків; всі господарські операції повинні

бути виражені в одній одиниці виміру (як правило, в національній валюті); задокументовані господарські операції, прийняті до обліку, записуються в реєстри обліку (книгу, журнал, відомість, розроблювальну таблицю та інше) і є основою складання фінансової звітності.

Визначення первинних документів наводиться в Законі № 996 та деталізується в Положенні № 88. Відповідно до ст. 1 Закону № 996, первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію [1]. Таким чином, метою складання первинних документів є фіксування факту проведення господарської операції. З 03.01.2017 року, з введенням в дію змін до Закону № 996, первинний документ вже не підтверджує здійснення господарської операції, а лише містить відомості про неї. Положення № 88 п. 1.2, уточнюючи визначення дане Законом № 996 зазначає, що первинні документи – це документи створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції [2].

Повного переліку первинних документів законодавство України не містить. Їх прикладом можуть бути: видаткова накладна, яка є документом, що фіксує факт передачі підприємству певних товарів, тобто угоду між продавцем та покупцем і формується постачальником продукції; товарно-транспортна накладна, яка необхідна, якщо в угоді бере участь експедиторська компанія, тобто здійснюється доставлення товару від продавця покупцю; бухгалтерська довідка яка використовується для виправлення помилок та внесення правок у попередні документи і при наявності в ній всіх необхідних реквізитів може використовуватись для підтвердження господарської операції; касові ордери (прибутковий, видатковий), які використовуються для оформлення надходження та видачі коштів до каси та інші. Але потрібно зазначити, що до первинних документів не можна віднести ті з них, в яких недостатня або взагалі відсутня інформація про господарську операцію. Прикладом може бути платіжна інструкція яка є документом, що не містить достатньо відомостей про господарську операцію. Вона може бути подана до банку, але гроші можуть бути не списані з рахунку по різним причинам, наприклад через їхню недостатність або збій банківської системи. Тому первинним документом у цьому випадку є тільки банківська виписка тому, що саме вона містить інформацію про рух грошових коштів, який відбувся.

Для більш повного розкриття змісту первинних документів розглянемо притаманні їм функції. Так, інформаційна функція первинних документів пов'язана із забезпеченням повної та точної інформації про господарську операцію і стає основою для складання фінансових звітів; контрольна функція пов'язана з відстеженням правильності та законності здійснення операцій, виступає як джерело для внутрішнього та зовнішнього аудиту, оцінки ризиків і виявлення порушень діючого законодавства; юридична функція виступає доказом законності та дійсності здійснених господарських операцій, вона використовується у вирішенні правових суперечок, підтвердженні податкових зобов'язань та інше; аналітична функція пов'язана з наданням базових даних для облікових записів і служить основою для проведення фінансового аналізу, оцінки ефективності діяльності, планування та прогнозування на підприємстві. Така сукупність названих функцій первинних документів, на наш погляд, дозволяє не лише точно відображати факти здійснення господарських операцій, а й забезпечувати їхню правову захищеність, здійснювати ефективний контроль та аудит, а також надавати достовірну інформацію для внутрішнього управління та зовнішньої звітності на підприємстві.

Враховуючи законодавче визначення первинних документів, зазначимо, що воно тісно пов'язані з проведенням господарських операцій. Відповідно до Закону № 996, господарська операція це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі

підприємства. Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені [1]. Таким чином, кожна господарська операція повинна бути відображена в первинних документах.

Така аксіома є важливою не тільки в бухгалтерському обліку, а і, наприклад, при оподаткуванні доходів або прибутку. Так, платники податку на прибуток, зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, згідно з пунктом 44.1 Податкового кодексу України (ПКУ). Згідно з пунктом 44.2 ПКУ, для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування [3]. У ситуації воєнного стану первинні документи набувають особливого значення для оподаткування податком на додану вартість (ПДВ). Оскільки в умовах воєнних дій робота електронних сервісів Державної податкової служби може бути обмежена і платники ПДВ не можуть своєчасно зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування до них в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН), то для них, тимчасово (під час дії воєнного стану), можуть бути визначені податкові зобов'язання та податковий кредит на підставі наявних у них первинних (розрахункових) документів. Після закінчення воєнного стану платники ПДВ повинні забезпечити реєстрацію всіх податкових накладних та розрахунків коригування, реєстрація яких була відтермінована через війну. Подальші задекларовані платниками податкові зобов'язання та податковий кредит підлягають обов'язковому уточненню (приведенню у відповідність) з урахуванням даних податкових накладних та розрахунків коригування, зареєстрованих в ЄРПН [3].

