

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ

С.Ф. Легенчук  
К.О. Вольська  
О.В. Вакун

---

---

**Документування  
в бухгалтерському  
обліку:  
процесний підхід**

Монографія

Івано-Франківськ  
Видавець Кушнір Г.М.  
2016р.

УДК 657.1  
ББК 65.052  
Л 38

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Житомирського державного технологічного університету  
Протокол № 5 від 14 грудня 2015 р.*

**Рецензенти:**

***д.е.н., проф. І.В. Замула***  
*завідувач кафедри бухгалтерського обліку  
та аналізу за видами економічної діяльності  
Житомирського державного технологічного університету*

***д.е.н., проф. М.В. Корягін,***  
*професор кафедри бухгалтерського обліку  
Львівської комерційної академії*

Л 38 Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: монографія / С.Ф. Легенчук, К.О. Вольська, О.В. Вакур. – Івано-Франківськ: Видавець Кушнір Г. М., 2016. – 228с.

УДК 657.1  
ББК 65.052

**ISBN 978-966-2343-18-2**

Монографія присвячена вирішенню проблем документування в системі бухгалтерського обліку з урахуванням сучасних вимог економічного стану та розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій в частині обґрунтування теоретичних положень та розробки практичних рекомендацій з удосконалення організаційно-методичних питань процесу документування із використанням концепції процесного управління підприємством.

**ISBN 978-966-2343-18-2**

© С.Ф. Легенчук,  
© К.О. Вольська,  
© О.В. Вакур,  
© Видавець Кушнір Г.М., 2016

---

---

## Зміст

<b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ .....</b>	<b>5</b>
<b>ПЕРЕДМОВА .....</b>	<b>6</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДОКУМЕНТУВАННЯ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ .....</b>	<b>8</b>
1.1. Бухгалтерські документи в господарській діяльності підприємства: теоретичний аспект .....	8
1.1.1. Обґрунтування ключових понять документування в бухгалтерському обліку .....	8
1.1.2. Класифікація документів в бухгалтерському обліку ....	
1.2. Функції бухгалтерських документів в сучасних умовах господарювання .....	26
1.2.1. Реалізація доказової функції первинних документів бухгалтерського обліку як основа документально підтвердженого бухгалтерського обліку .....	30
1.2.2. Контрольна функція облікових документів як основа збереження майна підприємства .....	36
1.2.3. Обґрунтування превалювання інформаційної функції первинних документів бухгалтерського обліку в умовах формування інформаційного суспільства .....	42
1.3. Обґрунтування підходів до вивчення бухгалтерського обліку та документування як його складової .....	50
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ДОКУМЕНТУВАННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ІЗ ВИКОРИСТАННЯМ КОНЦЕПЦІЇ ПРОЦЕСНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ .....</b>	<b>63</b>
2.1. Теоретичне обґрунтування документування в системі бухгалтерського обліку з позиції процесного підходу .....	63

2.2. Планування документування в системі бухгалтерського обліку з позиції процесного підходу .....	75
2.3. Виконання документування в системі бухгалтерського обліку з позиції процесного підходу ...	86
<b>РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА ОПТИМІЗАЦІЯ ПРОЦЕСУ ДОКУМЕНТУВАННЯ .....</b>	<b>107</b>
3.1. Аналіз ефективності процесу документування: організація та методика проведення .....	107
3.2. Оптимізації процесу документування в системі бухгалтерського обліку .....	133
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>152</b>
<b>ДОДАТКИ .....</b>	<b>156</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>186</b>

## **Перелік умовних позначень**

БП – бізнес-процес

БПБД – бізнес-процес “бухгалтерське документування”

ЖЦ – життєвий цикл

КІС – комп’ютерно-інформаційна система

КСБО – комп’ютерна система бухгалтерського обліку

МВО – матеріально відповідальна особа

НФГЖ – наслідки фактів господарського життя

СБО – система бухгалтерського обліку

СЕД – система електронного документообігу

СУБД – систему управління базами даних

ТМЦ – товарно-матеріальні цінності

ФГЖ – факт господарського життя

ВРМ – система управління бізнес-процесами

ЕСМ – система управління корпоративним контентом

## **ПЕРЕДМОВА**

Розвиток бухгалтерського обліку як практичної діяльності на пряму залежить від змін в управлінській системі підприємства, що є основним користувачем інформації, яка генерується обліковою системою. Ускладнення сучасних управлінських систем, поява нових концепцій, моделей і підходів до прийняття управлінських рішень різних видів в умовах комп'ютеризації господарської діяльності передбачає необхідність забезпечення адекватної трансформації теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку. Без врахування змін, що відбуваються в управлінських інформаційних системах, бухгалтерський облік як окрема інформаційна технологія може втратити роль ключового джерела генерування інформації для прийняття управлінських рішень, що актуалізує вивчення особливостей таких змін та пошук найбільш ефективних варіантів адаптації різних елементів облікової методології до них, одним із основних серед яких є бухгалтерське документування.

В умовах поширення інформаційно-комп'ютерних технологій потребують вирішення питання ефективного впровадження програмних продуктів в інформаційні системи підприємств. Власники і менеджмент підприємств прагнуть отримувати достовірну та необтяжену зайвими даними інформацію про поточний стан підприємства для прийняття дієвих управлінських рішень. Враховуючи те, що основним джерелом інформації про господарську діяльність підприємства є облікова система, в першу чергу, саме вона потребує комп'ютеризації та здійснення комплексу заходів, спрямованих на підвищення ефективності організації, чіткої алгоритмізації та оптимізації функцій учасників даного процесу. Одним з найважливіших та найбільш дієвих шляхів удосконалення облікової системи підприємства є налагодження процесу документування, оскільки саме воно виступає основою формування інформації як в обліковій, так і в цілому в інформаційній системі підприємства.

На сьогодні на ринку спеціалізованого програмного забезпечення представлена значна кількість систем електронного документування, впровадження яких забезпечує організацію документообігу. Системи електронного документування, на відміну від ERP-систем, передбачають реалізацію процесного підходу до автоматизації господарської діяльності підприємств. Однією з найбільш поширених концепцій процесного управління є концепція "Business Process Management", яка передбачає автоматизацію господарської діяльності підприємства як сукупності бізнес-процесів і забезпечує розподіл функцій між їх учасниками.

Незважаючи на існуючі глибокі дослідження питань організації документообігу з позиції менеджменту та інформаційно-комп'ютерних технологій, розвиток концепцій процесного управління, на сьогодні недостатнього розкриття набули проблеми теоретичного та організаційно-

методологічного обґрунтування бухгалтерського документування як окремого бізнес-процесу, а в практичній діяльності підприємств існують проблеми в організації даного процесу. Зокрема, продовжують виникати помилки при обробці первинних документів, виникають випадки безвідповідальності або дублювання відповідальності між працівниками, причетними до обробки бухгалтерських документів, існують проблеми несвоєчасності обробки документів для забезпечення керівництва актуальною інформацією про стан підприємства, перевантаження облікових працівників дозвільними документами або дозвільними підписами на первинних документах для проведення господарських операцій, що гальмує діяльність не лише облікових працівників, а й діяльність всього підприємства.

Існування виділених недоліків пов'язане з тим, що менеджер або програміст, яким би кваліфікованим він не був, не може організувати ефективний документообіг, оскільки бухгалтерські документи мають ряд особливостей на відміну від організаційно-розпорядчих документів підприємства, і саме фахівець з бухгалтерського обліку може забезпечити необхідні точки контролю в ході обробки первинних документів бухгалтерського обліку, знаючи, на які реквізити необхідно звернути увагу, аби уникнути негативного впливу людського фактору. Лише фахівець в сфері бухгалтерського обліку може правильно розподілити функціональні обов'язки та відповідальність між учасниками облікового процесу.

Вищевикладене актуалізує поставлені у монографії питання та зумовлює необхідність пошуку підходів до організації ефективного електронного та композитного документообігу із використанням сучасних програмних продуктів, що ґрунтуються на концепції процесного управління.

Основною проблемою, що визначена для вирішення у монографії, є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення теоретичних і організаційно-методичних положень документування в системі бухгалтерського обліку з позиції процесного підходу.

Дослідження, представлене у монографії, спрямоване на обґрунтування документування як бізнес-процесу системи бухгалтерського обліку шляхом визначення критеріїв виділення бізнес-процесів на підприємстві та адаптації їх до процесу документування, що, в свою чергу дозволило розробити організаційно-методичне, обліково-аналітичне та інформаційне забезпечення бухгалтерського обліку за стадіями життєвого циклу процесу документування.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДОКУМЕНТУВАННЯ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

#### *1.1. Бухгалтерські документи в господарській діяльності підприємства: теоретичний аспект*

Початковим кроком здійснення бухгалтерських записів є реєстрація фактів господарського життя, а саме складання первинних

документів. Первинні документи є перманентною складовою не тільки в системі бухгалтерського обліку, але й в процесі здійснення економічного аналізу діяльності суб'єкта господарювання, при прийнятті управлінських рішень, проведенні податкових та аудиторських перевірок тощо. Інформація про підприємство для усіх цілей формується на основі даних, які містяться в первинних документах, і в результаті процесів збору, групування та обробки вона задовольняє потреби користувачів бухгалтерського обліку. Так, Я.В. Соколов зазначав, що ще “у 1549 р. баварський “майстер бухгалтерії” В. Швайкер вважав наявність документів неодмінною умовою правильності бухгалтерських записів. Від нього йде твердження: немає бухгалтерських записів без первинних документів, немає записів у систематичних реєстрах, не виправданих записами у журналі (хронологічному реєстрі)” [164, с. 68]. І.О. Лукашова зазначає, що “процес облікового документального оформлення ... має визначальне значення в системі формування облікового забезпечення управління підприємством, оскільки завжди виступає основою облікового процесу, визначає його юридичну силу і дієвість, є ланкою, що забезпечує адміністрацію підприємства оперативною інформацією для своєчасного прийняття ефективних управлінських рішень ...” [98]. П.С. Безруких стверджує, що “бухгалтерський облік – це документально обґрунтований облік. Кожний запис в обліку повинен бути здійснений тільки на підставі первинного документу. Документ – це письмове свідцтво про фактичне здійснення або про право на здійснення господарської операції” [9, с. 43].

З вищевикладеного випливає, що документи – це початок всіх записів в обліку, його база і основа. У зв'язку з цим якість системи бухгалтерського обліку безпосередньо залежить від якості первинних документів та їх правильної організації.

Питання організації та контролю документування на підприємстві розглядалися у працях наступних вітчизняних вчених та науковців як І.М. Бабин, С.В. Бардаш, В.В. Бірюков, М.І. Бондар, О.М. Брадул, Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець, З.В. Гуцайлюк, В.А. Дерій, В.В. Євдокимов, В.М. Жук, З.-М.В. Задорожний, С.В. Івахненко, А.С. Крутова,



С.А. Кузнецова, Л.Н. Кузнецова, Ю.А. Кузьмінський, П.О. Куцик, О.А. Лаговська, С.О. Левицька, С.Ф. Легенчук, Н.С. Макарова, Л.С. Новіченко, М.Ф. Огійчук, В.Ф. Палій, О.М. Петрук, Н.І. Пилипів, В.І. Подольський, О.В. Приставка, Л.В. Самохід, С.В. Свірко, Я.В. Соколов, О.Є. Тарабрін, С.В. Шахов, В.А. Шпак, А.В. Янчев та ін.

Слід зазначити, що в ході будь-якого наукового дослідження в межах облікового напрямку науковець розкриває питання документування того чи іншого об'єкту дослідження, адже оформлення первинного документу є початковим етапом ведення бухгалтерського обліку. Питання документування за окремими об'єктами бухгалтерського обліку розглядаються у багатьох наукових працях, проте, в цілому проблемі організації процесу документування на підприємстві значної уваги не приділяється. В результаті аналізу захищених дисертаційних робіт у базі бібліотеки ім. В.І. Вернадського встановлено, що в Україні захищена лише одна дисертація, яка в цілому присвячена проблемам документування в системі бухгалтерського обліку, написана та захищена у 2001 р. Т.А. Бутинець [25]. Вважаємо, що дослідження документування слід зорієнтувати саме на визначенні місця первинних документів в системі бухгалтерського обліку з урахуванням сучасних умов і вимог до підготовки інформації для цілей управління.

### **1.1.1. Обґрунтування ключових понять документування в бухгалтерському обліку**

На сьогодні в обліковій науковій думці існує плюралізм поглядів щодо розуміння ряду понять та категорій, зокрема таких основних як “факт господарського життя”, “господарська операція”, “наслідки фактів господарського життя”, “факт господарської діяльності”. Перелічені поняття фактично є цеглинами, з яких будується наука про бухгалтерський облік та облікова практика, а також є базою для документування, входом в систему бухгалтерського обліку.

Сутність терміну “факт” розглядали ряд відомих філософів, фізиків, математиків, письменників. В науці про бухгалтерський облік даному поняттю приділив велику увагу та присвятив практично все своє наукове життя російський професор Я.В. Соколов. Серед інших дослідників, які у своїх працях висвітлювали обліковий аспект термінів “факт”, “факт господарського життя”, “наслідки фактів господарського життя” слід виділити Т.А. Бутинець, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Легенчука, Л.Ф. Маценко, М.С. Пушкаря, Н.М. Малюгу, С.О. Левицьку та інших.

Вперше термін “факт господарського життя” запропонував вчений у сфері бухгалтерського обліку професор Я.В. Соколов в кінці 70-х років ХХ ст. на заміну поняття “господарська операція”. На думку Я.В. Соколова факт господарського життя – це “елементарний момент

господарського процесу, який змінює або підтверджує склад засобів підприємства або їх джерел, або засобів і джерел одночасно” [165].

Розглянемо більш детально як розуміють “факт” у літературі філософського спрямування. Так, відомий японський письменник і перекладач Харукі Муракамі пише: “В будь-якому факті – вагомість та точність. А вже які емоції він викликає – справа десята” [114]. Даний вислів говорить про те, що кожен факт має об’єктивну та суб’єктивну сторону, і якщо розглядати факт в бухгалтерському обліку, то основною метою науковців та бухгалтерів має бути максимальне виключення суб’єктивізму з фактів господарського життя, щоб якомога прозоріше відображати господарське життя підприємства.

Всесвітньо відомий науковець у сфері бухгалтерського обліку Я.В. Соколов у своїй монографії [166] визначав бухгалтерський облік як суму фактів господарського життя. На противагу даному твердженню можна навести вислів відомого французького математика, фізика, астронома і філософа Анрі Пуанкаре: “Наука не зводиться до суми фактів, як будівля не зводиться до груді каменів”. Безперечно не можна не погодитися з Я.В. Соколовим, адже вся наука та практика бухгалтерського обліку починається з задокументованого факту господарського життя, проте, сукупність цих фактів ще не визначає науку, їх потрібно описати, перевірити, згрупувати, застосувати по відношенню до них елементи методу бухгалтерського обліку, і тоді таку суму фактів можна вважати основою науки про бухгалтерський облік.

М.І. Кутер у своєму підручнику з теорії бухгалтерського обліку [88] взагалі не використовує поняття “господарська операція”, натомість оперує терміном “наслідки фактів господарського життя”.

Щоб правильно розуміти та використовувати понятійно-категорійний апарат бухгалтерського обліку слід визначити різницю між використовуваними науковцями термінами “господарська операція”, “факт господарського життя” та “наслідки фактів господарського життя”.

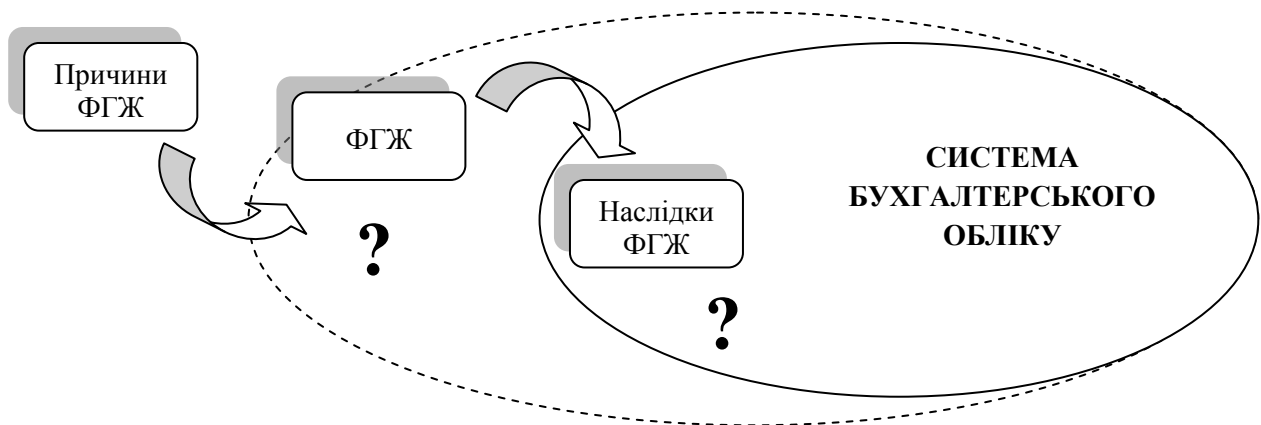
Досліджуючи різницю між поняттями “господарська операція” та “факт господарського життя” не можна не відмітити вислів Вольтера “Не все, що є фактом, заслуговує на те, щоб бути описаним”. Даний вислів по відношенню до ФГЖ в системі бухгалтерського обліку можна трактувати наступним чином: не кожен ФГЖ можна відобразити в системі бухгалтерського обліку. Відображенню в обліку підлягає лише той ФГЖ, який відповідає наступним вимогам: 1) можливість вираження в грошовому вимірнику; 2) спричиняє зміни в структурі активів або пасивів; 3) відноситься до сфери діяльності даного підприємства; 4) існує можливість розглядати з двох точок зору, тобто, можливість здійснення подвійного запису. Прикладами ФГЖ, які не будуть вважатися господарськими операціями, та не будуть відображені в системі бухгалтерського обліку є наступні: 1) отримання замовлення від покупців;

2) отримання в банку кредитної лінії на поточний рахунок; 3) укладення договору з працівником про прийняття на роботу; 4) укладення договору на постачання матеріалів тощо.

Проводячи паралель між поняттями “факт господарського життя” та “факт господарської діяльності”, слід зазначити, що оперування терміном “життя” підприємства передбачає набагато ширший аспект фактів, що відбуваються на підприємстві, ніж “діяльність”. А по відношенню до фактів, які будуть знаходити відображення в системі бухгалтерського обліку, слід використовувати термін “господарська операція”.

На сьогодні в навчальній літературі наявне наступне визначення поняття “господарська операція” – оцінений та задокументований факт господарського життя, в результаті якого відбувається зміна стану (складу) майна, капіталу, зобов’язань і фінансових результатів підприємства [1, с. 50]. Вважаємо, що дане визначення, а також визначення діючого законодавства України є цілком правильним, адже в системі бухгалтерського обліку знаходять відображення не всі ФГЖ, а лише ті, що мають перелічені вище ознаки господарської операції.

Щодо поняття “наслідки фактів господарського життя”, вважаємо тут слід розуміти наступне – якщо М.І. Кутер говорить про наслідки, повинні бути і причини, тому слід розглянути причинно-наслідковий зв’язок виникнення на підприємстві фактів господарського життя. Поставлене питання вимагає нагального вирішення, адже спричиняє дуалізм поглядів у наукових колах, а також в цілому у науці про бухгалтерський облік (рис. 1.1), зокрема, чи бухгалтерський облік починається з фактів господарського життя, чи з їх наслідків.



**Умовні позначення:**

----- – позиція в обліковій думці, що бухгалтерський облік ґрунтується на фактах господарського життя;

\_\_\_\_\_ – позиція в обліковій думці, що бухгалтерський облік ґрунтується на наслідках фактів господарського життя.

**Рис.1.1** Дуалізм поглядів в обліковій науковій думці

Як видно на рис. 1.1, проблемним питанням є точка ідентифікації входу в систему бухгалтерського обліку.

На сьогодні в обліковій літературі виділяють умовні факти господарського життя, які також називають фактами з невизначеними наслідками (Л.Ф. Маценко [105]). Таким чином, є факти господарського життя і наслідки – визначені або ж невизначені. В системі бухгалтерського обліку факти господарського життя з невизначеними наслідками (умовні факти господарського життя) відображаються за умови, що існує висока ймовірність виникнення їх наслідків (умовні активи або умовні зобов'язання). Звідси можна говорити про те, що в системі бухгалтерського обліку все ж таки знаходять своє відображення наслідки ФГЖ. Якщо на підприємстві відбувся ФГЖ з визначеним наслідком, ці два моменти співпадають (факт та його наслідок), тому можна говорити про те, що в бухгалтерському обліку відображено ФГЖ.

Наслідками ФГЖ є зміни в балансі підприємства, зокрема, збільшення або зменшення активів, власного капіталу, зобов'язань. Виходячи з того, що в системі бухгалтерського обліку відображаються на рахунках бухгалтерського обліку за допомогою подвійного запису збільшення або зменшення активів, власного капіталу, зобов'язань, можна зробити висновок, що зазначеним елементам методу передують документування, адже ФГЖ спочатку повинен бути задокументованим, а потім вже дані з первинного документу відображаються в системі бухгалтерського обліку. Проте, з правил можуть бути винятки, і первинний документ може складатися вже після відображення ФГЖ на рахунках бухгалтерського обліку (формування фінансового результату (в комп'ютерній системі фінансовий результат формується автоматично, а бухгалтер створює внутрішній документ – розрахунок бухгалтерії), розрахунок різного роду резервів (сам розрахунок здійснюється на основі нормативно-правових та організаційно-розпорядчих документів) тощо).

З вищевикладеного можна зробити висновок, що точкою входу в систему бухгалтерського обліку може бути як сам ФГЖ, так і його наслідок. Перший випадок – входом в систему бухгалтерського обліку є ФГЖ, – має місце тоді, коли ФГЖ не має невизначеностей, а його наслідок є визначеним, тобто ці два моменти співпадають; другий випадок – входом в систему бухгалтерського обліку є НФГЖ, – за умови, що в момент виникнення самого ФГЖ його наслідок був невизначеним.

Розглядаючи поняття “документ”, “первинний документ” слід навести наступні їх визначення, – Є.Р. Россінська визначає документ як “письмове свідчення, доказ певної дії” [170, с. 69]. Натомість В.І. Подольський та Н.С. Макарова дають наступне визначення документу, – “це результат документування, тобто зафіксована на матеріальному носії інформація з реквізитами, які дозволяють її ідентифікувати” [129, с. 17]. Польський дослідник Т. Наумюк визначає документ як “наслідок дії або операції,

здійснений, наприклад, на письмі або ж у формі іншого носія інформації, який засвідчує її характеристику (опис), в розрізі даних про предмет операції, її розміри (кількість, вартість і т.п.), сторін, які приймають участь, дат, термінів, а також ознак, що свідчать про достовірність, і між іншим зазначенням особи, яка видала документ, її підпису, ознак (підписах) здійсненого контролю та затвердження, печатки і т.п.” [206, с. 148]. М.С. Пушкар визначає документ як систему закономірно пов’язаних елементів, які становлять цілісне утворення або єдність [142, с. 271].

Інші визначення документу можна побачити в Додатку А, табл. А 1. 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 структурі балансу підприємства.

Для визначення сутності первинного документу розглянуто наукову та довідкову літературу (Додаток А, табл. А 2). В результаті опрацювання літературних джерел видно, що відносно поняття “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 ФГЖ, а в інших – господарська операція. Вважаємо, що дані поняття потрібно чітко розрізняти, адже, як вже визначалося вище, господарською операцією є задокументований факт господарського життя, який має відповідати ряду умов. Цікавим є точка зору І.В. Сауткіна, який зазначає, що первинними документами є письмові акти. Вважаємо, таке визначення є недосить коректним, адже будь-які акти і не будь-які первинні документи складаються та підписуються комісією. 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.

Аналіз трактування поняття “первинний документ” в нормативно-правових джерелах України наведено в табл. 1.1.

З табл. 1.1 видно, що у нормативно-правових документах взагалі не використовується поняття ФГЖ, лише “господарська операція”.

На нашу думку, більш правильно визначати первинні документи як свідчення (докази) здійснення ФГЖ (дії або події, а не господарської операції), в результаті яких відбулися зміни у складі активу та пасиву балансу, що є передумовою відображення господарської операції. Тобто, господарська операція є задокументованим ФГЖ, що відображає наслідки змін у структурі активу, пасиву та зобов’язань в результаті того, що в господарській діяльності підприємства відбулася певна дія або подія.

**Таблиця 1.1.** Визначення поняття “первинний документ” у законодавчій базі України

№ з/п	Назва нормативно-правового документу	Визначення поняття “первинний документ”
1.	Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 року	<b>Первинний документ</b> - документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення (ст. 1)
2.	Наказ Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 від 24.05.95	<b>Первинні документи</b> - це письмові свідчення, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення (ст. 2, п. 2.1)
3.	Наказ Про затвердження Інструкції щодо здійснення фінансово-господарської діяльності відділеннями Національної служби посередництва і примирення в Автономній Республіці Крим та областях № 87 від 28.03.2001	<b>Первинний документ</b> - документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення (п. 1.3)
4.	Постанова Про затвердження Положення про організацію операційної діяльності в банках України (Положення, п.1.10) 18.06.2003 N 254	<b>Первинний документ</b> - документ, який містить відомості про операцію та підтверджує її здійснення (п. 1.10)
5.	Наказ Про затвердження Інструкції про проведення контрольних заходів фінансово-господарської діяльності підгалузевих, об'єднань, підприємств, установ та організацій системи Міністерства транспорту та зв'язку України (Інструкція, розд.2) 28.03.2006 № 275	<b>Первинний документ</b> - документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення (розділ 2)

Вважаємо, що визначення в науковій, навчальній літературі та нормативно-правових документах повинні бути узгодженими, і під первинним документом слід розуміти документ, який містить відомості (дані) про здійснення ФГЖ. Також в нормативно-правових документах відсутня узгодженість щодо визначення поняття, що розглядається. Так, в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” зазначається, що “первинний документ – документ, що містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення” [67]. В свою чергу, підзаконний акт Положення № 88 [131] містить наступне визначення первинного документу: первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. Тобто, визначення у Положенні № 88 уточнює визначення Закону України № 996. Також в

листі Мінфіну від 27.11.2006 р. № 31-34000-20-23/35136 зазначено: відповідно до ст. 9 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та п. 2.1. Положення № 88 первинними документами є письмові свідчення, що фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. Проте, на нашу думку, не можна дозволи та розпорядження відносити до складу первинних документів бухгалтерського обліку, адже в результаті їх оформлення не відбувається зміна в структурі активів, пасивів та зобов’язань підприємства.

В Україні не приділяється належної уваги питанню первинного спостереження діяльності підприємства, наукові погляди не є однастайними щодо використання терміну “первинний документ”. Так, В.Я. Савченко до первинних документів відносить реєстри бухгалтерського обліку (табл. 1.2).

**Таблиця 1.2.** Журнал господарських операцій (фрагмент)

№ з/п	Назва первинного документа	Період	Зміст	Сума, грн.	Відповідальна особа	Заходи щодо усунення недоліків
1	<u>Журнал №1</u> <u>Відомість 1.1 за дебетом рахунку 31</u> <u>Журнал № 3</u> <u>Відомість 3.3</u>	лютий	відхилення у записах із випискою банку, не відображено отриманий штраф	250	Головний бухгалтер Сидоренко О.А.	Потрібно коригувати прибуток на суму штрафу

*Джерело:* В.Я. Савченко [152, с. 285]

В. Муравський у своїх працях пропонує радикально змінити бухгалтерський облік в розрізі документування. Дослідник зазначає наступне: “термін “доказ (доказовість)” латинською мовою звучить як “документум” (documentum). Тому докази в щоденній практиці називають документами, які є письмовими підтвердженнями певної форми й змісту щодо здійснення того чи іншого господарського факту (явища, процесу, операції тощо). Однак документ як доказ у сьогоdnішньому розумінні в практику ввійшов пізніше. У стародавні часи використовувався термін “реєстрація” (від лат. registrum), що означав запис фактів-явищ або процесів з метою надання їм законності. Звідси пізніше з’явився термін “реєстр”, тобто список, книга для записів. Тому обидва терміни, які сьогодні використовують у бухгалтерській термінології (документ і реєстр), – це одне й те саме, тобто доказ” [113, с. 50].

Також слід зазначити, що деякі науковці застосовують поняття реєстри замість реєстри. Так, В.М. Глібко та О.П. Бушан зазначають – “Інформація, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису і на

взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Реєстри мають вигляд паперових аркушів, пристосованих для реєстрації і групування в них даних про наявність активів і операцій з ними, зафіксованих в первинних носіях інформації [171, с. 43]. На нашу думку, необхідно узгодити використання даних понять. Так, у словнику С.І. Ожегова [119] під реєстром розуміється опис або письмовий перелік, а під реєстром у словнику Т.В. Єфремової [57] розуміється список, перелік чогось, книга для записів, обліку чогось. Таким чином, в бухгалтерському обліку слід оперувати поняттям “реєстр”.

Наступним ключовим поняттям, що підлягає дослідженню, є бухгалтерський (обліковий) документ, підходи до трактування якого наведено у Додатку А, табл. А 3.

Як видно з табл. А 3, визначення поняття первинного та бухгалтерського (облікового) документу у різних літературних джерелах, по суті, є ідентичними. Однак враховуючи функції вказаних груп документів та зміст інформації, що в них викладається, вказані поняття слід розрізняти. Бухгалтерськими документами є облікові реєстри та форми звітності, різноманітні внутрішні форми документів, які безпосередньо не є свідченнями (доказами) здійснення ФГЖ, а джерелами додаткової зведеної інформації про діяльність підприємства. Тому більш повним визначенням облікових документів є сукупність первинних документів, облікових реєстрів та форм звітності, які забезпечують виконання функцій бухгалтерського обліку.

Спостерігається неоднозначність використання термінології в навчальній літературі, яка повинна містити усталену інформацію щодо визначення та використання таких понять як “документація” (Додаток А, табл. А 5), “документооборот” (Додаток А, табл. А 4) та “документування” (Додаток А, табл. А 6). Це пов'язано із різними поглядами науковців, які виступали науковими редакторами тих чи інших підручників і навчальних посібників з бухгалтерського обліку.

Щодо поняття документації, то його часто плутають із документуванням. Так, М.Ф. Огійчук зазначає, що “сукупність бухгалтерських документів, що складаються на всі господарські операції, називаються документацією, яка є важливим елементом методу бухгалтерського обліку і ґрунтується на певних принципах бухгалтерського обліку” [118, с. 289]. Проте елементом методу бухгалтерського обліку є документування, а не документація. Тому що під документацією розуміють “сукупність документів, які складаються на всі господарські операції, всі види засобів підприємства та їх джерел” [91, с. 6]. М.Т. Білуха зазначає, що “основними носіями економічної інформації про діяльність підприємства є документація – первинна, накопичувальна, планова, звітна, довідково-інформаційна” [16, с. 114]. В економічному словнику Ю.Б. Агеєвої та А.Б. Агеєва документація визначається як



“спосіб первинної реєстрації господарських операцій за допомогою документів в момент і у місцях їх здійснення, дозволяє здійснювати суцільне спостереження за господарськими процесами на підприємстві” [2, с. 52]. Але із таким визначенням слід не погодитися, адже документація охоплює не лише первинні документи підприємства, але й облікові реєстри, різного роду звіти, форми звітності тощо. Польський дослідник Т. Наумюк визначає документацію як “збір матеріалів як джерел тобто первинних доказів (документів), які є підтвердженням фактів, а також описом здійснених подій” [206, с. 147]. П.П. Німчинов зазначав, що “документація в бухгалтерському обліку – це спосіб суцільного і безперервного спостереження за здійснюваними господарськими операціями, оскільки кожна господарська операція відображується в документі” [117, с. 114]. В останніх двох твердженнях більш правильним є використання терміну “документування”, а не документація, адже документацією є сукупність певних документів.

Зупинимося більш детально на таких поняттях як “документування” та “документообіг”. На відміну від попередньо розглянутих понять вони означають певний процес, також між ними дуже важко знайти межу відмінностей.

Під документуванням розуміють процес первинної реєстрації фактів господарського життя, які здійснюються на підприємстві. Таке визначення наводиться і в словниках [2, с. 52; 64, с. 186], і в наукових працях [79, с. 131]. В економічній енциклопедії 1964 р. наводиться визначення “первинного документування”, яке трактується як “сукупність облікових документів, які складаються для отримання відомостей про господарські явища; охоплює явища, які спостерігаються, в момент їх здійснення та представляє собою початкову стадію обліку, так як фіксує їх вперше. В бухгалтерському обліку служить юридичним доказом здійснення господарських операцій та основою облікових записів” [198, с. 343]. Вважаємо, що більш правильним визначенням документування в бухгалтерському обліку є не процес первинної реєстрації ФГЖ, а в цілому процес реєстрації даних про здійснені господарські операції в межах господарської діяльності підприємства.

Проаналізуємо визначення поняття “документообіг”. Так, Т.П. Сокольчик під документообігом розуміє “рух документів з моменту їх складання або отримання від інших підприємств до моменту передачі в архів” [167, с. 49]. Інші дослідники В.І. Подольський та Н.С. Макарова визначають документообіг як “рух документів з моменту їх отримання або створення до завершення виконання, відправки адресату або здачі на зберігання” [129, с. 27].

Слід також звернути увагу на те, що ряд українських вчених, зокрема, В.Г. Швець, О.П. Войналович замість терміну “документообіг” використовують “документооборот”. Для обґрунтування використання

правильного кореня досліджуваного поняття проаналізуємо ці два терміни – “обіг” та “оборот”.

При перекладі цих слів на російську чітко бачимо різницю: “обіг” – обращение, а “оборот” – оборот. Так, у лінгвістиці ці два слова розмежовуються наступним чином: оборот позначає “кругооборот капіталу, узятий не як одноразовий акт, а як процес, що періодично відновлюється і повторюється. В усіх інших випадках доцільно вживати термін обіг, який називає процес перетворення товарів у гроші і зворотне перетворення грошей у товари” [124]. В словниках також існує наступна позиція щодо визначення досліджуваних термінів: “обіг” – 1. Використання, вжиток. Пустити в обіг, вилучити з обігу; “оберт” – повне коло руху чогось довкіл власної осі, повний цикл тощо. Оберт колеса; “оборот” – 1. Те саме, що оберт. 2. Повний повторюваний цикл у якомусь процесі. Оборот капіталу. 3. Поворот, новий напрям у ході, перебігу, розвитку чогось [180].

Вважаємо, що більш доцільно використовувати усталене в українській практиці поняття “документообіг”, адже даний процес не є круговим, кожен документ створюється, проходить відповідні етапи обробки і спрямовується або в архів на зберігання, або ж зовнішнім контрагентам підприємства.

Підсумовуючи дослідження понять “документування” і “документообіг” можна схематично навести різницю між ними (рис. 1.2).



**Рис. 1.2.** Розмежування понять “документування” та “документообіг”

Отже, враховуючи розбіжність поглядів щодо використання окремих понять процесу документування в бухгалтерському обліку між науковцями та в нормативно-правових актах України, розмежовано ключові поняття документування, зокрема, “документ”, “первинний документ”, “бухгалтерський документ”, “документообіг”, “документооборот”, “документування”, “документація”, що дозволить уникнути

неконвенційності категорійно-понятійного апарату бухгалтерського обліку як у в науковій літературі, так і в законодавстві.

**1.1.2. Класифікація документів  
в бухгалтерському обліку**

Розглянувши ключові поняття документування, вважаємо за доцільне проаналізувати підходи до класифікування бухгалтерських документів для більш глибокого розуміння сутності досліджуваного процесу документування.

Слід зазначити, що правильна класифікація є передумовою ефективної організації процесів документування на підприємстві. На сьогодні існує безліч підходів до класифікування документів, зокрема у документології, юридичних науках, в бухгалтерському обліку. В умовах швидкого розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій поширення набули електронні документи, що суттєво змінило організацію бухгалтерського обліку в розрізі документообігу. Слід зазначити, що класифікація документів у межах бухгалтерського обліку часто містить класифікаційні ознаки інших наук. Вважаємо за доцільне розмежувати та обґрунтувати необхідність 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.

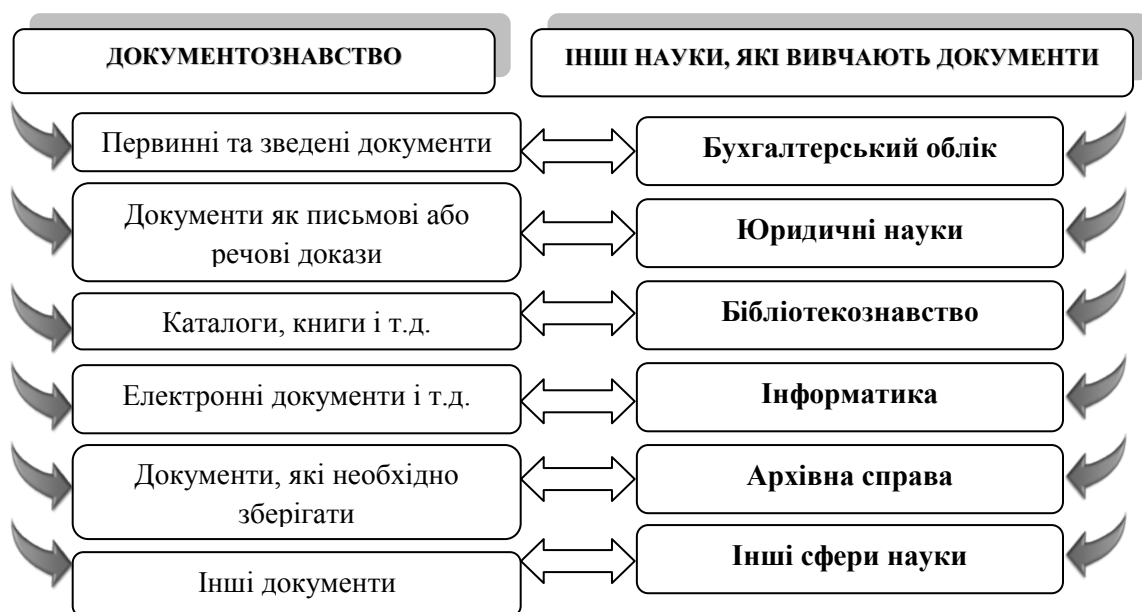
Розглянемо спочатку типологію документів, а потім вже класифікацію бухгалтерських документів. Це обґрунтовано тим, що типологія за своїм значенням є значно ширшим поняттям, ніж класифікація. Так, науковець у сфері документознавства Г.М. Швецова-Водка у своїй праці “Типологія документа” [195, с. 39] розмежовує зміст “типологічної класифікації” та “типології документів”, де, відповідно, перша призначена для визначення видів документів, а друга є розділом наукового знання, який визначає типи, види й інші типологічні підрозділи.

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. Леонтьєв (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. Чаадаєв (2001 р.) та ін.

У сфері документознавства класифікуванню документів приділяється значна увага, зокрема, дане питання 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 Додатку Б, 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.

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. 1.3).

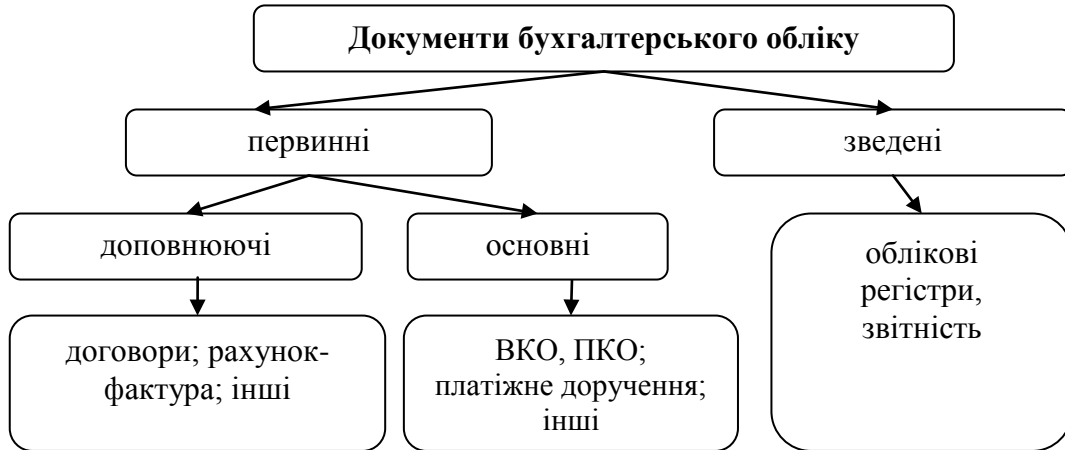


**Рис. 1.3.** Взаємозв'язок документознавства з іншими сферами науки, що досліджують документи

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. 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 Додатку Б 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. 1.4), і надалі для обох груп первинних документів виокремити види документів фасетним методом.



**Рис. 1.4.** Групування документів в бухгалтерському обліку

До групи доповнюючих первинних документів пропонуємо відносити договори, калькуляції та ін. документи, які мають юридичну силу, але не є підставою для здійснення записів в бухгалтерському обліку; до групи основних 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 документообіг на підприємстві та визначити юридичну силу окремих документів бухгалтерського обліку.

Щодо віднесення договорів до групи доповнюючих первинних документів існує багато суперечок у періодичних виданнях з бухгалтерського обліку. Існує дві взаємопротилежні думки з цього приводу, – 1) частина науковців в юридичній та бухгалтерській галузях науки вважають, що договір не є первинним документом, 2) в науковій літературі можна зустріти позиції щодо необхідності визнання договору первинним документом. Так, наприклад, у своїй дисертаційній роботі О.М. Петрук (2000 р.) присвятив цілий параграф даному питанню: “Договори як основа розрахункових операцій і первинний документ бухгалтерського обліку”. Вчений вважає, “що в бухгалтерському обліку відображаються зобов’язання, що за своєю природою є правовими, тобто в обліку і праві ці поняття тотожні. За умови, що в бухгалтерському обліку відображаються всі складові двостороннього правового зобов’язання, ми робимо висновок, що воно також обліковується” [125].

Фактично, договір є юридичним документом, який підтверджує здійснення правочину<sup>\*</sup>, а не господарської операції.

Відповідно, поділ первинних документів на ті, які є правочином і ті, які ним не є, обґрунтовано у літературних джерелах та визнано в практичній діяльності суб'єктів господарювання (наприклад, договір чи рахунок-фактура).

Документи, що підтверджують виконання правочину (накладні, рахунки, чеки, акти, виписки, касові ордери тощо), правочинами, зазвичай, не виступають, оскільки вони безпосередньо не призводять до виникнення юридичних наслідків. Разом з тим, вони є первинними документами, оскільки підтверджують факти здійснення господарських операцій.

Однак, деякі первинні документи можна вважати правочинами. Наприклад, товарна накладна, скріплена печатками сторін, за умови, що вона містить обговорені сторонами умови щодо найменування товару, його вартості, кількості тощо, може визнаватися договором купівлі-продажу. Тобто сторони, не укладаючи письмового договору, досягли згоди з істотних умов та виконують їх, і, відповідно, документи, які засвідчують виконання певних дій, можуть визнаватися формами договорів, і, відповідно, правочинами. Проте, це стосується лише окремих первинних документів, які мають усі ознаки договорів (правочинів), всі інші первинні документи правочинами не є, а лише підтверджують факт вчинення укладених договорів (правочинів).

Вважаємо, що первинним документом можна вважати ті документи, які передбачають зміну статей активу, власного капіталу, зобов'язань та фінансових результатів та містять усі обов'язкові реквізити, передбачені законодавством для первинних бухгалтерських документів. В результаті укладення договору (в момент його укладення) може і не відбуватися господарської операції, і тому договір не завжди можна вважати первинним документом.

Виходячи із вище обґрунтованого критерію первинними документами можна вважати такі договори як вексель, облігація, які водночас є цінним папером, договором і первинним документом в бухгалтерському обліку.

Вважаємо за доцільне доповнити класифікацію бухгалтерських документів наступними класифікаційними ознаками: за юридичною силою; первинні документи, які мають подвійну природу (табл. 1.3). Чіткий поділ первинних документів за вищезазначеними класифікаційними ознаками допоможе уникнути суперечки у суді щодо дійсності тієї чи іншої господарської операції, яка підтверджена відповідними первинними документами, та підвищити ефективність організації документообігу на підприємстві.

---

<sup>\*</sup> Правочином є дія особи, спрямована на набуття, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків [Джерело: 188].

В дослідженні нами розглядається класифікація саме первинних документів, тому відштовхуючись від запропонованого вище поділу первинних документів в бухгалтерському обліку (рис. 1.4) пропонуємо наступні їх типи та види (табл. 1.3).

**Таблиця 1.3.** Типологія первинних документів в бухгалтерському обліку

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

Слід зазначити, що запропонована класифікація документів бухгалтерського обліку стосується як доповнюючих, так і основних первинних документів.

У наведеній табл. 1.3 класифікації 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.

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

Як вже зазначалося вище, документи, що підтверджують виконання правочину (накладні, рахунки, чеки, акти, виписки, касові ордери тощо), правочинами зазвичай не виступають, оскільки вони не приводять безпосередньо до виникнення юридичних наслідків. Разом з тим вони є первинними документами, оскільки підтверджують факти здійснення господарських операцій.

Відповідно до наступної запропонованої класифікаційної ознаки 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<sup>\*</sup>), акції (рахунок 45) та ін.), грошові документи (рахунки 331, 332), бланки суворого обліку (рахунок 08).

Часто у літературі (М.В. Кужельний (2001 р.) [82]; Н.А. Леонтьев (1956 р.) [96] та ін.) зустрічається виділення виписки банку як первинного документу. Вважаємо, що виписка банку є регістром банку. Вона носить суто довідковий характер про переведення або надходження коштів з/на рахунок підприємства. В свою чергу, підтверджуючими документами є документи, що зумовлюють виконання операцій з розрахунковим рахунком підприємства, а саме, платіжні доручення, рахунки, накладні

---

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



тощо. Тим більше в умовах комп'ютеризації діяльності підприємств практично на всіх підприємствах встановлені програми клієнт-банкінгу, використовуючи які, бухгалтер відповідної ділянки завжди має інформацію про рух коштів на поточному рахунку в банку.

Щодо визначення поняття “документи бухгалтерського оформлення”, то М.Т. Білуха наводить наступне його трактування – “це облікові регістри, які узагальнюють операції і ресурси за економічним змістом і призначенням. Складають їх на підставі первинних виправдувальних і розпорядчих документів” [16, с. 114]. На нашу думку, документами бухгалтерського оформлення є не лише облікові регістри, 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. 1.4).

**Таблиця 1.4.** Визначення поняття “доказ” у нормативно-правових актах України

<i>№ з/п</i>	<i>Джерело</i>	<i>Визначення</i>
1.	Господарський процесуальний кодекс України [58]	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 [112]	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 [231]	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 [99]	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 [98]	Доказами, на підставі яких виборча комісія встановлює наявність чи відсутність обставин, що обґрунтовують вимоги і заперечення скаржника, 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 скаргою або суб'єкта оскарження (ст.109)

Як бачимо з табл. 1.4, 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.

На підставі здійсненого аналізу літературних джерел виявлено неоднозначність підходів щодо класифікування первинних документів. В результаті аналізу та систематизації існуючих класифікацій документів розроблено класифікацію первинних документів, яка дозволить більш ефективно організувати документообіг на підприємстві та визначити, які первинні документи мають юридичну силу та є підставою для здійснення облікових записів.

Сучасний стан господарювання підприємств вимагає від бухгалтерів вмілого

**1.2. Функції бухгалтерських документів в сучасних умовах господарювання**

оперування обліковими даними та відповідно прийнятті дієвих управлінських рішень з боку керівництва. Забезпечення своєчасності та повноти інформації для управління визначає рівень організації на підприємстві як бухгалтерського обліку в цілому, так і його складових. На сьогодні документування на підприємстві є потужним базисом для

формування управлінської інформації, є підтвердженням усіх господарських операцій, що відбуваються на підприємстві, є інструментом накопичення та впорядкування даних про діяльність підприємства тощо. Відповідно, кожен документ на підприємстві виконує ряд функцій задля забезпечення виконання завдань і функцій системи бухгалтерського обліку та формування відповідей на запити користувачів останнього.

Перш ніж визначити основні функції, які виконують первинні документи для забезпечення виконання функцій системи бухгалтерського обліку, проаналізуємо їх назви в інших країнах. Таким чином, в Польщі первинні документи називаються “dowód księgowego”, що перекладається як “доказ бухгалтера”, в англійських країнах – “source documents”, що в перекладі означає “документи-ресурси (джерела)”, в Румунії та Молдові “documentele contabile” або “document justificativ”, що означає “бухгалтерські документи” або “правові документи”. Вираз “первинний документ”, “первичный документ”, “первични документи” вживається відповідно у таких країнах як Україна, Росія, Республіка Білорусь та Болгарія. З цього зрозуміло, що в деяких країнах функції документування проявляються вже у назві документу, а саме, доказ, джерело, ресурс, правовий документ тощо.

Проведене дослідження у напрямку систематизації функцій первинних документів бухгалтерського обліку дозволило визначити, що різні дослідники та науковці виділяють наступні з них: контрольно-аналітичну (Л.І. Бочкова), аналітичну (В.Г. Макаров), захисну (Т.А. Бутинець), слідоутворюючу (Т.А. Бутинець), контрольну (О. Золотухін, Т.П. Сокольчик, Е.І. Глейх, А.В. Курапов, Р.Я. Вейцман, Н.А. Леонтьєв, В.Г. Макаров), інформаційну (О. Золотухін, Р.Я. Вейцман, Г.Г. Жуйков, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, А.В. Курапов), доказову (О. Золотухін, І.В. Сауткин, Л.В. Попова, Є.С. Дубоносів, І.А. Каштанова, С.В. Кочерга, Л.В. Рибалко, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, В.С. Левін, Я.С. Скуратовський), розпорядчу, виконавчу (В.С. Левін), організаційну (Н.А. Леонтьєв), управлінську (Л.В. Попова), правову (А.М. Ромашов), накопичення та зберігання даних (О. Золотухін) тощо. Детально функції облікових документів дослідив М.С. Пушкар [140, с. 272]. Так, вчений поділив останні на загальні та спеціальні. До загальних автор відніс: інформаційну (забезпечення інформації, знань), комунікативну (можливість бути засобом передачі, обміну, спілкування), кумулятивну (можливість нагромаджувати, концентрувати, збирати, упорядковувати інформацію); до спеціальних – управлінську (регулятивну), пізнавальну (когнітивну), правову (засіб доведення) та загальнокультурну.