Потрібно зазначити, що первинні документи можуть розрізнятися не тільки за змістом, структурою, а і за формою складання документів. Так, первинні документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі. Незалежно від форми документу, вони повинні мати реквізити, які поділяються на основні і додаткові.

Перелік основних реквізитів первинних документів міститься у ч. 2 ст. 9 Закону № 996. До них відносять: назву документа (форми); дату 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; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Крім того, залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені і додаткові (необов'язкові) реквізити. Зокрема це: печатка, номер документа, підстава для здійснення операції тощо. Реквізити, які не відносяться до обов'язкових, можна не заповнювати. Слід зазначити, що деякі законодавчі акти встановлюють свій перелік обов'язкових реквізитів, наприклад, ПКУ в п. 201.1 ст. 201 передбачає обов'язкові реквізити саме для податкової накладної. Наявність усіх реквізитів на документі надає йому юридичної сили та доказовості. На цьому наголосило і Міністерство фінансів України в листі від 15.01.2015 р. № 31-11410-08-10/871 [4].

Але, у Законі № 996, ще з 01.01.2018 року, міститься норма, яка передбачає, що «неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції та містять відомості про дату складання

документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо» [1].

На жаль, в жодному нормативно-правовому акті України не міститься положення про те, які ж недоліки можна вважати неістотними. Виходячи з наведеної норми закону, можна зазначити, що неістотними в первинних документах вважаються ті недоліки, які: не заважають ідентифікувати господарську операцію і дають можливість також ідентифікувати сторони господарської операції, тобто, містять підпис особи, що склала документ, її прізвище і ініціали, посаду. В такому випадку, наявність усіх обов'язкових реквізитів первинного документу вже не буде обов'язковою для визнання господарської операції і рішення з приводу «істотності» чи «неістотності» недоліків буде визначати той орган, від кого залежить прийняття рішення у разі виникнення спору (суд, контролюючий орган та ін.).

Перші спроби розроблення рекомендацій для врахування судами першої та апеляційної інстанції щодо встановлення реальності господарських операцій та ролі первинних документів було зроблено Вищим адміністративним судом України ще в 2011 році. Ці рекомендації стали важливим кроком у вдосконаленні судової практики щодо оцінки реальності господарських операцій.

Але тут треба зауважити, що судова практика виходить з презумпції, що будь-які документи (у тому числі договори, накладні, рахунки тощо) мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції. Якщо ж фактичне здійснення господарської операції відсутнє, відповідні документи не можуть вважатися первинними документами навіть за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, що передбачені законодавством. Тому, суди частіше вимагають інших доказів можливості здійснення господарських операцій таких, як наявність кваліфікованих працівників, приміщення для виробництва та іншої інформації тому, що фізична неможливість здійснення господарської операції лишає первинний документ його доказової сили. Проаналізуємо деякі Постанови Верховного Суду України по податковим спорам щодо наявності або відсутності первинних документів, наявності неістотних недоліків в їх оформленні. Так, Верховний Суд Постановою від 26.06.2019 року у справі 71 № 808/1641/16 зазначив, що у спірній ситуації необхідно з'ясувати: 1) чи розкривають первинні документи зміст господарської операції, чи дійсно товар, який був придбаний платником податку, оприбуткований. Якщо це дійсно так, то незначні недоліки в первинних документах не можуть розглядатися як підстава для позбавлення платника податку права на податковий кредит [5]; 2) відсутність або оформлення первинних документів з істотними порушеннями (недоліками) несе певні податкові ризики, та може призвести до втрати за платником податків права на формування податкового кредиту. Так, Верховний Суд України Постановою від 02.07.2019 року у справі № 826/ 7836/17 зазначив, що акт здачі-прийняття робіт не був підписаний уповноваженою особою, в акті була відсутня необхідна інформація щодо обсягу виконаних робіт, не була вказана одиниця виміру господарської операції, також первинні документи не містили посилання на виконання якого договору вони були складені. Це є істотним порушенням при оформленні первинних документів, що призвело до відсутності достатніх та необхідних доказів щодо проведення суб'єктом господарювання господарської операції [5].