В умовах трансформаційних змін економіки України змінюються і функції документування в системі бухгалтерського обліку. Так, здійснивши аналіз функцій, що виконували документи від своєї появи і до

сьогодні (Додаток В), здійснено їх узагальнення та обґрунтовано їх значення для системи бухгалтерського обліку:

– контрольна – завдяки даним, які містяться у первинних документах здійснюється контроль за збереженням майна на підприємстві, а також контроль за відповідальними особами;

– аналітична – на основі даних первинних документів формується зведена інформація, що використовується для прийняття управлінських рішень;

– захисна – полягає у захисті інформації, захисті підприємства від недостовірної інформації та можливості використання первинних документів як доказів для захисту інтересів власників та працівників підприємства;

– інформаційна – саме на підставі первинних документів в бухгалтерському обліку формується інформація для управління;

– доказова – первинні документи на підприємстві забезпечують юридичну основу господарських операцій;

– організаційна – чітко налагоджений обіг первинних документів на підприємстві сприяє швидкій обробці даних та формуванню зведеної інформації;

– управлінська – на підставі первинних документів можна слідкувати за виконанням розпоряджень керівника працівниками підприємства тощо,

– соціальна – будь-який документ створюється відповідно до тієї або іншої соціальної вимоги.

Визначено, що функції бухгалтерських документів мають властивість з плином часу змінювати своє домінуюче значення. Наскрізною у всі часи є доказова функція первинних документів, адже останні є підставою для здійснення облікових записів і виступають доказами у суді. Щодо домінуючого значення інших функцій первинних документів, то за часів Луки Пачолі на перше місце виходила аналітична функція, потрібна була детальна інформація, скільки і чого надійшло на підприємство, записувалися види матеріалів, їх колір, розмір тощо. За часів “копіробліку” (період механізації бухгалтерського обліку, 50-70 роки XIX ст.) первинні документи в першу чергу виконували організаційну функцію, адже уніфіковані форми первинних документів були розроблені для механізації роботи бухгалтера, і були пристосовані саме до механічної обробки. В умовах командно-адміністративної економіки на перший план висували контрольну функцію бухгалтерського обліку для запобігання розкраданню державного майна, зокрема, забезпечення завдання збереження майна власника. В результаті процесу приватизації та переходу до ринкової економіки в Україні все більше уваги приділяється управлінню інформацією, отриманої на виході системи бухгалтерського обліку, адже тепер головним завданням керівників підприємств є не лише контроль за

збереженням майна, а й отримання високих прибутків шляхом мінімізації витрат та оптимізації діяльності підприємства і цілому.

Питанням ролі первинних документів для збереження майна підприємства, зокрема, виконання контрольної функції, займався багато дослідників та науковців, так ще у 1956 р. Н.А. Леонтьєв писав, – “лише за умови, що кожна операція з прийому та видачі матеріальних і грошових коштів підприємства буде здійснюватися на основі документів та правильно оформлюватися документами, можна попередити зловживання матеріально-відповідальних осіб... Сприяючи таким чином охороні соціалістичної власності, документи разом з тим дають можливість виявляти випадки крадіжок та зловживань, викриваючи недобросовісність окремих працівників до суспільної власності” [96, с. 208]. А.В. Курапов у 1974 р. писав, – “на тих підприємствах, де цій ділянці роботи (мається на увазі впорядкування документообігу) не приділяється належної уваги неминуче виникають втрати, недостачі та крадіжки матеріальних та грошових коштів [86, с. 43]”. А.М. Ромашов у 1981 р. зазначав: “Документи використовують для попереднього та наступного контролю за законністю і доцільністю господарських операцій та збереженістю майнових цінностей” [150, с. 45]. У 1992 р. В.С. Левін писав, що “за допомогою документів визначаються всі параметри контролю – місце, час, об’єкт та зміст господарської операції, відповідальні особи, коло їх повноважень та ступінь виконання [81, с. 7]”. Згідно Е.І. Глейха “жодна господарська операція не може бути врахована, якщо вона не обґрунтована відповідним документом. В цьому розумінні документ – основа обліку. Вже з моменту документального оформлення господарський облік починає здійснювати свої контрольні функції” [40, с. 133]. М.В. Дембінський наголошує як на контрольній, так і на аналітичній функції документування. Зокрема, автор зазначає, що на підставі документів здійснюється щоденний контроль за виконанням господарських планів, спостереження за діями матеріально-відповідальних осіб, правильним та раціональним використанням ресурсів, що знаходяться під їх відповідальністю. ... Особливе значення мають документи у справі закріплення господарського розрахунку, забезпечуючи можливість щоденного аналізу господарської діяльності окремих ланок підприємства... та розробці на підставі результатів останнього конкретних заходів, спрямованих на ліквідацію можливих недоліків в роботі, на максимальне поліпшення роботи щодо виконання планів [50, с. 83]. За М.І. Кутером на підставі бухгалтерських документів контролюється правильність здійснення ФГЖ, здійснюється поточний аналіз господарської діяльності, встановлюються причини тих чи інших господарських порушень, тобто документація виконує контрольні-аналітичні функції [87, с. 373]. В.Г. Макаров наголошує на функції доказовості документів бухгалтерського обліку, зокрема, зазначає, що бухгалтерський документ є письмовим свідоцтвом дійсного здійснення господарської операції, а також права на її

здійснення [101, с. 213]. Також автор виділяє функцію управління та контрольньо-аналітичні.

**1.2.1. Реалізація доказової функції  
первинних документів бухгалтерського  
обліку як основа документально  
підтвердженого бухгалтерського обліку**

Про доказову  
(юридичну) силу  
первинних документів  
писали у своїх працях  
такі дослідники та  
науковці як

Р.Я. Вейцман [31, С. 202], А.М. Ромашов [150, с. 45], В.С. Левін [91, с. 7], Я.С. Скуратовський [157, с. 9] та ін.

На сьогодні відомі багато випадків фальсифікації фінансової та податкової звітності шляхом підробки первинних документів. Слід також зазначити і те, що при розгляді кримінальних справ у суді щодо несплати податків до бюджету або ж випадків зловживання службовим положенням для заволодіння бюджетними коштами головними доказами виступають первинні документи бухгалтерського обліку. Але залишається поза увагою науковців і практиків питання: чи можна вважати доказовою базою первинні документи, які за формою та змістом заповнені ідеально, суб'єктами здійснення порушення розроблена складна схема, яку важко виявити навіть провівши зустрічну перевірку декількох суб'єктів господарювання, проте, вони відображають господарські операції, які насправді ніколи не відбувалися? Відповідь на це питання досить проста: звичайно правильно оформлений первинний документ може вважатися доказом здійснення факту господарського життя. У свою чергу, виникає наступне питання: доказом якого факту господарського життя є первинний документ бухгалтерського обліку: реального чи шахрайського?

Головним чином, при визначенні доказовості первинного документу в наукових працях та виданнях практичного характеру увага звертається на формальну сторону процесу документування, зокрема, наявність усіх обов'язкових реквізитів первинних документів, повнота та якість оформлення документів бухгалтерського обліку тощо. Конкретно дослідниками не розглядалося поставлене питання щодо доказовості первинних документів при здійсненні шахрайських операцій. Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" [67], первинні документи для надання їм юридичної сили і доказовості повинні мати обов'язкові реквізити. На сьогодні однією з підстав підтвердження доказовості певних первинних документів визнають договори, але їх також можна підробити, як і самі первинні документи.

Тому, вважаємо, не можна загострювати увагу саме на наявності всіх обов'язкових реквізитів первинних документів, а слід розширити кругозір щодо визначення їх доказовості.

Як зазначалося вище, первинний документ може підтверджувати реальний або ж шахрайський ФГЖ (рис. 1.5).

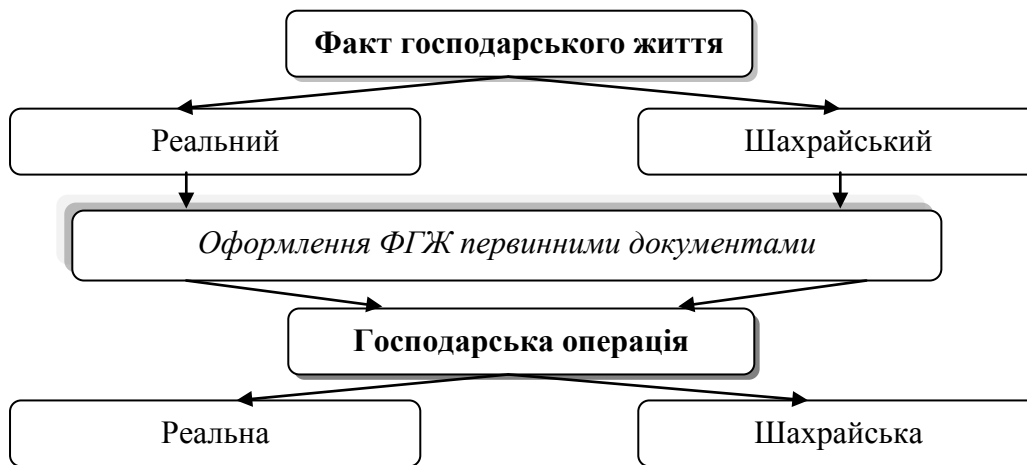


Рис. 1.5. Оформлення реальних або шахрайських ФГЖ первинними документами

Як бачимо, в такому порядку через первинні документи неможливо визначити, чи господарська операція є реальною, чи шахрайською.

Якщо ж розглянути процес підтвердження первинного документу від нього самого, то картина дещо змінюється (рис. 1.6).

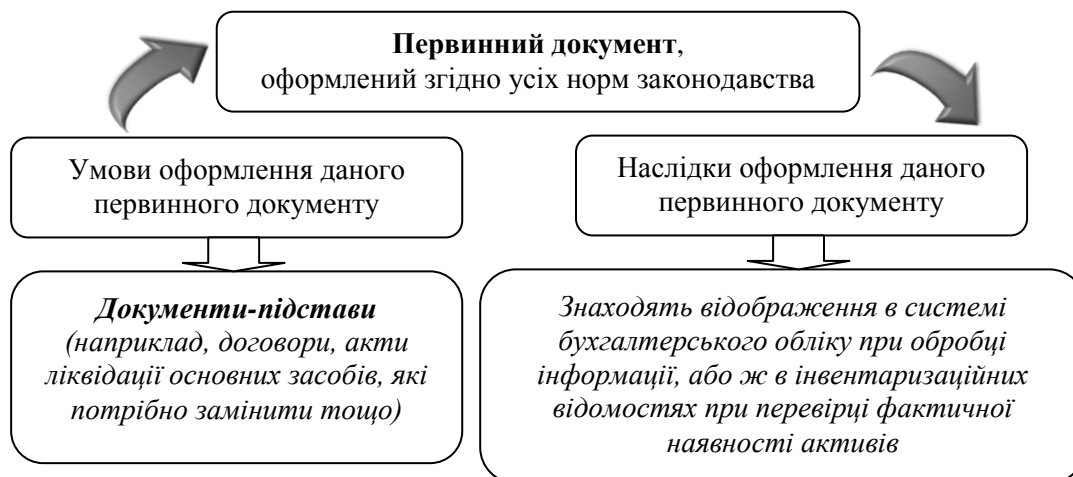


Рис. 1.6. Процес підтвердження доказовості первинних документів через причинно-наслідкові зв'язки

Тобто, при визначенні первинного документу як доказової бази в ході здійснення господарського контролю слід визначити обґрунтованість здійснення факту господарського життя, який він підтверджує, чи є підстави в інших документах для здійснення відповідної господарської операції, чи знаходить даний первинний документ відображення в подальших етапах обробки даних бухгалтерського обліку, а саме, в облікових регістрах, або ж якщо первинний документ пов'язаний з

придбанням матеріальних активів, чи наявний він в інвентаризаційних відомостях і т.д.

Отже, первинні документи можна вважати доказовою базою, якщо між даними, що в них містяться, та фактичним господарським станом підприємства немає відхилень та за умови, що факти господарського життя, які підтвержені відповідними первинними документами, є логічними та доцільними. Якщо ж мають місце відхилення або необґрунтованість господарських операцій, дані в первинних документах слід піддати сумніву, та застосувати ряд методів документального та фактичного контролю для виявлення порушень та обґрунтування їх підробки.

В умовах розвитку інформаційно-комп'ютерних систем і технологій все більша кількість підприємств переходять на комп'ютеризовану форму ведення бухгалтерського обліку. У зв'язку із цим з'являється можливість ведення аналітичного обліку, а також виникають проблеми щодо визначення доказовості первинних документів, зокрема зі сторони податкових органів щодо основних реквізитів первинних документів, наприклад, такі як електронний підпис, підписання документів за допомогою факсиміле, використання застарілих форм первинних документів тощо. Тому актуальним стає дослідження досвіду країн пострадянського простору, які вже вийшли вперед в даних питаннях у порівнянні з Україною.

В зарубіжних країнах, таких як Росія, Республіка Білорусь та Польща діють різні нормативно-правові акти, в яких затверджено реквізити, які повинні містити первинні документи бухгалтерського обліку. В Республіці Білорусь, наприклад, форми первинних документів затверджені на законодавчому рівні, в Польщі, навпаки, – використовуються довільні форми, але затверджені реквізити, які не є обов'язковими в Республіці Білорусь.

Відправною точкою дослідження вважаємо за доцільне визначити основні реквізити первинних документів, визначені у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 [131] (далі – Положення). В даному Положенні визначено, що "Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код



підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо” [131]. Порівняємо вищенаведені обов’язкові та додаткові реквізити в Україні із реквізитами, затвердженими на державному рівні, в Росії, Республіці Білорусь та Польщі.

Проведений порівняльний аналіз обов’язкових реквізитів первинних документів (Додаток Г) в Україні, Росії, Республіці Білорусь та Польщі дозволяє зробити такі висновки: в Республіці Білорусь не є обов’язковим зазначення найменування організації, від імені якої складається первинний документ, проте, на відміну від Росії та України потрібно зазначати не лише зміст, а й обґрунтування господарської операції; В Росії та Республіці Білорусь більш жорстко регулюється порядок підписання первинних документів, в Україні ж окрім особистого підпису дозволяється підписувати первинні документи як особисто, так і за допомогою електронного підпису, та інших даних, що дають змогу ідентифікувати особу. В польському законодавстві окрім дати складання документу слід також зазначати дату проведення господарської операції і дату виставлення документу (якщо вони розбіжні), – ця інформація є корисною, адже у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” прописано, що “первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення”, проте в Положенні № 88 така інформація відсутня. Також в Польщі необхідно зазначати дату прийняття первинного документу до обліку та підпис особи, яка його обробляла; в нашій країні дане питання покладено на головного бухгалтера, та його здатність організувати документообіг на підприємстві, а в нормативних документах така інформація не прописана.

В результаті порівняння додаткових реквізитів первинних документів в Україні, Росії, Республіці Білорусь та Польщі (Додаток Г) можна зробити наступні висновки: в Польщі взагалі відсутнє таке поняття як додаткові реквізити первинних документів, всі реквізити визначені як обов’язкові Республіці Білорусь просто наводить інформація, що додаткові реквізити можуть бути, які не зазначається; слід також додати, що використання в Україні, Росії та Республіці Білорусь довільних або ж застарілих форм первинних документів не дозволяється, у той час як у Польщі первинні документи можуть бути будь-якої форми, але обов’язково повинні містити усі реквізити, визначені Законом про бухгалтерський облік в Польщі. Вважаємо, що підхід у Польщі є найбільш вдалим, адже в умовах розвитку ринкових відносин Україна тісно співпрацює з іншими країнами світу, в яких, у більшості випадків, відсутні затверджені форми первинних документів, і відповідно, необхідно їх визнавати дійсними та чинними.

Порівняння реквізитів первинних документів в нормативно-правових актах вищезазначених країн дозволяє визначити, які можуть виникати

проблеми в сфері бухгалтерського обліку. Так, в Росії та Республіці Білорусь не можна використовувати довільні форми первинних документів, що, в свою чергу, призводить до зменшення інформаційної функції первинних документів. Також при посиленому регламентуванні форм первинних документів бухгалтери або ж управлінці на підприємстві змушені самостійно розробляти ряд внутрішніх форм первинних документів для здійснення ефективного управління діяльністю підприємства, та з метою надання користувачам, зокрема, власникам, інформації про стан підприємства та перспективи його розвитку. Недоліком таких документів в Україні є те, що вони не зможуть виконувати функції доказів при виникненні судових спорів.

В Україні Положення № 88 щодо даного питання є не досить чітким. Зокрема, у п. 2.4. говориться, що первинний документ повинен містити “особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції” на практиці заплутує як контролюючі органи, так і осіб, що займаються підприємницькою діяльністю. В свою чергу, п. 2.5 Положення № 88 визначає, що “Документ має бути підписаний особисто, а підпис може бути скріплений печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг. Використання при оформленні первинних документів факсимільного відтворення підпису допускається у порядку, встановленому законом, іншими актами цивільного законодавства”. Вважаємо, що ці два параграфи Положення № 88 є суперечливими, адже відповідно до п. 2.4 первинні документи можна підписувати як за допомогою електронного підпису, так і за допомогою факсиміле, та будь-яким іншим чином, проте в п. 2.5 мова йдеться лише про особистий підпис, і окремі випадки застосування електронного підпису і факсиміле. Слід зазначити, що все ж таки при визначенні, в якому документі яку форму підпису можна ставити, необхідно керуватися відповідними нормативними документами, якими цей первинний документ затверджений. Якщо в законодавчому документі мова йде просто про підписи, факсиміле використовувати можна, якщо про власноручний (особистий) підпис – ні.

Використання факсиміле дозволяється лише в окремих документах, що визначено великою кількістю нормативно-правових документів. З метою вирішення даного питання та запобігання підробки первинних документів необхідно перейняти досвід країн, що розглядалися вище, і прописати у нормативних документах вимогу підписання саме облікових первинних документів, які можуть виступати доказами при виникненні судових суперечок, лише особою, яка склала документ і несе відповідальність за його достовірність, а використання факсиміле дозволити в адміністративно-розпорядчих документах на підприємстві.

Наступними суперечливими параграфами Положення № 88 є п. 2.7 та п. 2.8, де мова йдеться про використання уніфікованих форм первинних документів. Відповідно, у першому передбачається можливість використання власно розроблених форм первинних документів, а в другому – забороняється використання довільних форм первинних документів для ряду об'єктів бухгалтерського обліку.

Вважаємо, що в умовах зростання інформатизації суспільства в Україні доцільним є запровадження рекомендованих форм первинних документів, на противагу типовим і обов'язковим, затвердженим ще у 60-70 рр. ХХ ст. Так, Г.Г. Жуйков зазначає, що “Розробка єдиної системи первинної економічної інформації для колгоспів і радгоспів на державному рівні почалася у 1958 році. ... До 1971 р. в колгоспах і радгоспах склалася єдина система первинної економічної інформації, пристосована для механізованої обробки на обчислювально-клавійних, обчислювально-перфораційних та бухгалтерських машинах” [63, с. 68]. Такі реформи здійснювалися у зв'язку з механізацією бухгалтерського обліку, виникненням так званого “копіробліку”. Проте на сьогодні не має потреби оптимізувати роботу бухгалтера механічним шляхом, навпаки в сучасних умовах ринкової економіки бухгалтер повинен бути управлінцем, а комп'ютеризований облік дозволяє виконувати тисячі операцій та групувати і зводити необхідну інформацію у лічені секунди. Тому підприємства, що акцентують увагу на стратегічному розвитку, прагнуть розробляти власні форми первинних документів, в яких можна зазначати всі дані для оптимізації розумової роботи бухгалтерів (не механічної, при обробці первинних документів) та оперативного формування управлінських рішень шляхом розширення додаткових реквізитів даними аналітичного обліку. Вважаємо, що уніфікацію первинних документів з метою спрощення їх обробки працівниками контролюючих органів необхідно здійснювати за реквізитами, а не за формою. Наприклад, для основних засобів, виробничих запасів та інших товарно-матеріальних цінностей передбачити один набір обов'язкових реквізитів, які повинні містити первинні документи, а для документів, пов'язаних із грошовими розрахунками (готівковими чи безготівковими) передбачити дещо відмінний набір обов'язкових реквізитів.

В результаті проведення порівняння не лише діючих нормативно-правових документів, але й тих, які вже втратили свою чинність в Республіці Білорусь, Російській Федерації, СРСР (Додаток Д) нами було встановлено, що у вищезазначених країнах бухгалтерський облік в кінці 19 – на початку 20 ст. був суворо регламентований, визначалися обов'язкові та додаткові реквізити, окрім цього також затверджувалися типові форми первинної облікової документації по галузях.

Уніфіковані форми первинних документів дещо гальмують розвиток бухгалтерського обліку, зокрема, у сфері освіти, адже при великій

кількості чітко затверджених форм первинних документів ускладнюється навчання фахівців з бухгалтерського обліку, тому що важко запам'ятати усі клітинки та таблиці, а також дані, які потрібно в них вписувати, набагато ефективніше навчити студентів обов'язковим реквізітам. В такому випадку майбутній бухгалтер, управлінець буде чітко знати, – якщо всі реквізити, що вимагає законодавство, наявні в первинному документі, то він є достовірним, повним та може виступати повноцінним доказом здійснення господарської операції за будь-яких обставин. Так, Т.М. Білуха зазначає: “Юридичну силу первинні документи мають за наявності таких реквізитів...” [16, с. 108], що ще раз підтверджує достовірність первинного документу залежно від реквізитів, а не від форми.

Якщо первинні документи уніфікувати за реквізітами бухгалтер зможе скласти будь-який первинний документ без сумніву, чи правильні дані він вписує в ту чи іншу клітинку, що підвищить оперативність його роботи.

Отже, провівши порівняльний аналіз обов'язкових і додаткових реквізитів в Україні, Республіці Білорусь, Росії та Польщі, виявлено переваги оформлення первинних документів, що прийняті у Польщі, та недоліки посиленого контролю за оформленням первинних документів в Росії, Республіці Білорусь і Україні, де підходи до складання первинних документів в бухгалтерському обліку є майже тотожними, а економічний розвиток нижчим. Для подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки і практики слід приділити велику увагу уніфікованим формам первинних документів, і перейняти досвід Польщі у даному питанні, зокрема, ще раз переглянути форми первинних документів, які є затвердженими на сьогодні, і надати їм статус рекомендованих. Також в Україні слід врегулювати питання щодо підписання первинних документів, адже у Положенні № 88 чітко не зазначається, в яких первинних документах бухгалтери мають право ставити власноручний підпис, а в яких факсиміле та інші форми підпису, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

**1.2.2. Контрольна функція  
облікових документів як основа  
збереження майна підприємства**

Однією з головних функцій як бухгалтерського обліку, так і його складових, зокрема, документування, є контрольна. Ще з давніх часів відомі факти реєстрації господарських операцій з метою контролю за обігом матеріальних цінностей, дані про рух останніх записувалися на стінах у вигляді ієрогліфів, на шкірі тварин, папірусі тощо. В сучасних умовах господарювання кожна організація намагається зберегти своє майно від розкрадання. Контрольна функція забезпечується виконанням таких завдань бухгалтерського обліку як збереження майна підприємства,

запобігання господарських порушень та знищення матеріальних цінностей. Головним інструментом для виконання даних завдань є чітке спостереження за фактами господарського життя на підприємстві та їх реєстрація.

Таким чином, вищезазначена функція бухгалтерського обліку включає в себе виконання одного з найголовніших завдань бухгалтерського обліку – збереження майна підприємства. Виконання даної функції та, відповідно, завдання бухгалтерського обліку досягається шляхом використання притаманних йому методів та прийомів. В бухгалтерському обліку є два основних елементи методу, які забезпечують виконання вищезазначеної функції, – це інвентаризація і документування. Не безпідставно можна стверджувати, що вищевказані елементи методу бухгалтерського обліку є найважливішими, адже без документального підтвердження та контролю за господарською діяльністю підприємства усі подальші елементи методу бухгалтерського обліку будуть забезпечувати формування недостовірної інформації. Зазначимо, що документування є елементом методу бухгалтерського обліку, метою якого є суцільна та безперервна реєстрація даних про здійснені господарські операції на підприємстві. Крім того, це один з найголовніших механізмів контролю за збереженням майна на підприємстві, своєчасного виявлення помилок в бухгалтерському обліку та внесення виправлень до нього.

Питання виникнення господарських порушень в результаті неналежного оформлення первинних документів висвітлені у працях В.В. Бірюкова, Т.А. Бутинець, М.В. Кужельного, Дм.Л. Кузьміна, А.В. Курапова, В.С. Левіна, К.В. Романчук, Е.Р. Россінської, Я.В. Соколова та ін.

У більш ранній період становлення бухгалтерського обліку про роль первинних документів для збереження майна підприємства писали багато дослідників та науковців, так ще у 1956 р. Н.А. Леонтьєв зазначав, – “лише за умови, що кожна операція з прийому та видачі матеріальних і грошових коштів підприємства буде здійснюватися на основі документів та правильно оформлюватися документами, можна попередити зловживання матеріально-відповідальних осіб... Сприяючи таким чином охороні соціалістичної власності, документи разом з тим дають можливість виявляти випадки крадіжок та зловживань, викриваючи недоброчесність окремих працівників до суспільної власності” [96 с. 208]. А.В. Курапов у 1974 р. писав, – “на тих підприємствах, де цій ділянці роботи (мається на увазі впорядкування документообігу) не приділяється належної уваги неминуче виникають втрати, недостачі та крадіжки матеріальних та грошових коштів [86., с. 43]”. А.М. Ромашов у 1981 р. зазначав: “Документи використовують для попереднього та наступного контролю за законністю і доцільністю господарських операцій та збереженістю майнових цінностей” [150, с. 45]. У 1992 р. В.С. Левін писав, що “за

допомогою документів визначаються всі параметри контролю – місце, час, об'єкт та зміст господарської операції, відповідальні особи, коло їх повноважень та ступінь виконання [91, с. 7]”. Я.В. Соколов та В.Я. Соколов зазначають у своїй праці [164] стверджують, що “саме виправдовувальні документи надають юридичну та економічну обґрунтованість усім твердженням, які випливають з даних бухгалтерського обліку [164, с. 201].

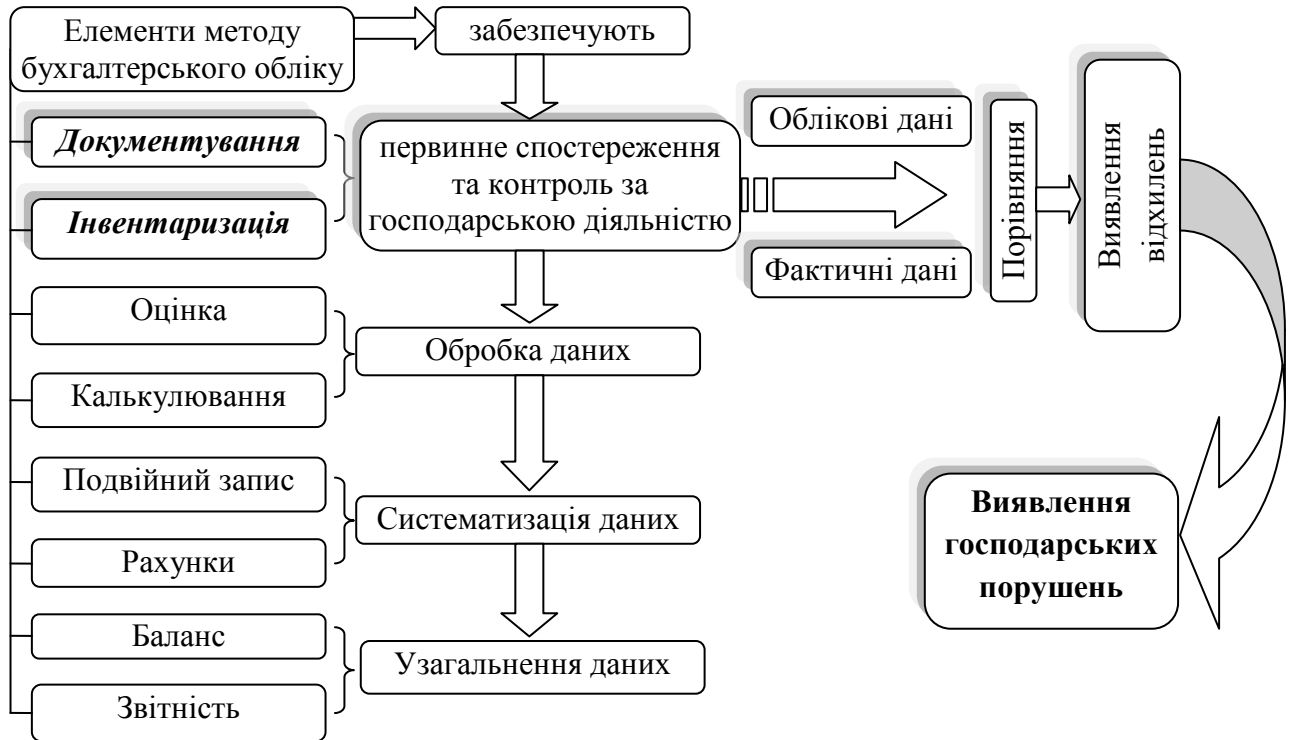
Як бачимо, протягом багатьох років первинні документи серед науковців та дослідників визначались і досі визначаються як основа для виконання завдання забезпечення збереження майна підприємства та його раціонального використання.

В юридичній літературі також приділяється велика увага значенню облікових документів та визначенню їх як головного інструменту контролю за діяльністю підприємства, що знайшло відображення у працях В.М. Глібко, О.П. Буцан, І.В. Сауткін, С.Г. Чаадаєв, Є.Р. Россінська, Н.Д. Еріашвілі та ін.

Як вже зазначалося, головним чином інвентаризація і документування забезпечують виконання завдання збереження майна підприємства. На сьогоднішній день в науковій літературі можна знайти досить велику кількість праць, присвячених інвентаризації. Удосконалюється її організація, методика проведення, суб'єкти і т. ін. Проте, зовсім незначна кількість науковців присвячують свої праці не менш важливому елементу методу бухгалтерського обліку – документуванню. При проведенні інвентаризації здійснюється звірка отриманих фактичних даних з даними бухгалтерського обліку, і саме таким чином виявляються відхилення облікових даних, а в подальшому господарські порушення на підприємстві (рис. 1.7). Першоджерелом інформації про господарську діяльність підприємства та входом в систему бухгалтерського обліку є первинні документи.

Як видно з рис. 1.7, документування та інвентаризація забезпечують суцільний контроль за господарською діяльністю підприємства, а їх виконання запобігає виникненню господарських порушень на підприємстві.

Первинні документи використовуються при виникненні майнових спорів між суб'єктами правовідносин, вони використовуються як докази, зокрема, при проведенні бухгалтерських експертиз, аудиторських перевірок, вирішенні судових спорів тощо. Проте, головною вимогою для первинних документів є правильне їх оформлення, у протилежному випадку вони вважаються недоброякісними та не можуть бути юридичними доказами законності тієї або іншої господарської операції.



*Рис. 1.7. Роль інвентаризації та документування як елементів методу бухгалтерського обліку*

Ще у 18 ст. Петро I визначав основні реквізити, які повинні мати первинні документи. Але навіть через 3 століття майже нічого не змінилося, і ряд підприємств нехтують чинним законодавством, зокрема Положенням № 88 “Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку” [131] від 24.05.1995 р., та неналежним чином оформлюють первинні документи, заповнюють не усі реквізити тощо. В таких випадках первинні документи перестають виконувати роль інформаційного забезпечення судово-бухгалтерських експертиз, різного роду перевірок.

Контроль за документуванням господарських операцій та відповідністю їх реальним фактам господарського життя, які відбуваються на підприємстві, необхідно забезпечити шляхом запровадження чіткої організації документообігу, яка повинна передбачати реалізацію ряду методів контролю. Поряд із цим також не потрібно перевантажувати бухгалтерський облік контрольними процедурами. Так, С.В. Власюк зазначає, що “підприємства, які впроваджують систему внутрішнього контролю, мають знайти оптимальне поєднання контрольних процедур та ефективності ведення бізнесу, адже надмірний акцент на контрольних процедурах не дає можливості підприємству займатися власне бізнесом. Разом із тим контрольні процедури повинні постійно тестуватися і вдосконалюватися” [34].

Якщо інвентаризація забезпечує збереження майна підприємства головним чином на стадії наступного контролю, коли фактичні дані звіряються з обліковими, то в процесі документування контрольні заходи можна реалізувати на стадіях попереднього, поточного та наступного контролю. У випадку виникнення певних недочетів в результаті інвентаризації лише за допомогою первинних документів можна встановити відповідальних осіб (завдяки підписам у первинних документах); кількість та вартість активів, які надходили на підприємство або витрачалися; доцільність використання активів, виходячи з дат та обсягів активів у первинному документі, також можливість здійснення зустрічної перевірки (шляхом зазначення у первинних документах реквізитів суб'єктів господарювання, які причетні до здійснення тієї або іншої господарської операції). В свою чергу, правильна організація документообігу на підприємстві дозволить не лише визначити винних осіб, а й попередити господарські порушення.

Вважаємо за доцільне розглянути первинні документи на етапах здійснення контролю в системі бухгалтерського обліку, зокрема, попереднього, поточного (оперативного) та наступного контролю.

Так, ще у 1977 р. П.П. Німчинов писав, що "...документ, крім свого основного призначення, використовується також як засіб обґрунтування облікових записів, як знаряддя попереднього і наступного контролю" [116, с. 115]. А.М. Ромашов у 1981 р. зазначав, – "...документи необхідні також для фінансового і господарського контролю і ревізії діяльності підприємств. Головна вимога, як виставляється до контролю господарської діяльності, – його систематичність і своєчасність" [150, с. 46]. П.П. Німчинов стверджував, що "у процесі документування здійснюється спостереження за господарською операцією, з'ясовується її законність і економічна доцільність, тобто здійснюється економічний і юридичний контроль. Тому документація господарських операцій – не технічна робота, а важливий контроль-економічний процес" [117, с. 114].

На нашу думку, саме попередній та поточний контроль за правильністю складання первинних документів є найважливішими етапами контролю на підприємстві, адже вони є передумовою подальшого формування достовірних регістрів та звітності, і, відповідно, інформації про діяльність підприємства. Дані види контролю за правильністю складання та обігу первинних документів необхідні для забезпечення подальшого контролю, де первинні документи вже виступають доказами здійснення фактів господарського життя.

Як зазначав В. Макаров, "попередній контроль здійснюється керівними працівниками підприємства (директором, головним бухгалтером та ін.) при підписанні документа, на підставі якого буде здійснюватися будь-яка господарська операція ... Підписуючи документ, керівний працівник підприємства бере на себе відповідальність за



законність та доцільність операції, передбаченої даним документом. Це сприяє дотриманню суворої державної дисципліни та підприємствах, покладає на кожного працівника, який підписує документ, персональну відповідальність за здійснювані ним дії” [99, с. 203].

Відповідно до підходу А.Д. Шмігеля “організація циркуляції та документообігу на підприємстві передбачає попереднє планування, регулювання документопотоків та контроль за дотриманням прийнятого порядку. Організація документообігу на даній стадії включає: вибір форм первинних документів або інших носіїв первинної облікової інформації по кожному об’єкту обліку; вибір технічних засобів та способів складання носіїв первинної інформації в цілому та первинних документів зокрема; встановлення складу осіб, відповідальних за правильне та своєчасне складання тих або інших первинних документів; визначення часу документування кожного виду господарських операцій та процесів” [196, с. 37].

А.М. Ромашов зазначав, що “попередній контроль виконують особи, відповідальні за здійснення операцій, оформлених документами. Підписуючи документи, які є підґрунтям видачі грошових коштів або витрачання майнових матеріальних цінностей, робітники підприємства підтверджують свою персональну відповідальність за законність і доцільність використання коштів. Документи, таким чином, ліквідують втрачання готівки і безвідповідальність у господарській роботі” [150, с. 45]. Попередній контроль здійснюється щоденно при перевірці і обробці первинних документів, в ході поточного обліку господарських операцій, допомагаючи керівникам господарства вчасно дізнаватися про можливі перевитрати коштів і неправильне їх використання, про небажані відхилення від плану, порушення фінансової дисципліни, з тим щоб своєчасно виявити і не допустити цих негативних явищ [150, с. 46].

Оперативною формою контролю економічних процесів є використання системи первинної бухгалтерської документації – нарядів, вимог, накладних. Кожен з таких документів до здійснення відповідної господарської операції підписується колом посадових осіб, які таким чином здійснюють поточний контроль.

Наступний контроль здійснюється головним чином у формі документальних ревізій, а також шляхом перевірки документів, які послуговували підставою для виконання операції [99, с. 204].

П.П. Німчинов зазначав – “Документи, на підставі яких зроблено запис за обліковими реєстрами, використовуються і для наступного контролю, у формі документальної ревізії (планової – один раз на квартал чи рік, або раптової)” [116, с. 118].

Відповідно А.М. Ромашова стверджує, що наступний контроль, який здійснюється у формі обстежень, документальних ревізій і аналізу звітності, дуже важливий для перевірки здійсненої роботи, оцінки її

результатів і розробки пропозицій щодо проведення заходів, спрямованих на ліквідацію недоліків і покращення господарської діяльності [150, с. 46].

Проаналізувавши підходи різних науковців можемо зазначити, що саме правильна організація документообігу на підприємстві (тобто попередній контроль) є передумовою правильного ведення та захисту даних бухгалтерського обліку. Також бачимо, що немає однакових підходів щодо виокремлення етапів в організації документообігу відповідно до стадій здійснення контролю на підприємстві. Вважаємо, що необхідно чітко визначити відповідність між стадіями здійснення контролю на підприємстві та етапами організації документообігу (табл. 1.5).

**Таблиця 1.5.** Методи здійснення документального контролю залежно від етапів контролю господарських процесів

<i>Етап (стадія) контролю</i>	<i>Місце первинних документів на відповідному етапі контролю</i>
Попередній	попереднє планування, регулювання документопотоків, вибір форм первинних документів, технічних засобів та способів складання носіїв первинної інформації, встановлення відповідальних осіб, визначення часу документування різних господарських операцій
Поточний	обробка первинних документів в бухгалтерії (застосування ряду методів документальної перевірки: арифметична, нормативно-правова, формальна тощо)
Наступний	обстеження документальна ревізія аналіз звітності

**1.2.3. Обґрунтування превалювання інформаційної функції первинних документів бухгалтерського обліку в умовах становлення інформаційного суспільства**

На сучасному етапі розвитку суспільства невід'ємною його частиною є інформація. Усі рішення людини завжди підкріплені тими чи іншими даними. Так само і в підприємницькій діяльності, будь-які дії та рішення ґрунтуються на певних показниках, які містяться в первинних документах, облікових регістрах, фінансовій звітності і т.д. В умовах нестабільної економічної ситуації у світі та, зокрема, в Україні, від ефективності рішень, прийнятих на основі інформації отриманої з облікових документів, буде залежати подальша динаміка розвитку діяльності суб'єктів господарювання.

Система бухгалтерського обліку на підприємстві виступає джерелом інформації для різних потреб усіх її користувачів, а також є найбільшою інформаційною системою на підприємстві. Будь-яка інформаційна

система, як відомо, має вхід і вихід, відповідно інформація на підприємстві формується на основі даних, вилучених з первинних документів. Таким чином, дані про факти господарського життя, які зареєстровані у первинних документах і є підтвердженням того, що вони дійсно відбулися, після проходження процесів обробки, накопичення, зберігання на виході використовуються кінцевими користувачами для цілей аналізу, управління та контролю.

Якщо розглядати поняття інформаційної системи, то під нею слід розуміти “впорядковану сукупність відомостей, взаємопов’язаних характеристик та показників явищ” [54, с. 217]. Інформаційною системою можна визначити сукупність об’єктів, суб’єктів інформації та технічних засобів обробки інформації. Ґрунтуючись на вищенаведених визначеннях можна стверджувати, що бухгалтерський облік є найбільшою інформаційною системою про діяльність підприємства. Він має об’єкти (носії інформації), суб’єкти (ті, хто створює інформацію, а також її користувачі) та технічні засоби (комп’ютери, принтери тощо).

Необхідно зазначити, що завданням функціонування системи бухгалтерського обліку є надання інформації для цілей управління. Як зазначає Е. Новак, “елементом управління є побудова інформаційної системи підприємства. Це є однією з умов прийняття раціональних господарських рішень. Інформаційна система є основою оцінки центрів відповідальності, виокремлених в суб’єкті господарювання. Тому інформаційна система повинна бути побудована так, щоб можна було нею ефективно управляти [207, с. 54]. Відповідно Л.М. Кіндрацька зазначає: “володіючи широким спектром облікової інформації, керівництво має можливість обґрунтувати раціональні зміни в стратегії й тактиці ведення діяльності. Саме це й визначає стрижневу особливість інформації як цінного ресурсу, сформованого системою бухгалтерського обліку” [74, с. 31]. Відповідно, слід більш детально зупинитися на ролі інформації, яку надає процес документування для забезпечення виконання функцій бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік, як елемент інформаційної системи управління підприємством повинен бути підпорядкований певним правилам, яким підлягають інші інформаційні системи. Відповідно до цього і бухгалтерський облік повинен дотримуватися умов, яким в цілому відповідає інформаційна система. Інформація, яку надає бухгалтерський облік (незалежно від способу представлення), повинна відповідати ряду якісних характеристик (рис. 1.8).

Так, ще у 1866 році відомий вчений П.І. Рейнбот зазначав: “вимоги, які можна виставити до кожного облікового документу, зводяться до наступного: повнота змісту документу, точність і правдивість даних документів, ясність та своєчасність документу” [144, с. 189].



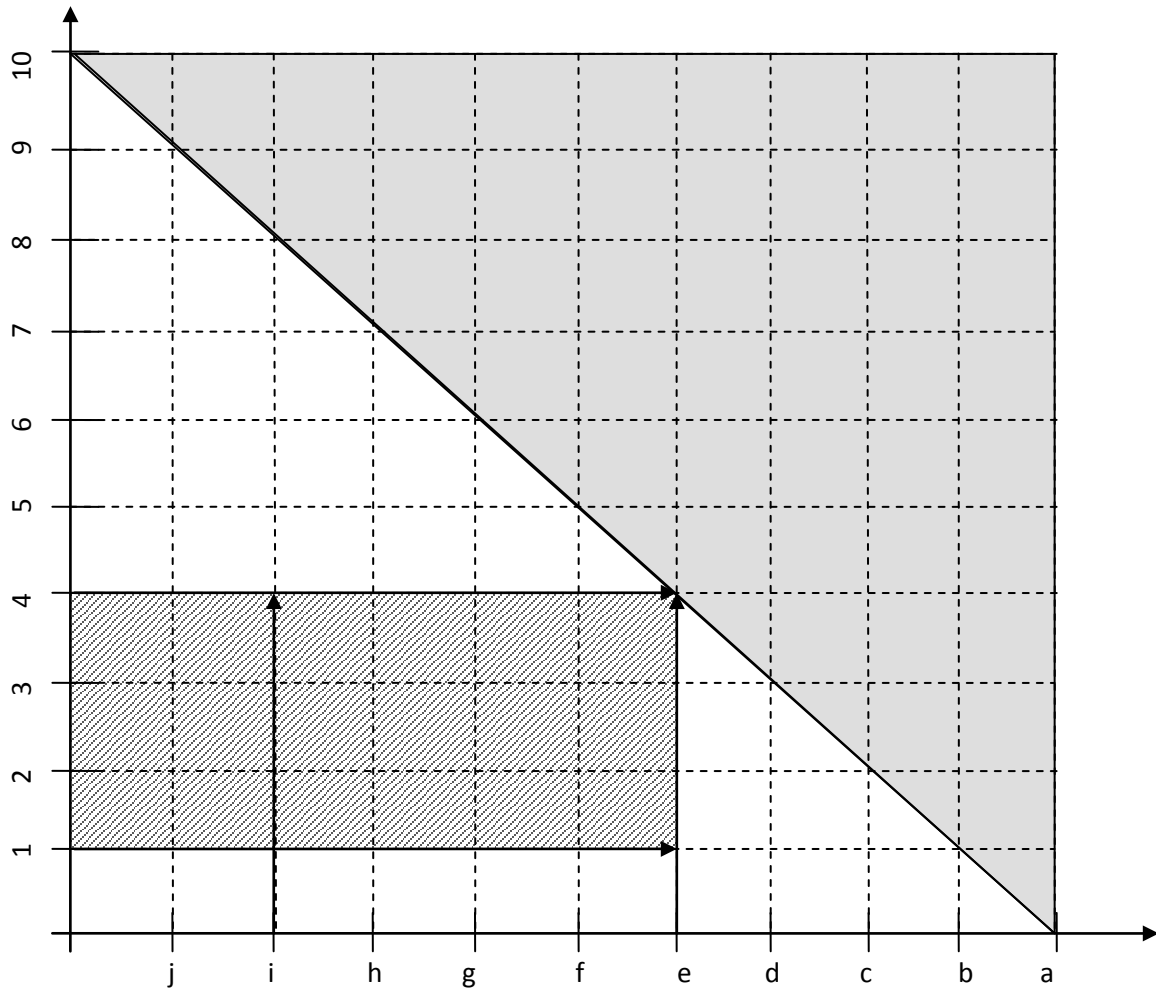
**Рис. 1.8.** Якісні характеристики інформації бухгалтерського обліку

Наведені в рис. 1.8 якісні ознаки інформації можна поділити на основні та другорядні. Так, основними (тобто обов'язковими) якісними характеристиками інформації є достовірна, повна, актуальна, точна, узгоджена. До другорядних (тобто тих, які також є обов'язковими, але можуть змінюватися залежно від суб'єкта прийняття рішення) є зрозуміла, порівнянна, корисна, суттєва, об'єктивна.

Для того, щоб визначити, чи відповідає надана для прийняття рішення інформація якісним характеристикам пропонуємо використовувати графік, наведений на рис. 1.9. На даному графіку на одній осі знаходяться якісні характеристики інформації (1,2,3, ...10), а на іншій – їх протилежні (a,b,c,...j).

Слід зазначити, що якісні характеристики кожен управлінець може вносити у графіку в такому порядку, в якому йому це зручно, і враховуючи, наскільки та чи інша характеристика є для нього важливою, і відповідно, характеристики інформації – домінуючими. Проте, обов'язкові якісні характеристики завжди повинні бути домінуючими.

Інформаційна система управління повинна бути спрямована на розв'язання як поточних проблем підприємства, так і майбутніх. Інформаційна система повинна уможливити пошук та поєднання різних даних, відповідно до індивідуальних потреб користувачів, і необхідною є можливість представлення даних в різних звітах.



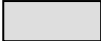
**Умовні позначення:**


*Якісні характеристики інформації:*


- 1 – достовірна
- 2 – повна
- 3 – об'єктивна
- 4 – актуальна
- 5 – зрозуміла
- 6 – узгоджена
- 7 – порівняна
- 8 – точна
- 9 – корисна
- 10 – суттєва

*Неякісні характеристики інформації:*

- a – недостовірна
- b – неповна
- c – необ'єктивна
- d – неактуальна
- e – незрозуміла
- f – неузгоджена
- g – непорівняна
- h – неточна
- i – некорисна
- j – несуттєва

 – інформація, не придатна за своїми характеристиками для прийняття управлінського рішення

 – інформація, придатна за своїми характеристиками для прийняття управлінського рішення

 – інформація, придатна за своїми характеристиками для прийняття управлінського рішення

**Рис. 1.9.** Графік визначення інформації, оптимальної для прийняття ефективного управлінського рішення

Кожна інформаційна система може містити безліч підсистем. Так, наприклад, підсистемою інформаційної системи підприємства є бухгалтерський облік. В свою чергу, однією з підсистем бухгалтерського обліку вважаємо за доцільне виділити сукупність процесів, пов'язаних зі створенням та обробкою облікових документів. Відповідно, усі підсистеми повинні містити дані та інформацію, що відповідають якісним характеристикам інформаційної системи.

Для того, щоб визначити місце документування в інформаційній системі підприємства необхідно визначити, яку інформацію або дані надає даний процес.

**Таблиця 1.6.** Дефініції понять “дані”, “інформація” та “економічна інформація”

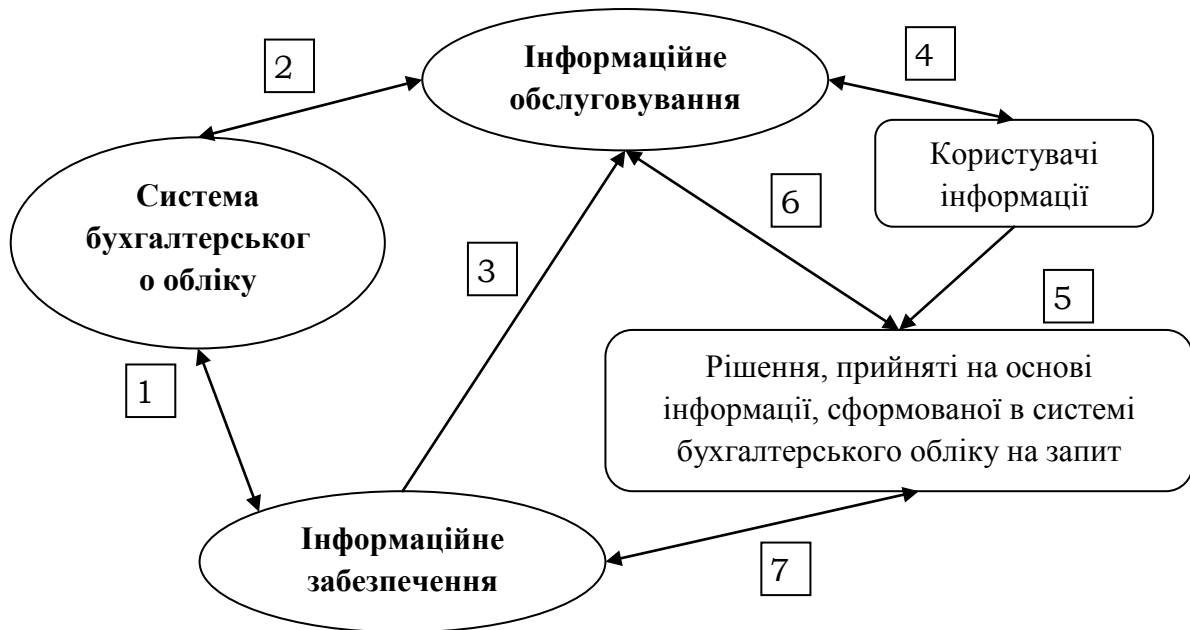
№ з/п	Поняття	Визначення
1.	Дані	Будь-якого роду інформація, чи то цифрова або словесна. Хоча таке визначення по суті правильне, бізнесмени зазвичай користуються терміном для позначення виключно числових показників [197, С.76]
2.	Дані	Відомості, необхідні для певного висновку, рішення [119, с. 123]
3.	Інформація	Дані про будь-що, які є об'єктом збору, зберігання, переробки [18, с. 151]
4.	Інформація	Це дані про осіб, предмети, факти, події, явища та інші незалежно від форми факти їх представлення [168, с. 352]
5.	Інформація	Відомості про осіб, предмети, факти, події, явища і процеси незалежно від форми їх представлення [2, с. 78]
6.	Економічна інформація	Сукупність відомостей, що відображають народногосподарські процеси й використовуються для управління народним господарством та його окремими ланками [54, с. 217].