На даний час стають все більш популярними електронні первинні документи. Це пов'язано з їх перевагами у зберіганні, обробці та захисті даних. Такі документи значно спрощують процеси документообігу, зменшуючи час на обробку і передачу документів, забезпечуючи зручний доступ до них з будь-якої точки світу. Поширення електронного документообігу сприяє і держава, зокрема,

на законодавчому рівні через прийняття відповідних законів, впровадження накладеного електронного підпису чи печатки, розвитку міжнародного співробітництва.

Вперше про юридичну силу електронного документообігу почали говорити ще у 2003 році, коли був ухвалений Закон № 851. Він регулює правові засади створення, використання, зберігання та передачі електронних документів. Так, відповідно до ст. 5 Закону № 851 «електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов’язкові реквізити документа» [6].

Не дивлячись на те, що відповідно з діючим законодавством є певні спільні риси, що характеризують зміст первинних документів у паперовій і електронній формі, існують певні відмінності, притаманні саме електронним первинним документам. Так, якщо електронний документ складений відповідно до вимог чинного законодавства та містить усі необхідні реквізити, він має таку ж юридичну силу, як і документ, складений у паперовому вигляді. Але електронний документ має бути підписаний електронним підписом (ЕП) уповноваженої особи. Також для підтвердження достовірності походження та цілісності електронного документа може використовуватися електронна печатка. Саме накладанням електронного підпису та/або електронної печатки завершується створення електронного документа. Необхідно підкреслити, що важливість електронного підпису полягає в тому, що без нього електронний документ не вважається створеним, а, отже, не може розглядатися судом як доказ.

Відповідно до ст. 1 Закону № 2155 розрізняють:

– електронний підпис – електронні дані, які додає підписувач до інших електронних даних або логічно з ними пов’язує та використовує як підпис;

– удосконалений електронний підпис, що базується на кваліфікованому сертифікаті електронного підпису – удосконалений електронний підпис, що створюється з використанням кваліфікованого сертифіката електронного підпису, виданого кваліфікованим надавачем електронних довірчих послуг та не містить відомостей про те, що особистий ключ зберігається в засобі кваліфікованого електронного підпису;

– кваліфікований електронний підпис – удосконалений електронний підпис, що створюється з використанням засобу кваліфікованого електронного підпису і базується на кваліфікованому сертифікаті електронного підпису [6].

Різниця між такими видами підпису полягає в тому, що кваліфікований електронний підпис забезпечує вищий рівень захисту, має високий рівень довіри як засіб електронної ідентифікації та прирівнюється до власноручного підпису. Удосконалений електронний підпис має середній рівень довіри. У майбутньому для визнання українських електронних підписів у країнах Євросоюзу потрібен буде саме кваліфікований електронний підпис.

Перш ніж надсилати електронні первинні документи своїм контрагентам, слід узгодити юридичні питання щодо їх застосування. Так, якщо одна сторона наполягає на оформленні накладної у паперовій формі, то інша не зможе її у цьому відмовити, оскільки такі правовідносини характеризуються рівністю прав. Домовленість про складання первинних документів в електронній формі можна зазначити в господарському договорі, у додатковій угоді до нього, або ж навіть досягти усно. Якщо договір не передбачає оформлення первинних документів в електронній формі, то це не є підставою заперечувати правомірність їх оформлення саме так.