Проаналізувавши трактування поняття інформації та даних у довідковій та енциклопедичній літературі (табл. 1.6), можемо стверджувати, що інформація відрізняється від даних саме ступенем обробки останніх. Таким чином, інформація для користувачів в бухгалтерському обліку ґрунтується на даних первинних документів.

Роль документування можна розглядати з двох сторін, – по-перше, починаючи з даних, що містяться в первинних документах, в системі бухгалтерського обліку формується інформація для цілей управління. Тобто, первинні, а в подальшому й зведені облікові документи здійснюють інформаційне обслуговування на підприємстві не лише власника для прийняття управлінських рішень, а й усіх зацікавлених користувачів. По-друге, якщо маємо сформовану інформацію, проте виникли деякі питання, які потрібно деталізувати (розкрити аналітику), то саме облікові документи виступають інформаційним забезпеченням.

Згідно позиції З. Колачика, облікові документи мають хронологічно-доказовий характер, де: кожен обліковий документ є якби “карткою з історії” підприємства, завдяки якій можна відкривати окремі події та їх сукупність; кожен обліковий документ є підтвердженням узгодження проходження події відповідно до норм права [205, с. 54].

Зв'язок між інформаційним обслуговуванням та інформаційним забезпеченням зображено на рис. 1.10.



**Умовні позначення:**

- 1 – система бухгалтерського обліку формує інформаційне забезпечення (сукупність первинних документів, облікових реєстрів тощо);
- 2 – одним з завдань системи бухгалтерського обліку є задоволення потре користувачів в інформації;
- 3 – на основі інформаційного забезпечення (облікових документів) формується інформація для потреб окремих користувачів;
- 4 – користувачі отримують інформацію з системи бухгалтерського обліку;
- 5, 6 – на основі отриманої інформації з системи бухгалтерського обліку користувачі приймають певні рішення;
- 7 – усі рішення, прийняті на основі отриманої інформації з системи бухгалтерського обліку мають підтвердження; у разі необхідності деталізації певної інформації користувач може звернутися до інформаційного забезпечення.

**Рис. 1.10.** Взаємозалежність між інформаційним забезпеченням та інформаційним обслуговуванням в системі бухгалтерського обліку

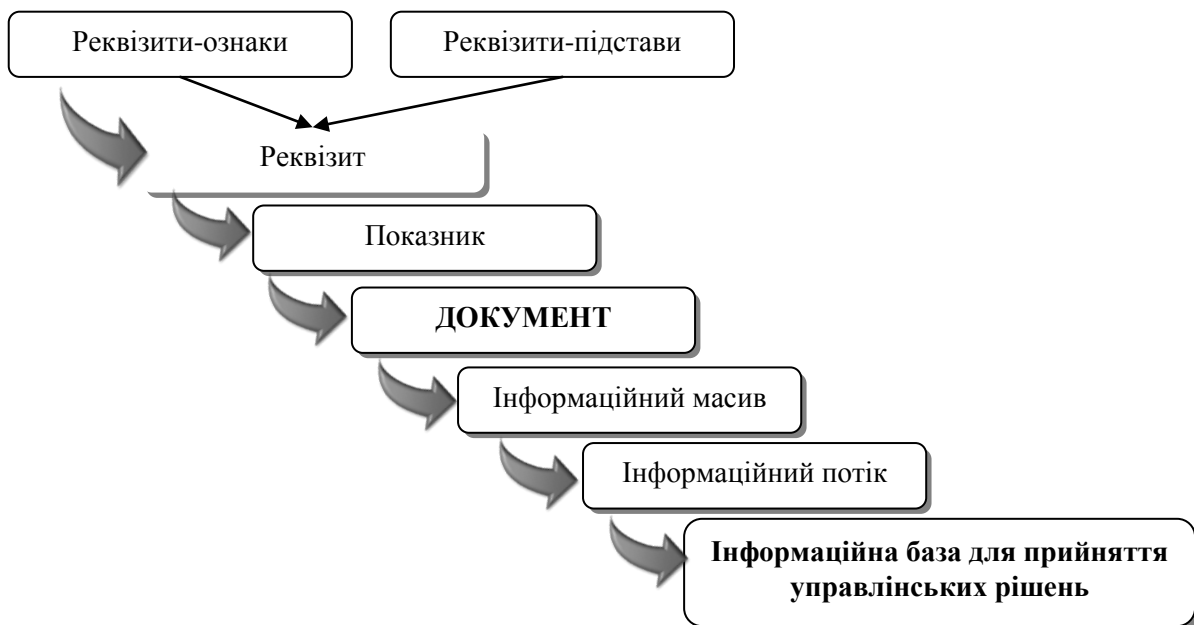
Під інформаційним забезпеченням розуміють “сукупність проектних рішень щодо об’ємів, розміщенню, формам організації інформації, яка циркулює в інформаційній системі” [68, с. 41]. М.Г. Чумаченко інформаційне забезпечення визначає як “динамічну систему одержання, оцінки, зберігання та переробки даних, створена з метою вироблення управлінських рішень. Інформаційне забезпечення можна розглядати і як

процес забезпечення інформацією, і як сукупність форм документів, нормативної бази та реалізованих рішень щодо обсягів, розміщення та форм існування інформації, яка використовується в інформаційній системі у процесі її функціонування” [194].

Під інформаційним обслуговуванням слід розуміти діяльність для задоволення інформаційних запитів споживачів інформації.

Як видно з рис. 1.10, система бухгалтерського обліку забезпечує створення інформації для різних користувачів на основі даних первинних документів.

Документ є одним з елементів в структурі економічної інформації. На рис. 1.11 зображена повна структура економічної інформації.



**Рис. 1.11.** Структура економічної інформації

Як видно з рис. 1.11, сукупність однорідних документів (за окремими об'єктами обліку) формують інформаційний масив, який, в свою чергу, формує інформаційний потік, сукупність даних по одній ділянці роботи. В кінцевому результаті сукупність інформаційних потоків формують основу інформаційної системи управління – інформаційну базу.

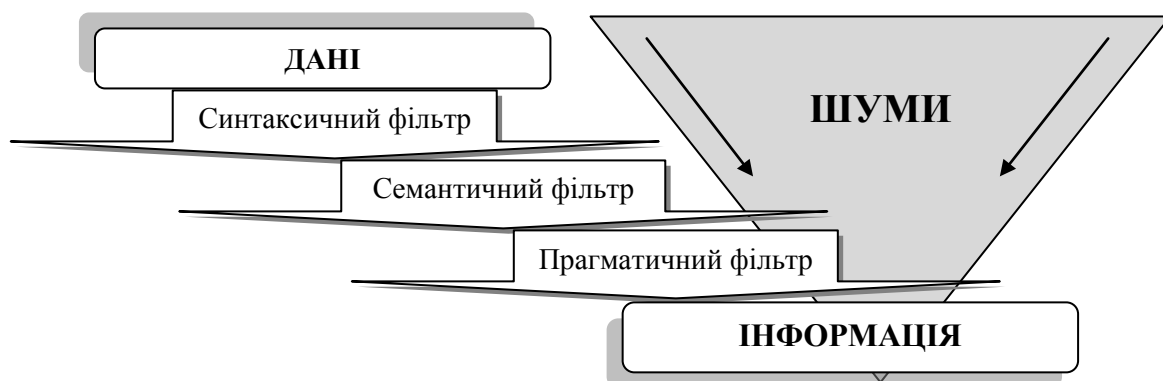
Однією з негативних властивостей інформаційних систем (підсистем) є надмірна кількість інформації по відношенню до потреб користувача, яка вносить непотрібний інформаційний шум. Як зазначає І.Г. Волошан, одним з недоліків в управлінні є використання невпорядкованої інформації, що, загалом, призводить, з одного боку, до паралелізму і надлишкової інформації і, з іншого, до відсутності деякої інформації, насправді необхідної для управління [36, с. 50].

Зменшити надмірну кількість інформації для конкретного користувача можна за допомогою фільтрів. Щоб позбутися шумів необхідно



“профільтрувати” дані за трьома етапами, – “1) фізичний канал зв’язку із заданою пропускнуою можливістю; 2) семантичний фільтр – тезаурус, в якому досягається розуміння; 3) прагматичний фільтр, де оцінюється їх корисність” [179, с. 467].

Після проходження даних через кожний наступний фільтр шуми (тобто відкидання частини відомостей, які містяться у даних, і які не є важливими для того чи іншого користувача інформації) поступово зменшуються (рис. 1.12), а зміст та корисність даних для того чи іншого користувача зростають. Тобто, можемо сказати, що інформацією є дані, які за усіма характеристиками відповідають потребам певної групи користувачів.



**Рис. 1.12.** Етапи фільтрування даних для окремого користувача інформації

З вищенаведеного рис. 1.12 видно, що дані для того, щоб стати інформацією, повинні мати усі якісні характеристики інформації, зокрема, бути корисними, точними, порівняними, узгодженими, зрозумілими, актуальними, об’єктивними, повними, достовірними та суттєвими.

З вищевикладеного можна зробити висновок, що первинні документи потрібні на всіх етапах фільтрування даних. Так, на початку вони є необхідним елементом першого “фільтру” інформації, – синтактичного, тобто у первинних документах реєструються лише ті факти господарського життя, які дійсно відбулися. Далі, на другому рівні фільтрування даних вони класифікуються за ділянками обліку (за змістом). На третьому етапі відповідно до оброблених даних з первинних документів формується інформація для різних користувачів, наприклад, для здійснення економічного аналізу діяльності підприємства, для цілей управління та контролю.

На рис. 1.13 зображено порівняння порядку формування інформації в бухгалтерському обліку та з точки зору теорії інформації.



**Рис. 1.13.** Порядок формування інформації для управління в системі бухгалтерського обліку та з точки зору теорії інформації

Як видно з рис. 1.13, при здійсненні фактів господарського життя дані вносяться до первинних документів, що є першим кроком ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Далі ці дані в результаті проходження процесів “фільтрації”, зокрема в бухгалтерському обліку це сукупність методів контролю, утворюють інформацію, необхідну для цілей аналізу та управління господарською діяльністю підприємства.

Таким чином, ґрунтуючись на положеннях інформаційної теорії, зокрема порядку формування інформації, застосовуючи так звані фільтри для зменшення шумів, які містяться в даних, проведено аналогію формування інформації для управління з даних бухгалтерського обліку, в результаті чого побудовано порядок застосування методів контролю (в теорії інформації – фільтри) для попередження помилок в системі бухгалтерського обліку, введення недостовірних даних тощо (в теорії інформації – шуми), що дозволяє підвищити якість інформаційного забезпечення управління та забезпечує посилення контролю на підприємстві.

**1.3. Обґрунтування підходів до вивчення бухгалтерського обліку та документування як його складової**

В сучасній обліковій науці є усталеною думка, що бухгалтерський облік є системою, тобто практично всі вчені України і за кордоном застосовують системний підхід до дослідження елементів системи бухгалтерського обліку та зв'язків між ними. В свою чергу, в межах даного підходу існує ряд позицій науковців щодо розрізів дослідження бухгалтерського обліку, зокрема, останній розглядають як інформаційну систему, кібернетичну систему, підсистему системи управління, комунікативну систему, виробничу систему тощо. При

застосуванні вищенаведених підходів до дослідження бухгалтерського обліку по-різному розглядаються й елементи даної системи, в тому числі й досліджуваний об'єкт – документообіг. Тому, необхідним є дослідження існуючих на сьогодні підходів до розуміння бухгалтерського обліку, а також документування як одного із елементів даної системи.

Велику увагу питанню аналізу існуючих підходів до бухгалтерського обліку як системи в Україні приділив О.М. Петрук [126, с. 74]. Автор систематизував дослідження відомих вчених світу і виділив визначальні складові системи бухгалтерського обліку, а саме, форму (А.Н. Азріліян, І.П. Бабенко, М.А. Блатов, Р. Ентоні, Дж. Рим, І.І. Сіверс), методи (С.М. Барац, П.Н. Василенко, А.А. Додонов, АН. Саріків, А.П. Михалкевич, Ж. Рішар), суб'єкт / об'єкт (Б. Нідлз), сукупність видів (Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Лайчук, Л.Л. Горецька), функції (Г.Г. Кірейцев, Д.Д. Батуєва), інформацію (С.В. Івахненко, З.В. Кір'янова, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, М.С. Пушкар).

Слід зазначити, що на сьогодні цей список можна значно розширити. Так, М.І. Бондар пропонує розглядати бухгалтерський облік як інформаційну підсистему системи управління [20, С. 58-62]. Подібний підхід обґрунтовує С.А. Ткаченко, яка визначає необхідність створення та розвитку у складі системи управління підприємством самостійної функціональної підсистеми “Бухгалтерський облік” [177]. Г. Уманців визначає бухгалтерський облік як інформаційну систему управління, яка пристосовується до зростаючих потреб суспільства [178 с. 20].

Є. Ковальчук та В. Панасюк визначають бухгалтерський облік як інформаційну систему [76, С. 77-80]. До даного підходу також можна віднести В.В. Євдокимова, з позиції якого “... бухгалтерська інформаційна система розуміється як система, що використовує інформаційні технології (комп'ютерні, телекомунікаційні, інші засоби) – за формою, засобами її підтримки; і як система, що характеризується певним інформаційним змістом – за змістовними ознаками” [59, с. 107]. Н. Гура визначає, що “бухгалтерський облік є складною інформаційною системою, яка відображає діяльність підприємства та його фінансовий стан” [48, С. 12-14]. Близьким до даного підходу є дослідження системи бухгалтерського обліку з позиції кібернетики. До даної групи вчених можна віднести О.А. Лаговську, яка бухгалтерський облік визначає як систему, спрямовану на генерування інформації. Кібернетичний підхід дозволить дослідити дану систему як сукупність взаємопов'язаних елементів, що сприймають інформацію, її обробляють та зберігають, що дозволяє здійснювати процес обміну нею [90, с. 296-300]. Великий внесок в теорію бухгалтерського обліку як комунікаційної системи вніс К.С. Нарібаєв. Оскільки комунікація при її практичній реалізації набуває три аспекти: психологічний, інформаційний і організаційний, динамічними системами в обліку виступають місця реєстрації, обробки, накопичування та видачі даних

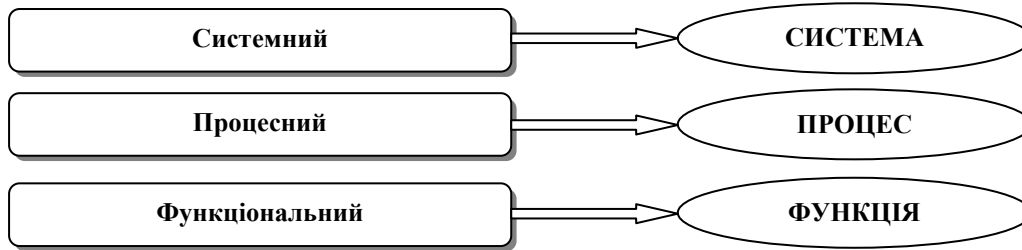
[115]. Н.І. Пилипів та М.І. Пилипів розглядають облік як інформаційну систему лише за умови, якщо управління розглядається як власне процес. Автори зазначають “якщо ж під управлінням ми розуміємо процес дії на об’єкт, то буде правильним розглядати облік як функцію управління ” [127]. Якісно новий підхід до розуміння бухгалтерського обліку пропонує С.Ф. Легенчук, який систему бухгалтерського обліку розглядає як лінгвістичну [95, с. 169-171]. М.С. Пушкар [142, с. 24-30] бухгалтерський облік розглядає як складну інформаційну динамічну суперсистему підприємства. Автор пропонує диференціювати дану суперсистему на три підсистеми обліку: управлінський, фінансовий та контролінг з метою оперативної обробки інформацію відповідно запитів користувачів.

Враховуючи вище викладене, можемо стверджувати, що на сьогодні дослідники виділяють різні підходи до вивчення бухгалтерського обліку (табл. 1.7), які дозволяють виявити різні аспекти обліку як соціального явища, проте не слід казати, що окремі з них є кращими або гіршими, адже розвиток бухгалтерського обліку передбачає використання не лише існуючих, але й нових підходів, які під новим кутом зору дозволяють подивитися на існуючі проблеми та знайти шляхи їх вирішення.

**Таблиця 1.7.** Підходи до розуміння бухгалтерського обліку

	<i>Підхід</i>	<i>Науковці і дослідники</i>
Системний	Інформаційна система	В.В. Євдокимов, Н.І. Пилипів, М.І. Пилипів, Н. Гура, Є. Ковальчук, В. Панасюк та ін.
	Лінгвістична система	С.Ф. Легенчук
	Комунікативна система	О.А. Лаговська, К.С. Нарібаєв
	Підсистема системи управління	С.А. Ткаченко, М.І. Бондар та ін.
	Складна інформаційна динамічна суперсистема підприємства	Н.І. Пилипів, М.І. Пилипів
Функціо-нальний	Функція управління	Л.Н. Кузнецова
Процесний	Сукупність бізнес процесів	Д.В. Павлова, І.Л. Єм, Д.С. Лозовицька, Н.А. Єрмакова та ін.
	Бізнес процес господарської діяльності	М.С. Пушкар

В основі кожного з підходів до управління бухгалтерським документообігом виділяється певний базис (рис. 1.14).



**Рис. 1.14.** Об’єкти вивчення бухгалтерського обліку при застосуванні відповідних підходів

Усі досліджувані підходи до вивчення бухгалтерського обліку можна вистроїти у логічну послідовність. Будь-яку діяльність, на яку спрямовані управлінські дії, слід розглядати як систему, далі в ній можна виділяти процеси, визначати в них функції суб’єктів, які управляють процесом. Розглянемо можливість та доцільність використання розглянутих підходів по відношенню до бухгалтерського обліку та документообігу як його складової.

*Системний підхід до розуміння бухгалтерського обліку.* На сьогоднішню популяризації набувають дослідження бухгалтерського обліку як системи з позиції кібернетики та теорії інформації. Завдяки дослідженням даного роду визначаються зв’язки системи із зовнішнім середовищем, її функції, структура та ієрархія, що, в свою чергу, дозволяє більш чітко окреслити межі та сутність науки про бухгалтерський облік. Головним чином, системи досліджують, застосовуючи до них функціональний підхід та структурний аналіз, в результаті чого можна вивчити ієрархічну структуру системи з одного боку, та її функціональну цілісність з іншого.

Розглядаючи бухгалтерський облік як систему, яка має певні функції, необхідно перш за все вивчити її структуру, адже, як зазначає Ю.Г. Марков, “функції, яка б не була їх природа, можна реалізувати лише в структурі” [103, с. 9]. Структура системи є інструментом реалізації її функцій.

Отже, систему слід розглядати з позиції її структури з метою виокремлення складових елементів та дослідження взаємозв’язків між ними, а також функцій. Для цього слід розглянути, що являють собою структурний аналіз та функціональний підхід в теорії систем.

Структурний аналіз застосовується з метою дослідження складових елементів тієї або іншої системи, в результаті чого її цілісність уявно розкладається на частини, проте, не руйнується, адже, після завершення аналізу досліджені складові елементи синтезуються, таким чином цілісність відновлюється. В ході здійснення структурного аналізу вивчаються взаємозв’язки та взаємодія структурних елементів досліджуваної системи.

На сьогодні відомі сотні праць, в яких обґрунтовується необхідність здійснення структурного аналізу, серед яких слід виділити, К.А. Боброву, Н. Бурбаки, М. Тода і Е.Х. Штуфорда, У.Р. Ешбі Д.С. Конторову, О. Ланге, В.В. Дружиніну та В.Н. Садовського, Н.Ф. Овчиннікова та ін.

Під структурою системи слід розуміти “організацію зв’язків та відношень між підсистемами та елементами системи, а також власне склад цих підсистем та елементів, кожному з яких зазвичай відповідає певна функція” [197]. Система бухгалтерського обліку так само має свою структуру, а саме підсистеми та елементи.

З метою визначення підсистем, що входять в систему бухгалтерського обліку слід зрозуміти сутність даного поняття. Таким чином, під терміном “підсистема” слід розуміти сукупність елементів, які об’єднані єдиним процесом функціонування та при взаємодії реалізують певну операцію, що необхідна для досягнення поставленої перед системою в цілому мети [128]. Як зазначають, В.Н. Волкова та А.А. Ємельянова, поняття “підсистема” передбачає, що виокремлюється відносно незалежна частина системи, яка має властивості системи і, зокрема, яка має підціль, на досягнення якої орієнтована підсистема, а також інші властивості – властивість цілісності, комунікативності і т.д., які визначаються закономірностями систем [175, с. 20]. Виходячи з вищенаведених понять, підсистема повинна мати всі ознаки системи та мати мету, узгоджену з системою вищого порядку.

Щодо системи бухгалтерського обліку, на сьогодні в Україні в більшості випадків підсистемами (або як їх частіше називають, видами) бухгалтерського обліку виділяють фінансовий, управлінський та податковий облік (П.Л. Сук [172], З.В. Задорожний [65], М.С. Пушкар [141], П.О. Куцик [89], П.М. Герасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин [39], Голов С.Ф., Єфіменко В.І. [41.] та ін.). Окрім зазначених З.В. Задорожний виокремлює ще й виробничий облік [65].

В табл.1.8 узагальнено підходи вчених щодо виділення елементів та підсистем СБО.

**Таблиця 1.8.** Підходи до виділення елементів та підсистем СБО

<i>№ з/п</i>	<i>Автор</i>	<i>Елементи та підсистеми СБО</i>
1.	Б.І. Валуєв [30, с.27]	підсистема (облікова модель) грошових коштів, капітальних інвестицій, засобів праці і т.д.
2.	В.Ф. Палій, Я.В. Соколов [123, с.6]	три рівня елементів системи бухгалтерського обліку: 1) рахунки і подвійний запис як форма зв'язку між ними, 2) регістри і форма рахівництва, 3) організація бухгалтерського обліку
3.	Г.Г. Кірейцев [75, с.18]	до елементів системи включає принципи, мету,

		завдання, предмет, об'єкт, метод, функції обліку, стандарти, План рахунків, а також графіки документообороту, облікову діяльність тощо
4.	Н.М. Ткаченко [176, с.26]	включає до складу системи обліку господарські операції, обробку даних, документування, оцінку, фінансову звітність, а на виході системи – користувачів
5.	Ю.А. Кузьмінський [84, с.11]	до системи бухгалтерського обліку обов'язково треба включати методи, методика та форму обліку
6.	С.Ф. Голов [29, с. 13.]	у складі системи бухгалтерського обліку визначає первинні документи, облікові реєстри та бухгалтерську звітність
7.	Н. Гура [48, С. 14]	пропонує компоненти або підсистеми в бухгалтерському обліку виділяти за двома основними ознаками: – за етапами обробки інформації – підсистеми збору, обробки, зберігання, передачі інформації; – за ділянками обліку – підсистеми обліку грошових коштів і розрахунків, запасів, основних засобів, розрахунків з оплати праці, формування звітності тощо
8.	П.Л. Сук [172], З.В. Задорожний [65], М.С. Пушкар [141], П.О. Куцик [79], П.М. Герасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин [39.], С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко [41] та ін.	фінансовий, управлінський, виробничий, податковий облік

В системі бухгалтерського обліку як інформаційної основи управлінського обліку, обліку розрахунків за податками та зборами, фінансової звітності, враховуючи вищевикладене, слід виділяти наступні підсистеми:

– за елементами методу бухгалтерського обліку (документування, подвійний запис, оцінка, інвентаризація, калькулювання, баланс, звітність);

– за об'єктами бухгалтерського обліку, а саме, 1) що забезпечують господарську діяльність (оборотні, необоротні, власні та залучені) та 2) що утворюють господарську діяльність (процеси придбання, виробництва та реалізації);

– за видами діяльності (управлінський, податковий, виробничий та фінансовий облік);

*та елементи:*

– принципи, мету, завдання, предмет, об'єкт, метод, методика, функції обліку, стандарти, план рахунків і т.д.

За словами Ю.Г. Маркова “усюди, де доводиться зіштовхуватися з ієрархією, виявляється одна важлива особливість: цілісність виявляється

розкладуваною на елементи, кожен з яких, в свою чергу, веде себе як цілісність”. Тобто, кожна підсистема є системою, але вже дещо нижчого рівня.

Кожна система, має системні об’єкти – вхід, вихід, процес, зворотній зв’язок та обмеження. Відповідно, доцільно визначити сукупність процесів щодо створення, обробки, зберігання та знищення первинних документів як одну з найголовніших підсистем бухгалтерського обліку, які, в свою чергу, забезпечуються виконання головної мети системи бухгалтерського обліку – надання інформації користувачам (рис. 1.15).



Рис. 1.15. Модель процесу документування в системі бухгалтерського обліку

Згідно позиції В.М. Рожелюк, підсистема бухгалтерського обліку в процесі свого функціонування здійснює інформаційні зв’язки з іншими підсистемами. На вході підсистему обліку живлять дані первинного обліку – зібрані та зареєстровані на носіях дані про господарські процеси і явища, що здійснилися. Вихідна інформація підсистеми обліку широко використовується в річних задачах АІС та є вхідною для інших підсистем [149, с. 90].

Досить велика кількість авторів виділяють окрему систему первинного обліку, де останній виступає користувачем, тобто ще один “вид” обліку. “Первинний облік” розглядають такі дослідники та науковці як Ю.Б. Агеєва,



І.М. Бабін, Л. Городянська, І.І. Ємець, А.Н. Єфімов, В.І. Подольський, Н.С. Макарова, А.М. Прохоров, О.В. Приставка та ін. В Додатку А, табл. А 7 наведено, як науковці та дослідники трактують даний термін. Проте, на нашу думку, використання такого виразу є неправильним, адже не “первинний”, а саме бухгалтерський облік формує інформацію для цілей планування, прогнозування, аналізу, управління тощо. Недосить коректним є поділ системи бухгалтерського обліку на підприємстві на декілька видів. Облік є єдиним, а сукупність процесів зі створення, обігу первинних документів, та здійснення контролю за їх правильним складанням більш доцільно називати підсистемою первинних документів. І.І. Ємець первинний облік називає виробничим, “оскільки більшість документів складається на виробництві – в рільничих і тракторних бригадах, на фермах, в майстернях, допоміжних підприємствах, промислах тощо” [60, с. 4]. О.В. Колокольцев виділяє декілька етапів первинного обліку – “первинне спостереження, тобто сприйняття господарського факту (явища або процесу), вимірювання в натуральному та вартісному виразі, фіксація у носіях облікової інформації – документах [77]. Н.І. Пилипів та М.І. Пилипів у своїй статті “Облік в системі управління підприємством” [127] також виділяють первинний облік та фінансовий облік як окремі елементи інформаційної системи. А.В. Череп зазначає “новизна роботи в обґрунтуванні необхідності розгляду первинного обліку як самостійної, яка вимагає дослідження системи” [192, с. 55]. І.Г. Волошан зазначає: “Одним із завдань системи первинного обліку є формування первинної інформації, яку можна подати у вигляді первинних документів...” [36].

При використанні поняття “первинний облік” виникає необхідність обґрунтування понять вторинного, третинного і т.д. обліку. Більш того, необхідно ще раз загострити увагу на функціях, які виконують первинні документи, сам первинний документ містить дані, які використовують контролери, аудитори та ревізорів в ході здійснення перевірок, з іншого боку, здійснивши обробку даних з первинних документів, користувачі бухгалтерського обліку отримують інформацію для цілей здійснення аналізу, управління, планування і т.д. Проте, вважаємо, такий підхід є некоректним, адже первинні документи є складовою як вище визначеної підсистеми документування, так і системи бухгалтерського обліку (далі – СБО) в цілому, і не можуть бути відокремленими від неї.

За умови визначення документування як підсистеми СБО, остання повинна мати аналогічні властивості, що й СБО, діяти згідно принципів та законів системи вищої ієрархії, а також узгоджуватися з її функціями, завданнями та цілями. Отже, дослідивши СБО з позиції її ієрархічної структури, та виокремивши документування як одну з її підсистем, слід застосувати функціональний підхід з метою визначення узгодженості функцій, цілей та завдань системи бухгалтерського обліку та підсистеми документування.

Поняття підсистема передбачає, що виокремлюється відносно незалежна частина системи, яка має властивості системи і, зокрема, яка має підціль, на досягнення якої орієнтована підсистема, а також інші властивості – властивість цілісності, комунікативності і т.д., які визначаються закономірностями систем [175, с. 20]. Якщо ж частини системи не володіють такими властивостями, а представляють собою просто сукупності однорідних елементів, то такі частини прийнято називати компонентами [175, с. 20].

Слід зазначити, що функції, завдання та цілі підсистеми не завжди можуть відповідати функціям, завданням та цілям системи. Дана властивість має назву емерджентності<sup>1</sup> (“системний ефект”, неадитивність). З метою визначення наявності або ж відсутності властивості емерджентності між СБО та підсистемою документування слід розглянути функції, завдання та цілі кожної з систем.

Перш за все слід розглянути такі елементи системи як “мета”, “завдання” та “функція”.

Мета є найбільш загальним з вищезазначених понять, так як визначає кінцевий бажаний результат певного процесу. Для СБО такою метою згідно Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” є надання необхідної інформації користувачам для прийняття рішень. Для підсистеми документування головною метою в процесі створення та обробки первинних документів, їх систематизації та групуванні в облікових регістрах та звітності є формування інформації для зацікавлених користувачів. Таким чином, цілі СБО та підсистеми документування збігаються, що свідчить про коректність виділення підсистеми документування в СБО, так як цілі підсистеми не суперечать головній меті системі вищого рівня.

Завдання можна визначити як підцілі системи, способи досягнення головної мети. В СБО виділяють наступні завдання: 1) забезпечення збереження майна власника; 2) формування повної достовірної інформації про діяльність підприємства, його майновий стан; 3) контроль за дотриманням законодавства України при здійсненні господарських операцій та їх доцільністю; 4) запобігання негативних результатів господарської діяльності та виявлення внутрішньогосподарських резервів; 5) надання облікової інформації для управління [28, с. 25].

В наукових джерелах не виділяють завдань процесу документування, проте, вважаємо, що їх можна визначити відповідно до етапів даного процесу. Таким чином, завданнями підсистеми документування є: 1) створення первинних документів, які можуть слугувати доказами здійснення ФГЖ; 2) своєчасна та достовірна реєстрація даних первинних

---

<sup>1</sup> Емерджентність – наявність у певної системи особливих властивостей, які не притаманні її підсистемам і блокам, а також сумі елементів, не пов’язаних особливими системо утворюючими зв’язками; неможливість зведення властивостей системи до суми властивостей її компонентів [244]

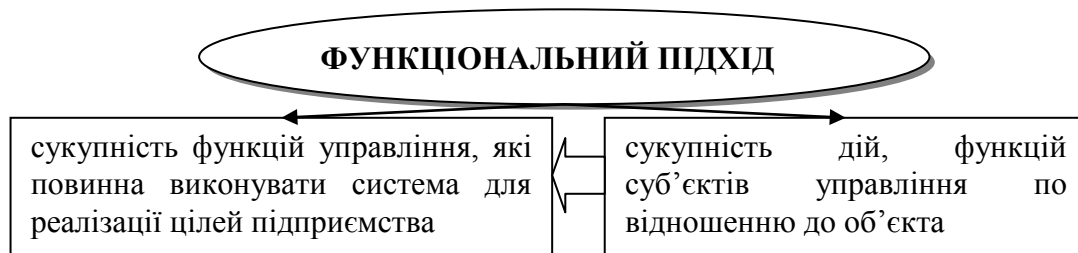
документів в СБО; 3) формування аналітичної інформації в аналітичних відомостях; 4) систематизація та узагальнення даних в облікових регістрах і звітності.

Як видно, завдання СБО та підсистеми документування хоча і мають спільну результативну мету, проте, є дещо різними. Хоча завдання підсистеми документування є більш звуженими вони частково забезпечують виконання кожного із завдань СБО (табл. 1.9).

**Таблиця 1.9.** Забезпечення виконання завдань СБО підсистемою документування

<i>Завдання СБО</i>	<i>Роль підсистеми документування</i>
1) забезпечення збереження майна власника	Бухгалтерські документи забезпечують збереження майна підприємства головним чином на стадії наступного контролю, коли фактичні дані звіряються з обліковими. Наприклад, випадку виникнення недостачі ТМЦ в результаті інвентаризації лише за допомогою первинних документів можна встановити відповідальних осіб; кількість та вартість активів, які надходили на підприємство або витрачалися; доцільність використання активів, виходячи з дат та обсягів активів у первинному документі, також можливість здійснення зустрічної перевірки
2) формування повної достовірної інформації про діяльність підприємства, його майновий стан	Саме в підсистемі документування виконуються дані завдання СБО, так як починаючи з даних первинних документів до складання звітності формується повна та достовірна інформація про господарську діяльність суб'єкта господарювання, на підставі якої необхідно здійснювати управління підприємством
5) надання облікової інформації для управління	
3) контроль за дотриманням законодавства України при здійсненні господарських операцій та їх доцільністю	На підставі даних первинних документів, введених в СБО можливим є здійснення аналізу щодо доцільності здійснення тієї або іншої інформації, щодо виявлення можливих негативних результатів діяльності та внутрішньогосподарських резервів
4) запобігання негативних результатів господарської діяльності та виявлення внутрішньогосподарських резервів	

*Функціональний підхід до розуміння бухгалтерського обліку.* Даний підхід частіше за все ототожнюється з реалізацією функції управління (планування, організація, мотивація, контроль тощо). Проте, функціональний підхід також можна розглядати і в більш вузькій інтерпретації – як сукупність дій, функцій по відношенню до об'єкта управління (рис. 1.16).



**Рис. 1.16.** Сутність функціонального підходу до управління діяльністю підприємства

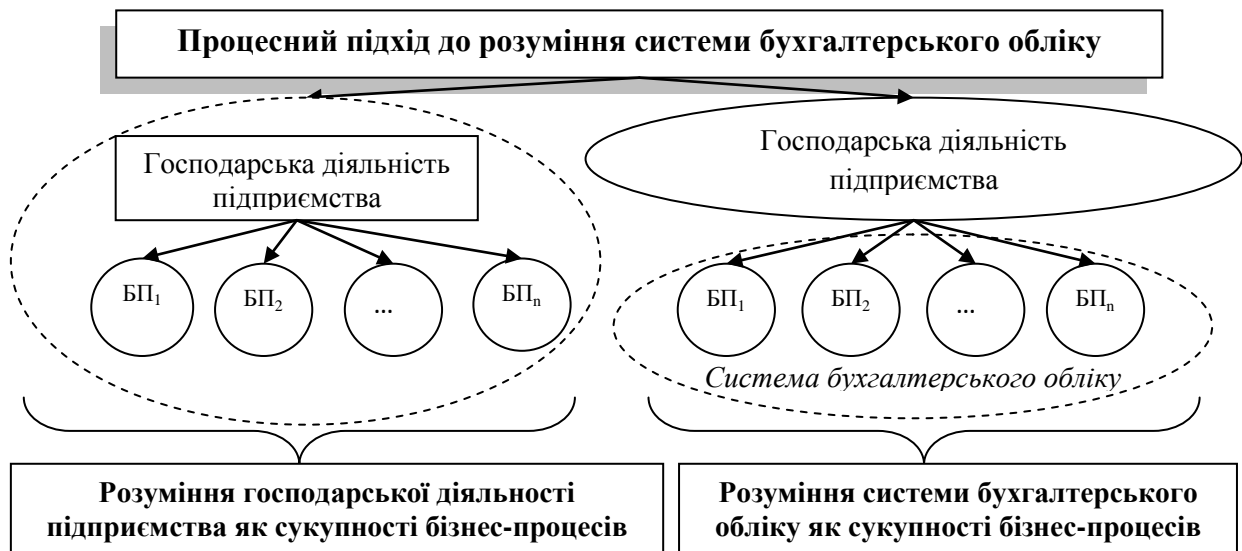
Якщо застосувати функціональний підхід по відношенню до бухгалтерського документообігу, то в першу чергу слід розділити функції суб'єктів, які забезпечують документування, для забезпечення реалізації основних функцій управління, які повинна виконувати система, в якій протікає даний процес. Бухгалтерський документообіг реалізується в систему бухгалтерського обліку, основними функціями якого є інформаційна, контрольна та аналітична. Відповідно, бухгалтерський документообіг повинен бути організований таким чином, щоб забезпечувати реалізацію цих функцій, для чого необхідно розділити функції (обов'язки) між суб'єктами, які забезпечують цей процес.

В організації обліку існує документ, який практично забезпечує реалізацію функціонального підходу до організації документообігу – графік документообігу, в якому зазначаються відповідальні особи за його складання, затвердження, зберігання, строки складання, перевірку, кількість екземплярів тощо. Тобто, в даному документі фіксуються функції осіб, відповідальних за обіг окремих бухгалтерських документів. В свою чергу, ці дії забезпечують виконання функцій системи бухгалтерського обліку, зокрема: контрольної – чіткий розподіл обов'язків за складання, перевірку документу мінімізує ймовірність виникнення помилок в документі, а також можливість його підробки; аналітичної – функції щодо обробки, зберігання документів дозволяють в будь-який момент дізнатися інформацію щодо певної господарської операції; інформаційної – сукупність правильно складених документів, дані яких внесені в систему бухгалтерського обліку надають повну та релевантну інформацію про господарську діяльність підприємства.

На жаль, на сьогодні в обліковій практиці існує проблема недооцінки користі графіків документообігу, і у більшості випадків він не складається на підприємствах, так як це не передбачено законодавством. Актуальність складання графіку документообігу визначається й тим, що його можна використовувати у комп'ютеризованих системах бухгалтерського обліку, оскільки він регламентує функції суб'єктів, які забезпечують бухгалтерський документообіг, а також може змінюватися з метою реалізації різних управлінських рішень та дій.

*Процесний підхід до розуміння бухгалтерського обліку.* Перш ніж говорити про застосування процесного підходу до бухгалтерського обліку слід надати визначення та розуміння самого процесного підходу. Так, у світовій практиці даний підхід застосовується в управлінській сфері на противагу функціонально-орієнтованому підходу, задля покращення діяльності підприємства, скорочення невиробничих витрат тощо. В рамках даного підходу діяльність підприємства розподіляється на процеси (бізнес-процеси), які являють собою певну послідовність дій із використанням відповідних ресурсів підприємства, яка перетворює входи на виходи та представляє певну цінність для користувачів відповідного бізнес-процесу та його продуктів.

Дослідження щодо розуміння системи бухгалтерського обліку з позиції процесного підходу можна розділити на два напрямки, представлені на рис. 1.17.



*Умовні позначення:*

БП – бізнес-процес.

**Рис. 1.17.** Підходи до застосування процесного підходу до розуміння системи бухгалтерського обліку

Виходячи з рис. 1.17, перший напрямок вивчення бухгалтерського обліку з позиції процесного підходу трактує бухгалтерський облік як систему, що складається з сукупності процесів господарської діяльності. Відповідно до другого напрямку бухгалтерський облік є бізнес-процесом.

Отже, одна група дослідників розглядають діяльність підприємства як сукупність бізнес-процесів, одним з яких є бухгалтерський облік. Серед дослідників, які підтримують таку позицію можна назвати Дм.В. Павлова, І.Л. Єма, Д.С. Лозовицьку, Н.А. Єрмакову та ін. Сюди можна віднести і позицію законодавства, зокрема, в Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” наводиться наступне визначення: “–

це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень”.

Перевагами застосування процесного підходу до вивчення бухгалтерського обліку та його складових є насамперед можливість ліквідувати втрати часу та інформації при передачі потоку робіт між учасниками бізнес-процесу; функції та сукупність дій чітко закріплені за відповідними посадовими особами, немає можливості делегувати певні повноваження посадовій особі, нижчої ієрархії у функціональній структурі підприємства; відповідно, виключається ймовірність виникнення фактів безвідповідальності або перекладання відповідальності на інших посадових осіб.

Дане дослідження передбачає вивчення бухгалтерського обліку не як процесу, а як системи, що складається з сукупності бізнес-процесів. Даного підходу притримується Л.Н. Кузнєцова, яка зазначає, що “побудова бухгалтерського обліку у вигляді процесів є умовою створення єдиної системи управління підприємствами” [83].

Таким чином, виділяючи в бухгалтерському обліку бізнес-процеси, можна в цілому покращити реалізацію останнього за рахунок ефективного управління його складовими елементами, зокрема сюди можна віднести процес бухгалтерського документування.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ДОКУМЕНТУВАННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ІЗ ВИКОРИСТАННЯМ КОНЦЕПЦІЇ ПРОЦЕСНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

#### *2.1. Теоретичне обґрунтування документування в системі бухгалтерського обліку з позиції процесного підходу*

На сьогодні спостерігається висока варіативність підходів науковців до організації документування в частині створення нових первинних документів для окремих

підприємств різних галузей виробництва, проте, не вирішується в цілому завдання ефективної організації документообігу на підприємстві, що, в свою чергу, призводить до частого виникнення помилок в системі бухгалтерського обліку, виникнення фактів безвідповідальності, викривлення інформації, що формується для керівництва на підставі облікових даних з первинних документів.

Питання ефективності організації документування на підприємстві, етапів документування фактів господарського життя в умовах інтенсивного розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій набувають все більшої актуальності. Значна кількість питань ефективної організації документування залишаються невирішеними, зокрема, загальноприйнятою є думка, що за умов комп'ютеризованого обліку документування вже не потребує дослідження, адже всі бухгалтерські документи складаються в розробленому програмному забезпеченні та, відповідно, автоматично формується інформація про діяльність суб'єкта господарювання. Деякі науковці навіть зазначають: "Як спосіб (прийом) реєстрації первинної інформації процес документування змінив свій зміст – ці функції виконує первинний облік. ... документування як основний спосіб відображення господарських операцій за допомогою документів в сучасних умовах втратив своє значення..." [1, с. 11]. Проте, тут упускається управлінський аспект даного питання, адже, ефективність здійснення підприємницької діяльності на середніх та великих підприємствах в багатьох випадках залежить від чітко налагодженого бухгалтерського обліку, який завжди починається з задокументованого факту господарського життя. Отже, в умовах інтеграції підприємницьких структур нагального вирішення потребує проблема виявлення напрямів управління процесом документування на підприємствах.

Питання організації та контролю документування на підприємстві розглядалися у працях таких вітчизняних вчених та науковців як І.М. Бабин, С.В. Бардаш, В.В. Бірюков, О.М. Брадул, Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець, С.О. Левицька, В.В. Євдокимов, Н.С. Макарова, О.Є. Тарабрін, М.Ф. Огійчук, В.І. Подольський, О.В. Приставка, Л.В. Самохід, Л.С. Скакун, С.В. Шахов та ін. Значна кількість праць дослідників присвячена вивченню проблем документування окремих об'єктів бухгалтерського обліку, розповсюдженими пропозиціями в яких виступають розроблені форми певних первинних документів щодо окремих об'єктів бухгалтерського обліку.

В умовах розвитку та зростання інтересу науковців до дослідження таких напрямів в науці як логістика, маркетинг, менеджмент та ін., які спрямовані на управління діяльністю суб'єкта господарювання, все більшого поширення набуває вивчення питань управління процесами, що відбуваються всередині підприємств та в результаті взаємодії останніх. Проте, недостатньо уваги приділяється питанням документування господарських операцій та процесів на підприємстві, зокрема, його управлінню, оптимізації. Як зазначає С.О. Левицька, система обліку перебуває в тісному зв'язку із господарською діяльністю, відображаючи її на мові інформації, а також із системою менеджменту, для якого готує інформацію [92, с. 233-243]. Дійсно, на сьогодні бухгалтерський облік як наука продовжує розвиватися та удосконалюватися саме в дослідженнях, які базуються на стиках різних наук, теорій, наприклад, інформаційної теорії, менеджменту, юриспруденції тощо.

Досить поширеними поняттями на сьогодні в управлінні підприємством та його процесами є такі як "процесний підхід" або "процесне управління". Даними питаннями займалися такі відомі вчені як Дж. Харрінгтон, К.С. Есселінг, Х.В. Німвеген (2002 р.), Б. Андерсен (2003 р.), В.К. Чаадаєв (2004 р.), Н.М. Абдікеєв, Т.П. Данько, С.В. Ильдеменов, А.Д. Кисельов (2005 р.), М. Хаммер, Дж. Чампі (2006 р.), В.Г. Єліферов, В.В. Рєпін (2005 р.) та ін. Тобто на сьогодні все більшої популяризації набуває процесний підхід до управління діяльністю суб'єктів господарювання, що зумовлено такими перевагами його застосування в практичній діяльності підприємств як оптимізація та підвищення ефективності діяльності підприємства; можливість побудови моделі певного процесу, не ґрунтуючись на попередньому досвіді, що дозволяє виявити якісно нові можливості управління ним тощо; швидка адаптація даного підходу до потреб управління; можливість інтеграції технологічних та управлінських підходів тощо.

Щодо можливості визнання документування бізнес-процесом підприємства, на який спрямовуються управлінські дії керівництва слід проаналізувати, що собою представляє бізнес-процес, які процеси на підприємстві можна визнавати бізнес-процесами.



З метою визначення критеріїв визнання того чи іншого явища або процесу, що відбувається на підприємстві бізнес-процесом, проаналізуємо визначення досліджуваного поняття (табл. 2.1).

**Таблиця 2.1.** Підходи до трактування поняття “бізнес-процес”

№ з/п	Автор / джерело	Визначення
1	2	3
1.	С.В. Беляєва [11,с. 21]	сукупність взаємопов’язаних операцій, яка інтегрує наскрізні матеріальні, фінансові та інформаційні потоки через організаційну структуру компанії
2.	К.А. Єсіпова [61]	систематизована послідовність потоку взаємопов’язаних операцій, що має безперервний зв’язок з іншими процесами підприємства і використовує ресурси підприємства для отримання на виході кінцевого результату у вигляді продукту (послуги) для задоволення кінцевого споживача
3.	Т.В. Гавриленко [37, с. 50]	потік роботи, що має свої межі і відкривається первинними постачальниками процесу, тобто входами процесу, якими можуть виступати матеріально-технічні, енергетичні, людські та інформаційні ресурси. Закінчується процес виходом – одержанням результату первинними клієнтами
	О.В. Гуркова [49, с. 65]	сукупність бізнес операцій, певною кількістю внутрішніх видів діяльності, що починаються з одного або більше входів і закінчуються створенням продукції, необхідної клієнту (клієнт – не обов’язково зовнішній відносно підприємства споживач, це може бути підрозділ організації або конкретний працівник)
4.	А.Н. Калашян [71, с. 8]	пов’язана сукупність функцій, в ході виконання якої споживаються певні ресурси та створюється продукт (речовий або нематеріальний результат людської праці: предмет, послуга, наукове відкриття, ідея), який представляє цінність для споживача
5.	Ю.В. Тельнов [174, с. 7]	сукупність взаємопов’язаних операцій з виготовлення готової продукції або виконанню послуг на основі споживання ресурсів
6.	В.В. Рєпин [147, с. 24]	стійка, цілеспрямована сукупність взаємопов’язаних видів діяльності, яка за певної технології перетворює входи на виходи, що є цінністю для споживача

Проаналізувавши визначення поняття “бізнес-процес”, наведені в табл. 2.1, можна виокремити критерії визнання бізнес-процесів та в подальшому порівняти їх з процесом документування з метою визначення останнього як бізнес-процесу підприємства в системі бухгалтерського обліку (табл. 2.2).

**Таблиця 2.2.** Відповідність процесу документування критеріям визнання бізнес процесу

<i>Критерії визнання бізнес-процесу</i>	<i>Відповідність документування критеріям визнання бізнес-процесу</i>
– стійка, цілеспрямована сукупність взаємопов'язаних видів діяльності;	сукупність дій різних підрозділів підприємства (склад (МВО), бухгалтерія (рядовий бухгалтер, головний бухгалтер) з метою формування та надання користувачам бухгалтерського обліку необхідної інформації;
– діяльність, що перетворює входи на виходи;	на вході – документування ФГЖ, на виході – зведена інформація про господарську діяльність підприємства;
– пов'язана сукупність функцій, в ході виконання якої споживаються певні ресурси та створюється продукт;	суб'єкти документообігу на підприємстві використовують трудові ресурси для створення продукту – інформації зацікавленим користувачам бухгалтерського обліку;
– потік роботи, що має свої межі і відкривається первинними постачальниками процесу, тобто входами процесу;	межі потоку роботи документування – від реєстрації ФГЖ в первинних документах до моменту надання користувачам бухгалтерського обліку зведеного документу – звітності;
– систематизована послідовність потоку взаємопов'язаних операцій, що має безперервний зв'язок з іншими процесами підприємства;	послідовність потоку взаємопов'язаних операцій в процесі документування – реєстрація ФГЖ, накопичення та групування інформації на рахунках бухгалтерського обліку, зведення інформації в облікових регістрах та систематизація у звітності;
– метою побудови бізнес процесу є ефективне управління ним;	необхідність управління процесом документування з метою оптимізації та ефективного управління ним;
– наявність суб'єкта, об'єкта та користувачів бізнес процесу;	об'єктом процесу документування є господарська діяльність підприємства; суб'єктом – працівники підприємства, які створюють та обробляють документи бухгалтерського обліку; користувачами є органи контролю, інвестори, банківські установи тощо;
– орієнтація бізнес процесу на задоволення потреб внутрішніх та / або зовнішніх користувачів;	процес документування кінцевою метою має зведення звітності підприємства для надання інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам бухгалтерського обліку

Проведене порівняння процесу документування та бізнес-процесу дозволило встановити, що процес документування повністю відповідає критеріям визнання бізнес-процесів, зокрема, має вхід (документування ФГЖ) та вихід (зведена інформація про господарську діяльність підприємства), кінцевою метою має зведення звітності підприємства для надання інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам бухгалтерського обліку; представляє собою потік взаємопов'язаних

операцій в процесі документування (реєстрація ФГЖ, накопичення та групування інформації на рахунках бухгалтерського обліку, зведення інформації в облікових регістрах та систематизація у звітності); має власника (бухгалтера) та використовує ресурси підприємства (трудові, матеріальні та нематеріальні).

Для подальшого обґрунтування документування в системі бухгалтерського обліку як бізнес-процесу слід дослідити елементи бізнес-процесів в цілому та бізнес-процесу документування зокрема, а також виділити класифікаційні ознаки бізнес-процесів, яким відповідає документування. Слід додати, що в практичній діяльності більшість фахівців вже розуміють документування як бізнес-процес, більш того деякі навіть ототожнюють процес побудови електронного документообігу із реалізацією процесного підходу до організації процесів підприємства. Зокрема, генеральний директор компанії “Летограф” Глеб Лукін висловив думку, що можна вважати ВРМ-системою. В його розумінні ВРМ-система знаходиться на перетині задач управління документами підприємства та інтеграції корпоративних систем. Навіть класична СЕД (система електронного документообігу) по своїй суті є ВРМ-системою, так як вона автоматизує процес роботи з документами та відповідає все більшому числу вимог, до яких на сьогодні відносяться гнучкість налаштувань без програмування, можливості інтеграції з зовнішніми системами, мобільний доступ, потужна система побудови звітів. Він додав, що під грамотним підходом передбачає декілька ключових моментів, які сприяють отриманню максимального ефекту від впровадження ВРМ: це розуміння зі сторони керівництва підприємства того факту, що бізнес-процеси автоматизувати потрібно, здатність їх структурувати та описати, стимулювати персонал підприємства до роботи в системі, а також застосування гнучкої програмної платформи, яка дозволяє налаштувати складні процеси підприємства, в тому числі різні регламенти та точки контролю, синхронізацію із зовнішніми корпоративними системами, маршрути руху документів, які супроводжують процеси [209].