Важливо зазначити, якщо автором створюються ідентичні за документарною інформацією та реквізитами електронний документ та документ на папері, кожен з документів є оригіналом і має однакову юридичну силу. Проте Закон № 851 встановлює певні обмеження на застосування електронного документу як оригіналу. Зокрема в електро-

нній формі не може бути створено оригінал: свідоцтва про право на спадщину; документа, який відповідно до законодавства може бути створений лише в одному оригінальному примірнику, крім випадків існування централізованого сховища оригіналів електронних документів; в інших випадках, передбачених законом.

Також Закон № 851 встановлює певні правила виготовлення копій електронних документів які підприємство зобов’язане виготовити за свій рахунок на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами. Копії таких документів слід виготовляти не за замовчуванням, а виключно на вимогу інших учасників господарських операцій, правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами [6]. Копії первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства, але лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. При цьому обов’язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством. Вилучення оригіналів таких документів та реєстрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством.

Для зручності використання, архівування і відповідності законодавчим і регуляторним вимогам електронний документ може бути створений, переданий, збережений і перетворений електронними засобами в візуальну форму. Відповідно до Закону № 2155, зміст візуальної форми подання електронного документа полягає в тому, що вона передбачає відображення даних, які містяться в документі, електронними засобами або на папері у формі, придатній для приймання його змісту людиною. Завдяки такій формі подання документа забезпечується легкість сприйняття та перевірки інформації, що міститься в ньому. Це важливо для підтвердження автентичності документа, особливо при використанні електронного підпису або інших засобів ідентифікації.

Таким чином, досліджуючи первинні документи можна зазначити, що вони, як у паперовій так і у електронній формі є важливими носіями економічної і правової інформації. Як носії економічної інформації первинні документи повинні точно відображати господарські операції, містити детальну інформацію про кількість, вартість, види товарів або послуг такої операції. Помилки або неточності при заповненні первинних документів можуть призвести до викривлення фінансової звітності, що ускладнює економічний аналіз та прийняття рішень. Як носії юридичної інформації первинні документи є юридичним підтвердженням здійснення господарських операцій. Вони забезпечують відповідність операцій законодавчим вимогам, підтверджують легітимність дій підприємства та його контрагентів. Потрібно зазначити, що у різних юрисдикціях можуть існувати різні вимоги до оформлення, зберігання та використання в бухгалтерському обліку і правовій практиці первинних документів. Це ускладнює ведення обліку для міжнародних компаній. Також, у разі виникнення спірних ситуацій, первинні документи є важливим доказом в суді, про що свідчить національна судова практика.

**Висновки.** Дослідження правових основ та особливостей застосування первинних документів у бухгалтерському обліку, від традиційних паперових до сучасних електронних показало, що первинні документи є критично важливими для фіксації господарських операцій, забезпечення їх юридичної сили та прозорості фінансової звітності. Перехід від паперових до електронних документів забезпечує швидкість обробки інформації, більш високий рівень безпеки даних. Водночас, цей перехід вимагає удосконалення законодавчої бази для забезпечення відпо-

відності нових технологій правовим вимогам щодо визначення змісту і особливостей розвитку первинних документів та їх надійної інтеграції у практику бухгалтерського обліку. Подальший розвиток електронного документообігу буде сприяти оптимізації облікових процесів, підвищенню достовірності та своєчасності фінансової інформації, що

є основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та забезпечення стабільного економічного розвитку. Таким чином, майбутнє бухгалтерського обліку тісно пов'язане з подальшим розвитком та інтеграцією у нього сучасних технологій, що сприятиме підвищенню прозорості, точності та ефективності облікових процесів.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
2. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Мінфін України; Наказ, Положення від 24.05.1995 № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
4. Лист Міністерства фінансів України від 15.01.2015 р. № 31-11410-08-10/87. URL: <https://www.profiwins.com.ua/ru/letters-and-orders/treasury/5349-871.html>
5. Товкун Л. В. Значення первинних документів у податкових спорах: судова практика. *Юридична наука: виклики і сьогодення* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, Україна, 12–13 черв. 2020 р.). Одеса, 2020. С. 69–72. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/handle/123456789/18115>
6. Про електронні документи та електронний документообіг. Закон України від 22.05.2023 № 851. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text>