В науковій літературі існує ряд підходів до виділення елементів бізнес-процесів (табл. 2.3).

**Таблиця 2.3.** Підходи до виділення елементів бізнес-процесів в науковій літературі

№ з/п	Автор (джерело)	Перелік елементів бізнес-процесів
1.	В.В. Рєпин [147, с. 50-51]	власник процесу (посадову особу з відповідними функціями та обов'язками)
		технологія процесу (порядок виконання діяльності щодо перетворення входів у виходи)
		системи показників процесу (показники ефективності процесу, задоволення споживачів)
		управління процесом (діяльність власника процесу щодо

		управління ним)
		ресурси процесу (інформація або матеріальні засоби, якими власник розпоряджається в ході управління процесом)
2.	В.К. Чаадаєв [190, с. 44]	показник ефективності (величина для кількісної оцінки результатів, ефективності процесу)
		вихід (результат виконання процесу)
		процес (дій, процедури для перетворення "входу" у "вихід")
		власника процесу (організаційна одиниця, відповідальна за результати процесу)
3.	С.В. Кирисов [73, с. 5]	Вхід
		Вихід
		управління (власник процесу)
		Ресурси
4.	І. Войнова [35, с. 37-40]	власника процесу
		Вхід
		Вихід
		ресурси процесу
		цінність для споживача

Узагальнивши дані, наведені в табл. 2.3, можна говорити, що процес документування, як і будь-який бізнес-процес, відповідає всім вищенаведеним елементам бізнес-процесів (рис. 2.1).



**Рис. 2.1.** Елементи бізнес-процесу документування

Так, входом даного процесу є дані про факти господарського життя, виходом – інформація для зовнішніх та внутрішніх користувачів бухгалтерського обліку. Власником процесу документування є головний бухгалтер підприємства, який приймає управлінські рішення щодо реалізації процесу та отримує інформацію про його ефективність. В ході реалізації досліджуваного процесу використовуються ресурси: трудові (працівники, які займаються створенням первинних документів, їх обробкою та зведенням інформації в облікові реєстри та звітність), матеріальні (папір, бланки, на яких створюються первинні документи, паперова звітність, комп'ютерне забезпечення в умовах комп'ютеризованого бухгалтерського обліку тощо), нематеріальні (програмне забезпечення) та фінансові (є основою забезпечення іншими вищезазначеними ресурсами).

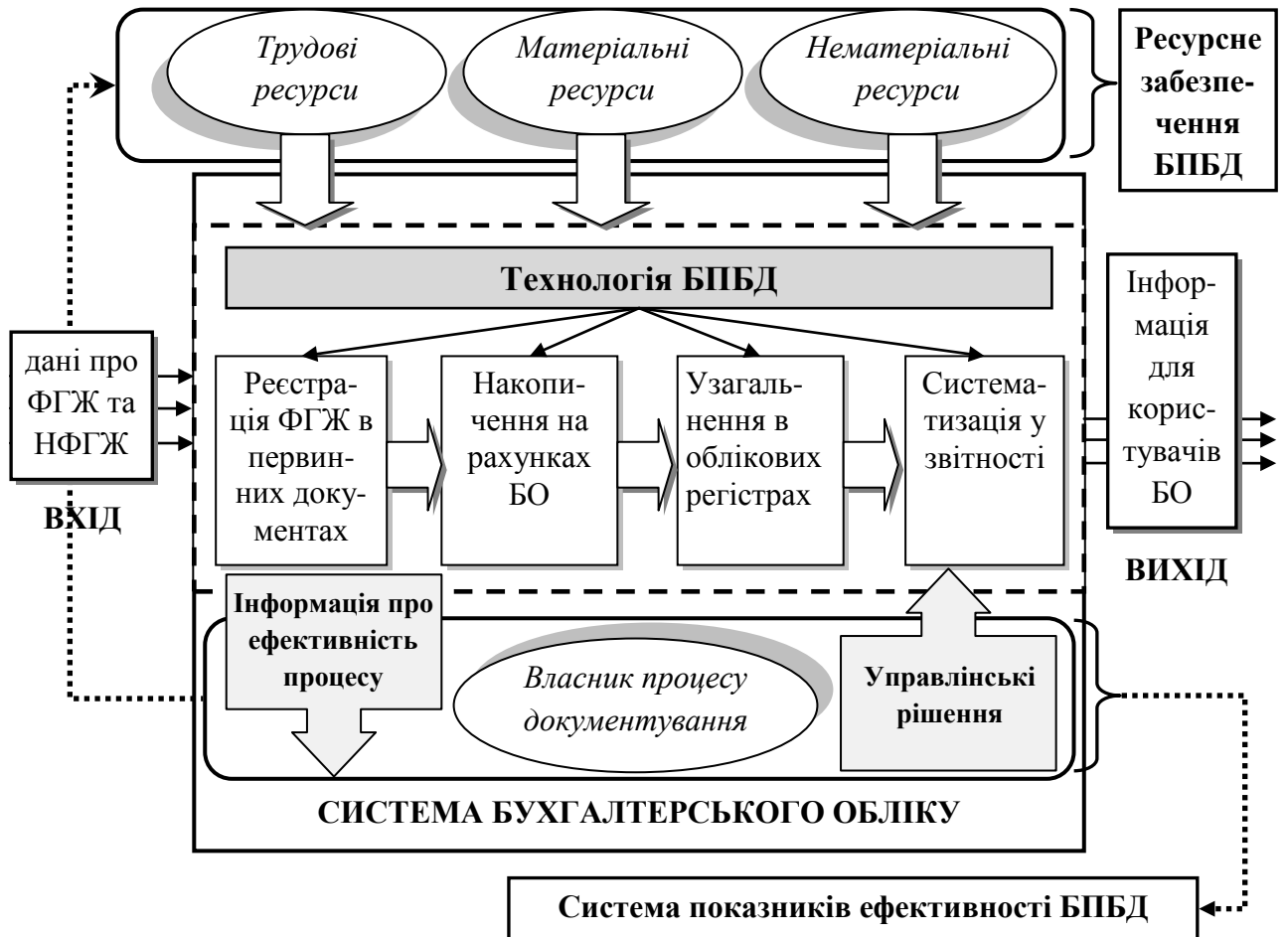
Технологія самого процесу документування є стандартизованою в Україні та більшості країн світу, – 1) реєстрація даних про ФГЖ в первинних документах; 2) накопичення даних про ФГЖ на рахунках бухгалтерського обліку; 3) узагальнення даних в облікових реєстрах, головній книзі, оборотно-сальдовій відомості (формування інформації про господарську діяльність підприємства); 4) систематизація інформації у фінансовій звітності для надання її заінтересованим користувачам.

Щодо ефективності процесу документування, то на сьогодні загальноприйнятих показників ефективності досліджуваного процесу немає, тому дане питання потребує більш детального дослідження (див. п. 3.1 монографії).

Для можливості управління бізнес-процесом бухгалтерське документування (далі – БПБД) в системі бухгалтерського обліку, необхідно визначити взаємозв'язки всіх вище визначених його елементів (рис. 2.2).

Як видно з рис. 2.2, процес документування відповідає всім ознакам виділення бізнес-процесу та має всі основні елементи останнього. Також з рис. 2.2 видно, що власник процесу окрім прийняття управлінських рішень та отримання інформації про ефективність процесу документування здійснює управління ресурсним забезпеченням даного процесу.

В ході обґрунтування елементів документування з позиції концепції процесного управління слід зупинитися на власнику даного бізнес-процесу. Так, власником БПБД може бути як керівник окремого структурного підрозділу на підприємстві, який буде слідкувати за роботою бухгалтера відповідного структурного підрозділу, або ж, що є більш доцільним, керівником БПБД слід призначити працівника служби внутрішнього аудиту, якщо така передбачена на підприємстві.



**Умовні позначення:**

— система бухгалтерського обліку,

- - - процес бухгалтерського документування на підприємстві.

**Рис. 2.2.** Взаємозв'язок елементів БПБД

Слід зупинитися більш детально на ресурсному забезпеченні БПБД, а саме, на трудових, матеріальних та нематеріальних ресурсах, та визначити, що входить до вищеперерахованих груп. Так, до складу групи “Трудові ресурси” слід віднести головного бухгалтера, який водночас є власником процесу, адже він здійснює управління БПБД, або ж окрему посаду з організації та управління документообігом; матеріально-відповідальних осіб, які створюють первинні документи на місцях; рядових бухгалтерів, які обробляють первинні документи та вносять дані про здійснені господарські операції в систему бухгалтерського обліку; працівників адміністрації, які наділені обов'язками проставляти дозвільні підписи на здійснення тієї або іншої господарської операції.

Щодо матеріальних ресурсів БПБД, сюди слід включити папір на друк первинних документів, звітності тощо (за необхідності); персональні комп'ютери для ведення електронного документообігу; речі для забезпечення робочих місць працівників, задіяних в реалізації БПБД.

До групи “Нематеріальні ресурси” необхідно віднести програмне забезпечення БПБД, за допомогою якого здійснюється електронний документообіг.

Фінансові ресурси БПБД передбачають за купування матеріальних і нематеріальних ресурсів БПБД, а також оплату праці учасників БПБД (трудові ресурси).

Враховуючи відповідність процесу документування критеріям та елементам бізнес-процесів, пропонуємо надалі в дослідженні процес документування розглядати як бізнес-процес, зокрема, з метою його організації та ефективного управління.

Узагальнюючи вищевикладене, можна визначити **документування** з позиції концепції процесного управління як систематизовану послідовність дій щодо відображення даних про господарські операції на паперових або електронних носіях в системі бухгалтерського обліку, в результаті якої дані перетворюються на інформацію, та в ході якої споживаються фінансові, матеріальні, нематеріальні та трудові ресурси.

З метою подальшого обґрунтування документування як бізнес-процесу на підприємстві слід розглянути класифікації бізнес-процесів, які пропонують вчені у сфері управління. Так, згідно Б. Андерсена [4] дослідники Плімутського університету (США) розробили ієрархію бізнес-процесів, яка має п'ять рівнів. В цій ієрархії процеси поділяються на три основні групи: “виробництво”, “управління” і “підтримка”. Інший підхід розроблено в результаті виконання норвезького проекту TOPP по порівняльному бенчмаркінгу. В межах цього проекту всі бізнес процеси були поділені на первинні та допоміжні. Серед останніх було виділено також процеси розвитку. М.А. Будагьянець [24] пропонує ділити бізнес процеси на зовнішні та внутрішні. Зовнішні мають вхід і/або вихід поза організацією, а внутрішні – повністю знаходяться в межах підприємства. М.М. Семерягіна [155] узагальнивши підходи до класифікації бізнес процесів наводить наступні їх види: виробничі, адміністративні; функціональні, підрозділів, міжфункціональні (наскрізні); основні, супутні, допоміжні, управління, розвитку, що забезпечують інші бізнес процеси. Згідно підходу В. Єліферова та В. Рєпіна [147, с. 52] бізнес процеси поділяються на основні (процеси основної діяльності), допоміжні та процеси управління підприємством.

Існує велика кількість й інших класифікацій бізнес-процесів, зокрема, Д.В. Павлова, А. Горохова, Д.А. Горульова, А.А. Кварандзія, І. Войнової та ін., які узагальнено в табл. 2.4.

Відповідно до узагальненої класифікації бізнес-процесів в табл. 2.4 можливим є опис БПБД в системі бухгалтерського обліку. Таким чином, залежно від місця в організаційній структурі підприємства БПБД слід розглядати як міжфункціональний, адже він забезпечується суб'єктами різних підрозділів. Так, первинні документи може складати матеріально-

відповідальна особа, комірник; бухгалтер; реєструє в системі бухгалтерського обліку та групує первинні документи рядовий або головний бухгалтер (залежно від організаційної структури бухгалтерської служби); зводить та формує звітність бухгалтер, на якого покладені відповідні функціональні обов'язки.

**Таблиця 2.4.** Класифікація бізнес-процесів на підприємстві

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види бізнес процесів	Класифікаційні ознаки БПД
1	2	3	4
1.	Залежно від їх місця в організаційній структурі підприємства	– горизонтальні,	
		– індивідуальні горизонтальні,	
		– міжфункціональні горизонтальні,	
		– вертикальні,	
		– інтегровані	
2.	По відношенню до підприємства	– внутрішні,	
		– зовнішні	
3.	Залежно від ступеня їх складності	– монопроцеси,	
		– вкладені процеси,	
		– пов'язані процеси	
4.	Залежно від призначення	– основні,	
		– допоміжні (підтримуючі),	
		– процеси управління	
5.	Залежно від їх місця в ієрархії цілей підприємства	– вищого рівня,	
		– середнього рівня,	
		– нижчого рівня;	
		– первинні,	
		– вторинні	
6.	Залежно від ступеня деталізації	– мікропроцеси,	
		– субпроцеси,	
		– макропроцеси	
7.	За функціональною ознакою	– управління фінансами,	
		– управління персоналом,	
		– управління логістикою тощо	
		– управління документацією та обліковою інформацією	

По відношенню до підприємства досліджуваний процес можна визначити як внутрішній, адже реєстрація, обробка, групування документів відбувається в системі бухгалтерського обліку на підприємстві, а не за його межами.

Залежно від ступеня складності процес документування є вкладеним процесом, адже беручи за основу інформаційну систему підприємства, бухгалтерський облік в ній виступає процесом, який в собі також містить процеси, в тому числі БПД.



Залежно від призначення документування можна вважати допоміжним процесом, даний процес переплітається з основними бізнес-процесами підприємства, проте таким не є, адже він забезпечує юридичну основу всіх господарських операцій, що відбуваються на підприємстві.

Процес документування за ієрархією цілей на підприємстві є вторинним, так як забезпечує основні бізнес-процеси підприємства, та відповідно до іншого поділу даної класифікаційної ознаки є бізнес-процесом середнього рівня.

Залежно від ступеня деталізації БПБД є процесом по відношенню до інформаційної системи бухгалтерського обліку, проте, може вважатися й субпроцесом облікового процесу по відношенню до інформаційної системи підприємства. В даному дослідженні процес документування розглядається як процес системи бухгалтерського обліку.

За функціональною ознакою даний процес є процесом управління обліковими документами та обліковою інформацією.

На сьогодні досить актуальними є питання щодо управління бізнес-процесами, їх модернізації. Для побудови ефективних бізнес-процесів слід виокремлювати стадії життєвого циклу управління БП, які в подальшому поетапно впроваджуються на підприємстві. Перш ніж визначити стадії життєвого циклу управління бізнес-процесом документування необхідним є вивчення підходів до їх виділення в цілому по відношенню до різних бізнес-процесів на підприємстві. Тут слід зазначити, що в більшості випадків управління бізнес-процесами ґрунтується на виділенні таких його етапів (стадій) життєвого циклу як планування, виконання, перевірка та вплив (управління, коректування); даний підхід має назву цикл Демінга-Шухарта [189].

Більш розширеним підходом до виділення стадій життєвого циклу управління БП є використання концепції процесного управління підприємством BPM (*Business Process Management*), згідно якої слід виділити наступні етапи життєвого циклу управління БП: 1) проектування, моделювання; 2) впровадження, документування; 3) розгортання, виконання; 4) моніторинг та оцінка; 5) аналіз та оптимізація [62].

Ґрунтуючись на вище наведених підходах до виділення етапів ЖЦ управління БП можливим є виокремлення та обґрунтування етапів ЖЦ управління БП “бухгалтерське документування” (далі – БПБД) (табл. 2.5).

Поряд із виділеними стадіями (етапами) ЖЦ БПБД слід визначити тип моделі ЖЦ БПБД з метою полегшення управління та підвищення ефективності від розробки та впровадження БПД.

**Таблиця 2.5.** Стадії ЖЦ управління БПБД

№ з/п	Стадії ЖЦ управління БП згідно циклу Демінга-Шухарта	Стадії ЖЦ управління БП за концепцією BPM	Стадії ЖЦ управління БПБД
1.	Планування	проектування	визначення плану дій щодо створення документообігу
2.		моделювання	дії щодо визначення найбільш оптимальних шляхів організації процесу документування на підприємстві, тобто створення моделі БПД на підприємстві
3.	Виконання	впровадження	реалізація дій щодо створення документообігу на підприємстві, а саме, визначення осіб, відповідальних за складання, обробку та зберігання бухгалтерських документів; встановлення програмного забезпечення
4.		документування	прописання в організаційно-розпорядчих документах відповідальних осіб за складання, обробку та зберігання бухгалтерських документів (графік документообігу, положення про порядок документування на підприємстві тощо)
5.		розгортання	ознайомлення осіб, відповідальних за складання, обробку та зберігання бухгалтерських документів з їх правами та обов'язками
6.		виконання	документування господарської діяльності підприємства відповідно до розроблених та впроваджених етапів (описаних вище) – створення первинних документів на папері або за допомогою програмного забезпечення, їх обробка, формування регістрів обліку та звітності, архівування бухгалтерських документів
	Перевірка	моніторинг	виконання дій зі спостереження за процесом документування, зокрема, виявлення слабких місць, недоліків
7.		Оцінка	на підставі проведеного моніторингу оцінювання ситуації, що склалася в результаті впровадження розробленої на етапах проектування та моделювання моделі процесу документування, – чи необхідно проводити аналіз ефективності даного процесу, чи керівництво підприємства та власника БПД все влаштовує
8.	Вплив	аналіз	розрахунок показників ефективності процесу документування на підприємстві
9.		оптимізація	на підставі здійсненого аналізу ефективності процесу документування вжиття дій щодо усунення виявлених недоліків

Так, на сьогодні існує два основних типи моделей життєвого циклу проектів, зокрема, прогнозуючий та адаптивний типи (табл. 2.6).

**Таблиця 2.6.** Типи моделей життєвого циклу проектів (систематизовано на основі [5]).

<b>Типи моделей життєвого циклу проектів</b>			
<b>ПРОГНОЗУЮЧИЙ</b>		<b>АДАПТИВНИЙ</b>	
1	2	3	4
<i>Водоспад, каскадна</i>	лінійне упорядкування фаз, які можуть бути суворо послідовними або в деякій мірі перекриватися, жодна з фаз зазвичай не повторюється	<i>Адаптивна розробка програмного забезпечення</i>	визначається місією, ґрунтується на компонентах, передбачає ітеративні цикли та цикли з відомою тривалістю, які визначаються ступенем ризику, та дозволяє зміни
<i>Прототи- пування</i>	розробка функціональних вимог та топологічне проектування здійснюються одночасно	<i>Екстремальне програмування</i>	команди розробників, менеджерів та користувачів, програмування виконується парами, ітеративний характер процесу, колективне володіння кодами програм
<i>Швидка розробка програми</i>	ґрунтується на використанні еволюціонуючого прототипу, який не відкидається	<i>SCRUM</i>	подібний наведеним вище адаптивним життєвим циклом, виконується на ітеративній основі, ітерації носять назву “спринтів”, мають тривалість порядку 30 днів (типове значення); кожен “спринт” повинен дати на виході певний ступінь функціональності продукту; активна роль керівництва протягом всього життєвого циклу
<i>Інкре- ментна побудова</i>	розбиття великого об’єму проектно-конструкторських робіт на послідовність більш малих складових частин	X	X
<i>Спіраль</i>	повторення одного і того ж набору фаз життєвого циклу, таких як планування, проектування, побудова та оцінювання, до тих пір, поки розробка продукту не буде завершена	X	X

По відношенню до БПБД доцільним є використання моделі “водоспад” або ж каскадної, так як при розробці та впровадженні

останнього етапи ЖЦ (планування, виконання, перевірка та вплив) будуть відбуватися у зазначеному порядку та в одному життєвому циклі повторюватися не повинні, також кожен новий етап буде починатися виключно після закінчення попереднього. Таким чином, виконання БПБД не може починатися поки не здійснено його проектування та моделювання, перевірка БПБД неможлива, поки не відбувся етап виконання, відповідно аналізувати і оптимізувати БПБД неможливо без його моніторингу та оцінки.

Визначивши кожен зі стадій ЖЦ управління БПБД, виникає необхідність їх детального вивчення, або ж розробки, адже на сьогодні відсутні системні дослідження з управління БПБД в системі бухгалтерського обліку. Тому, перспективними напрямками дослідження є: розробка можливих проектів та моделей БПБД; дослідження можливості їх виконання в практичній діяльності (впровадження, документування, розгортання та виконання); визначення шляхів перевірки функціонування створеного та організованого процесу – моніторинг та оцінка; розробка методики здійснення аналізу ефективності БПБД та оптимізації даного процесу, тобто скорочення використовуваних ресурсів для забезпечення БПБД та досягнення більших результатів.

Таким чином, визначення основних критеріїв виділення бізнес-процесів на підприємстві в результаті аналізу літературних джерел з теорії управління дозволило обґрунтувати позицію щодо визнання документування бізнес-процесом системи бухгалтерського обліку, який має такі елементи як вхід (факти господарського життя); вихід (інформація для користувачів бухгалтерського обліку); технологію (реєстрація ФГЖ в первинних документах, накопичення даних про господарську операцію на рахунках бухгалтерського обліку, узагальнення інформації в облікових регістрах, систематизація інформації у фінансовій звітності); власника процесу, який приймає управлінські рішення щодо даного процесу та отримує інформацію про його ефективність; ресурси для забезпечення процесу (трудові, матеріальні та інформаційні).

Узагальнення класифікаційних ознак та видів бізнес процесів, які наводяться у наукових працях з менеджменту, маркетингу тощо, дозволило описати бізнес-процес документування та визначити його місце в системі бухгалтерського обліку.

В умовах прагнення підприємств до повної комп'ютеризації виникає ряд питань, зокрема, щодо необхідності зберігання

**2.2. Планування документування в системі бухгалтерського обліку з позиції процесного підходу**

первинних облікових документів на паперових носіях; можливості доповнення документів додатковими реквізитами для подальшого

формування на їх основі інформації, необхідної для управління; можливості формувати інформацію про стан підприємства в режимі реального часу; розробки моделей здійснення внутрішнього контролю за електронними документами тощо.

Процес документування з позиції організації бухгалтерського обліку та процесного підходу може бути представлений як окремий бізнес-процес на підприємстві, яким можна ефективно управляти, удосконалювати та оптимізувати. Актуальність даної питання визначає й тим, що як показує практика системи електронного документообігу вже не відображають тієї функціональності, яку хочуть отримати замовники при впровадженні інформаційних систем для автоматизації документообігу, адже власне облік документів не дозволяє отримувати додаткові вигоди для профільного бізнесу замовника. Сьогодні важливо досягти якісно нового рівня роботи з бізнес-контентом – почати управляти інформацією, що міститься в документах [210].

Одним з головних та початкових етапах життєвого циклу управління бізнес-процесами (їх інжинірингу або ж реінжинірингу) є етап планування, який включає в себе дві стадії – проектування та моделювання.

На сьогодні питання проектування моделі управління діяльністю підприємства, застосування інформаційних технологій та оцінка ефективності діяльності стають важливими для більшості сучасних підприємств. Проектування та оптимізація БПБД, а також його автоматизація забезпечать урахування інтересів усіх груп користувачів системи бухгалтерського обліку.

Питання управління бізнес-процесами висвітлені в працях К.Є. Самуйлова, М. Саттона, Н.В. Серебреннікової, М. Хаммера, Дж. Чампі, А.В. Чукаріна, Н.В. Яркіної та інших.

Таким чином, першим етапом управління будь-яким бізнес-процесом, в тому числі БПБД, є його проектування та моделювання. Проектування та моделювання бізнес-процесів на сьогодні мають сучасні назви “бізнес-інжиніринг” або ж “реінжиніринг”. Основоположниками даного напрямку ведення бізнесу слід вважати М. Хаммера та Дж. Чампі. Науковці детально описують реінжиніринг бізнес-процесів, зокрема, зазначають наступне: “... до реінжинірингу не відносяться коригування вже існуючого і поступові зміни, що не зачіпають основних структур, або залатування окремих дірок в існуючих системах. Реінжиніринг – це відмова від усталених процедур, свіжий погляд на роботу зі створення продукту або послуги та надання цінності клієнту” [183, с. 51]. Проте, в наукових працях різних вчених і науковців можна зустріти окрім поняття “реінжиніринг” і такі як “інжиніринг”, “бізнес-інжиніринг”, “моделювання”. В наукових та практичних виданнях вищенаведеної поняття часто переплітаються та ототожнюються, тому в ході дослідження більш детально розглянуто підходи до трактування даних понять з метою їх розмежування та

правильного розуміння (Додаток Е). Систематизовані результати проведеного дослідження представлено в табл. 2.7.

**Таблиця 2.7.** Порівняння понять “моделювання”, “інжиніринг”, “бізнес-інжиніринг”, та “реінжиніринг”

<b>Моделювання</b>	<b>Інжиніринг</b>	<b>Бізнес-інжиніринг</b>	<b>Реінжиніринг</b>
процес розробки моделей певних явищ або процесів, що дозволяє формалізувати діяльність підприємства	вид діяльності з надання інженерно-консультаційних послуг, робіт проектно-конструкторського, розрахунково-аналітичного характеру, розробки рекомендацій для ефективного управління діяльністю підприємства	це процес проектування, створення моделей бізнес-процесів з метою досягнення основних цілей бізнесу найбільш оптимальним шляхом	принципове переосмислення та радикальна перебудова бізнес-процесів з метою отримання найкращих результатів, використовуючи якомога менше ресурсів

Моделювання є найпершим поняттям в даному ланцюжку термінів, так як передбачає формалізацію певних явищ або процесів та лежить в основі інжинірингу та реінжинірингу, є одним з методів їх реалізації.

Бізнес-інжиніринг є видом інжинірингу, адже останній містить в собі не лише пропозиції щодо управління, але й інженерні, конструкторські послуги тощо.

Реінжиніринг по своїй суті є процесом інжинірингу за винятком того, що він передбачає перебудову вже існуючого бізнесу, тобто є повторним та кардинально новим інжинірингом на тому чи іншому підприємстві.

Моделювання будь-якого бізнес-процесу вимагає застосування ряду його методів. Основними методами моделювання бізнес-процесів, які лежать в основі здійснення бізнес-інжинірингу та реінжинірингу, є схема, функціональна блок-схема потоку, схема контролю, Діаграма Ганта, PERT-діаграми та IDEF.

Слід також зупинитися на питанні, чи бізнес-інжиніринг або реінжиніринг необхідно здійснювати виключно в умовах комп'ютеризації діяльності підприємства, адже документування в сучасних умовах господарювання, в більшості випадків, здійснюється в автоматизованих системах, або ж за умов часткової комп'ютеризації. Ручне ведення бухгалтерського обліку, зокрема, реалізація документообігу, вже не є актуальним питанням сьогодення. Таким чином, дослідження питань бізнес-інжинірингу та реінжинірингу бізнес-процесу документування слід розглядати у двох випадках: 1) за умов повної комп'ютеризації бухгалтерського обліку на підприємстві, в тому числі й документування; 2) за умов часткової комп'ютеризації бухгалтерського обліку та документообігу. Приймаючи рішення, чи проводити бізнес-інжиніринг або реінжиніринг слід врахувати зміни в організаційній структурі підприємства та рівень автоматизації процесів, на які вони спрямовані.

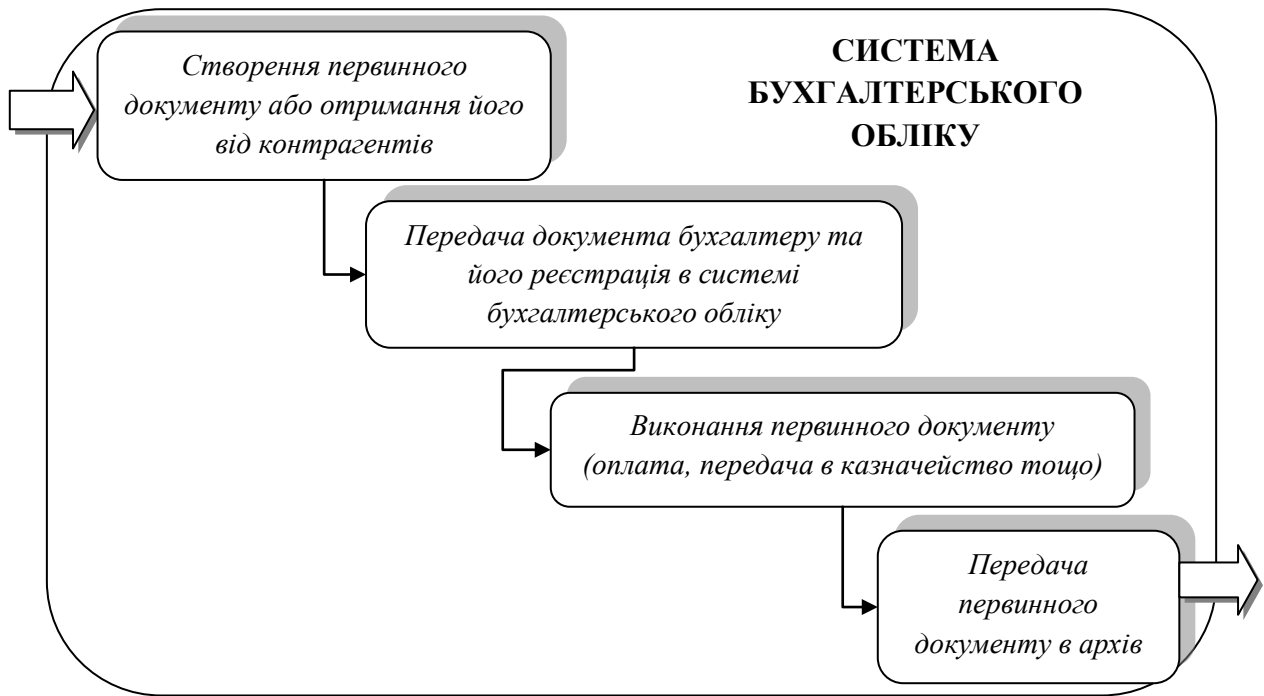
Визначивши різницю між поняттями “моделювання”, “бізнес-інжиніринг” та “реінжиніринг”, а також випадки їх реалізації вважаємо за доцільне розглянути можливість розробки проекту та моделі БПБД. Під поняттям “проект” слід розуміти план створення чогось, який включає в себе опис, креслення, макети тощо”; а під “моделлю” зразок нового виробу, зразковий екземпляр чогось; ... схема якогось явища або фізичного об’єкту [58]. Слід також зауважити, що проект є більш узагальненим етапом по створенню певного процесу, а модель є більш конкретним етапом для визначеного підприємства, враховує його специфіку діяльності, також модель включає певну множину послідовних алгоритмів дій на основі вже описаного на стадії проектування бізнес-процесу.

При проектуванні БПБД слід описати процес, що створюється, визначити питання, на які повинен відповідати проект, що розробляється (табл. 2.8), зокрема: 1) які об’єкти (операції, дії щодо документування) повинен обслуговувати БПБД, що проектується; 2) визначити суб’єктів, які будуть виконувати дії щодо обслуговування БПБД; 3) на якій ділянці та за який проміжок часу повинні виконуватися суб’єктами дії в межах БПБД; 4) який кінцевий продукт і яким користувачам повинен надавати БПБД, що проектується.

**Таблиця 2.8.** Опис бізнес-процесу документування на стадії проектування

<i>Складові, що забезпечують БПБД</i>	<i>Опис складових, що забезпечують БПБД</i>
Об’єкти (операції, дії щодо документування), які повинен обслуговувати БПБД, що проектується	Всі господарські операції, що відбуваються на підприємстві; складання документу в паперовій (електронній) формах, підписання документу, передача документу до відділу бухгалтерії
Суб’єкти, які будуть виконувати дії щодо обслуговування БПБД	Головний бухгалтер, рядові бухгалтери, матеріально-відповідальні особи, члени інвентаризаційної комісії
Ділянки та проміжок часу, за які повинні виконуватися окремі дії БПБД	Склад, бухгалтерія, відділ збуту тощо Проміжки часу встановлюють в ході моделювання БПБД
Який кінцевий продукт і яким користувачам повинен надавати БПБД, що проектується	Кінцевий продукт: зведена у звітності достовірна інформація, підтверджена документально; користувачі – управлінський персонал підприємства, податкові органи, органи соціального страхування, статистики тощо

Відповідно, формалізована форма проекту БПБД буде мати наступний вигляд (рис. 2.3).



**Рис. 2.3.** Проект побудови БПБД за окремими первинними документами (за умови комп'ютеризованого бухгалтерського обліку)

Представлений на рис. 2.3 проект є найпростішим та відображає виключно етапи життєвого циклу окремого документу. Слід зазначити, що даний проект може дещо змінюватися, зокрема, третя стадія – виконання первинного документу, адже первинний документ може виступати наслідком ФГЖ, і тоді дана стадія буде передувати усім іншим.

Описавши БПБД на стадії проектування, зокрема, визначивши його складові та етапи, слід переходити до більш конкретного етапу – моделювання, який дозволить врахувати специфіку підприємства та побудувати конкретні алгоритми реалізації БПБД. В цілому під моделюванням бізнес-процесів слід розуміти процесове відображення (як правило графічне) діяльності підприємства з тим, щоб в подальшому дані процеси можна було аналізувати та вдосконалювати [110]. Відповідно, в результаті моделювання бізнес-процесів створюється бізнес-модель. Під бізнес-моделлю слід розуміти формалізований (графічний, табличний, текстовий, символічний) опис бізнес-процесів, який відображає реально існуючу або очікувану діяльність підприємства [107].

На сьогодні одним з відомих підходів до побудови моделей документообігу є кінцево-автоматна модель теорії автоматів. Як зазначає М.Ю. Круковський, базовою парадигмою теорії автоматів є формалізація змін станів деякої математичної моделі системи відповідно до деякої зумовленої логіки здійснення перетворення інформації [81].

Теорію автоматів цілком можна застосувати по відношенню до системи бухгалтерського обліку, в якій відбувається перетворення



інформації, зокрема, таке перетворення забезпечується через процес документування.

Згідно теорії автоматів в якості об'єкта, що моделюється, розглядається так званий композитний документообіг, в якому приймають участь як електронні, так і паперові представлення документів. Композитний документообіг представляється трійкою:

$Dm = \{U, D, \Phi\}$ , де:

$Dm$  – формальна модель документообігу;

$U$  – множина учасників;

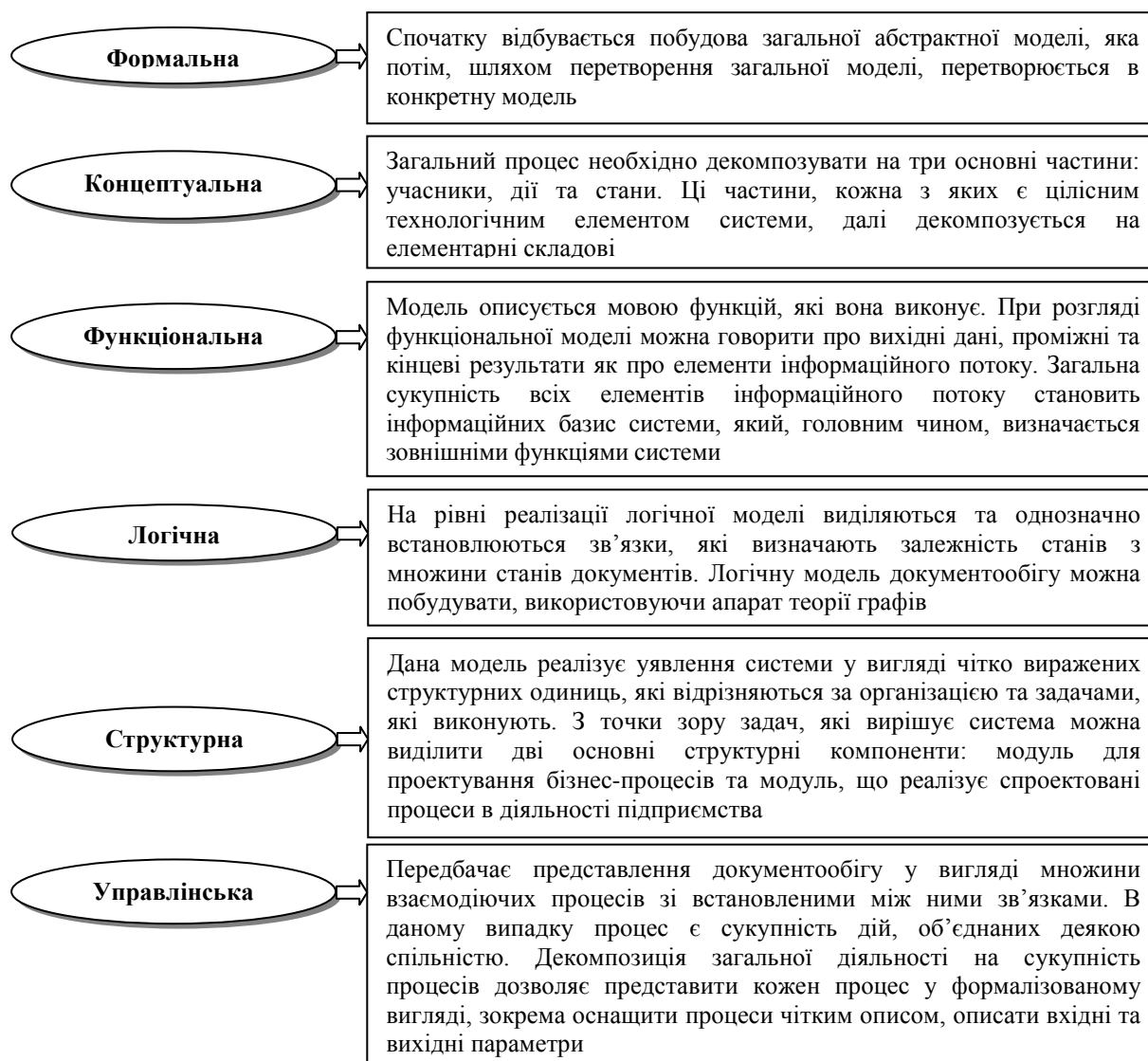
$D$  – множина дій;

$\Phi$  – множина станів документів [134].

Під композитним документообігом слід розуміти “документообіг, який при русі документів використовує як електронні, так і паперові носії, а також композитні рішення” [81]. На сьогодні даний вид документообігу є найбільш розповсюдженим, адже навіть перейшовши на комп'ютеризоване ведення бухгалтерського обліку підприємства все рівно частину документів використовують у паперовій формі (отримують від контрагентів, роздруковують з комп'ютера тощо).

На сьогодні відомими моделями побудови композитного документообігу є формальна, концептуальна, функціональна, логічна, структурна та управлінська (рис. 2.4).

З вищевикладеного зрозуміло, що основою для побудови будь-якого виду моделі документообігу в системі бухгалтерського обліку слід використовувати три основні складові, а саме – множину учасників в процесі документообігу, множину дій, що здійснюються учасниками документообігу, та множину станів документів. В дослідженні за основу взятий процесний підхід як до виділення самого процесу документообігу, так і по відношенню до його побудови. Таким чином, слід більш детально розглянути саме структурну модель бухгалтерського документообігу, так як в її основі лежить проектування бізнес-процесу та його реалізація в практичній діяльності.



**Рис. 2.4.** Моделі побудови композитного документообігу  
(систематизовано на основі [81])

Таким чином, визначивши на стадії проектування БПБД складові моделі БПБД (об'єкти, що повинен обслуговувати БПБД; суб'єкти, які будуть виконувати дії щодо обслуговування БПБД; структурні підрозділи та часові проміжки виконання БПБД; кінцевий продукт і перелік користувачів) та в результаті їх декомпозиції у три складові (множина учасників в процесі документообігу, множина дій, що здійснюються учасниками документообігу та множина станів документів), а також взявши за основу структурний вид моделі можемо описати складові моделі БПБД (табл. 2.9) та представити їх у формалізованому вигляді (рис. 2.5) відобразити БПБД з метою переходу на наступну стадію його життєвого циклу – виконання.

**Таблиця 2.9.** Характеристика складових моделі БПБД

	<i>Складова моделі БПД</i>	<i>Характеристика</i>
<b>a</b>	множина учасників в процесі документообігу	учасниками БПД виступають суб'єкти, що забезпечують процес документування на підприємстві, зокрема, це можуть бути матеріально-відповідальна особа, комірник, менеджер зі збуту, бухгалтер
<b>b</b>	множина дій, що здійснюються учасниками документообігу	дана складова буде залежати від наступної складової <b>c</b> , адже залежно від можливих на підприємстві станів документів будуть здійснюватися дії суб'єктами, що забезпечують процес документування (складова <b>a</b> ). Так, діями учасників документообігу можуть бути: створення документу, його реєстрація, підписання, затвердження, обробка, передача в архів тощо
<b>c</b>	множина станів документів	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) документ до створення;</li> <li>2) створений документ;</li> <li>3) документ до реєстрації;</li> <li>4) зареєстрований документ;</li> <li>5) документ до підписання (затвердження);</li> <li>6) підписаний (затверджений) документ;</li> <li>7) документ до обробки;</li> <li>8) оброблений документ,</li> <li>9) документ до передачі в архів;</li> <li>10) документ, переданий в архів на зберігання</li> </ol>

Наведені складові в табл. 2.9 є тісно взаємопов'язаними та взаємозалежними, а також можуть розширюватися або звужуватися залежно від специфіки господарської діяльності конкретного підприємства.

При побудові моделі БПБД слід відштовхуватися від множини станів документів, адже від них буде залежати кількість учасників в процесі документообігу та їх дії; наступним кроком є визначення дій, необхідних для забезпечення реалізації станів документів, відповідно до чого можливою буде реалізація наступного кроку – визначення кількості учасників, які будуть забезпечувати БПБД. Модель БПБД на підприємстві представлена на рис. 2.5.

Використовуючи представлену модель можна створювати алгоритми двома способами:

- 1) за окремими первинними документами;
- 2) відповідно до суб'єктів, що забезпечують БПБД.

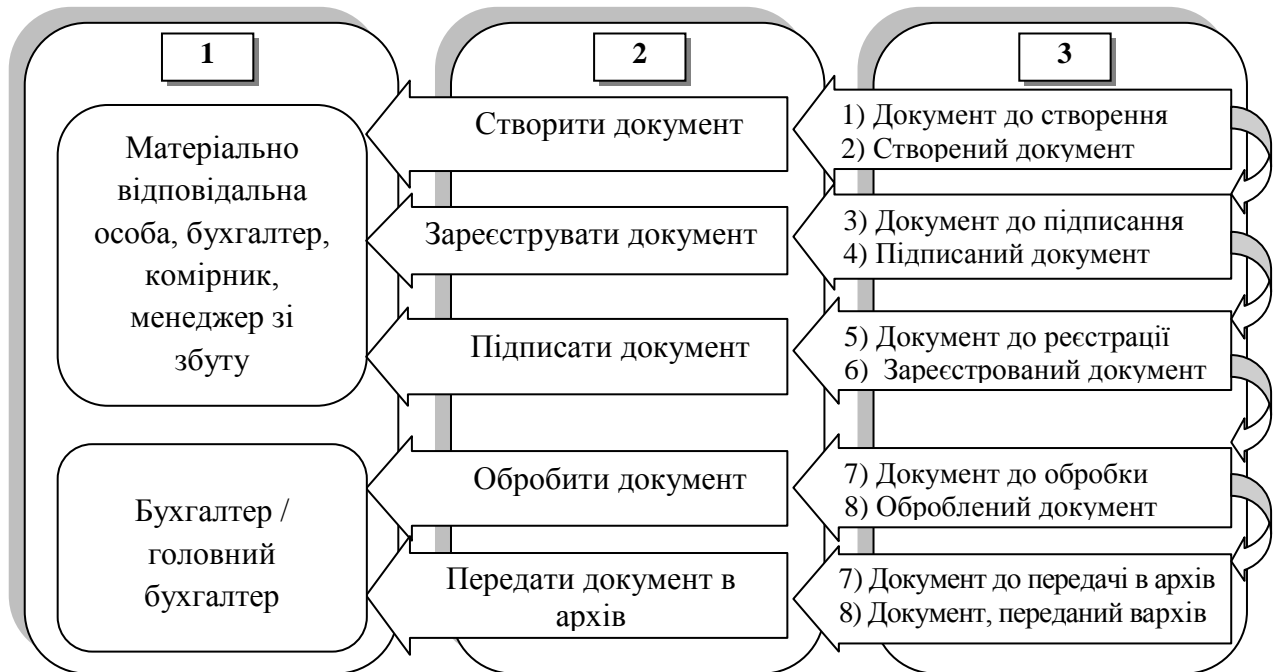


Рис. 2.5. Модель БПБД

Вважаємо, кожен алгоритм повинен містити наступну інформацію: 1) вид документа; 2) підрозділ, де створюється документ; 3) хто створює і підписує документ; 4) підстава створення документа; 5) термін створення і виконання документа; 6) куди документ передається для обробки та обліку; 7) термін передачі документа після виконання; 8) де і який термін зберігається документ.

За своєю сутністю кожен такий алгоритм є графіком документообігу, представлений у формалізованому вигляді, що дозволяє полегшити створення та управління БПБД на підприємстві.

Слід зазначити, що модель, представлена на рис. 2.5, визначає, головним чином, послідовність дій суб'єктів, що безпосередньо приймають участь в БПБД, тобто, технологію бізнес-процесу, проте, не включає усіх його елементів, зокрема, вхід, вихід, ресурсне забезпечення, власника процесу, показники ефективності. Таким чином, представлену модель слід розширити згідно перелічених елементів (рис. 2.5).

Відповідно, модель, представлена на рис. 2.5, описує технологію БПБД, порядок обробки та передачі облікових документів. Щодо доцільності виділення на підприємстві власника БПБД, слід зазначити, що для спостереження за перебігом БПБД не обов'язково вводити окрему штатну одиницю, на сьогодні практично на кожному середньому та великому підприємстві є служба внутрішнього аудиту, і за кожним структурним підрозділом або ж вцілому по підприємству можна закріпити внутрішнього аудитора, який буде вивчати оперативність та якість обробки облікових документів учасниками БПБД.

Як видно з рис. 2.6 спостерігаючи за процесом документування можна отримувати інформацію про його ефективність, зокрема, запровадивши в комп'ютеризовану систему підприємства графіки обліку робочого часу учасників БПБД можна аналізувати кількісні показники щодо облікових документів залежно від ступеня їх обробки. Відповідно, отримавши таку інформацію, власник БПБД, використовуючи показники ефективності даного бізнес-процесу, може формувати та надавати керівництву вищого рівня інформацію, необхідну для управління досліджуваним процесом, наприклад, щодо доцільності (або ж недоцільності) введення додаткових штатних одиниць, оперативності та уважності учасників БПБД (якісна складова кадрового потенціалу підприємства) тощо.

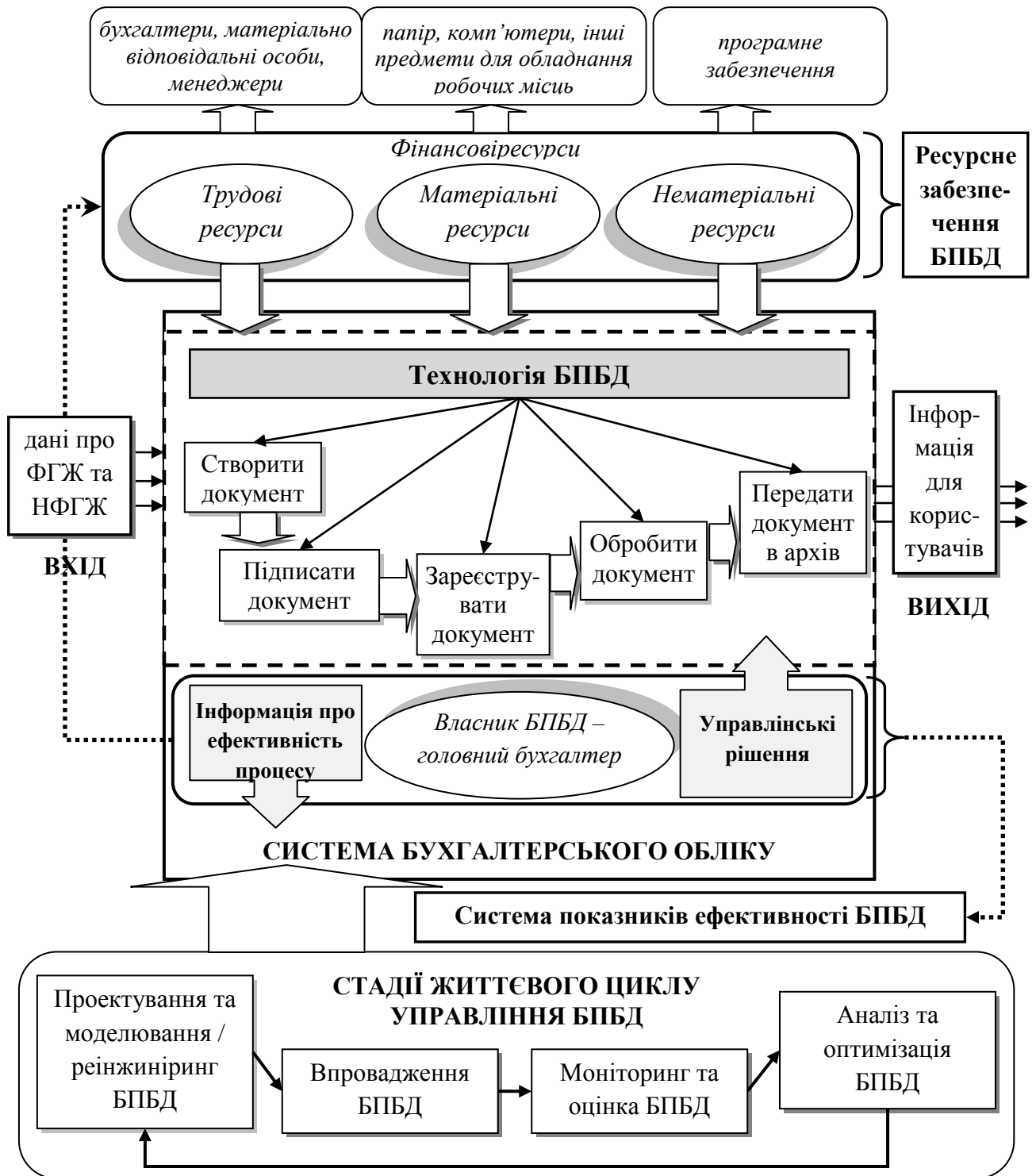
За результатами проведеного дослідження стадій життєвого циклу бізнес-процесу “бухгалтерське документування”, зокрема, проектування та моделювання, можна зробити наступні висновки:

1. Дослідження типів моделей життєвого циклу проектів дозволили визначити тип моделі для БПБД, зокрема, водоспадний (каскадна модель), який передбачає реалізацію стадій життєвого циклу послідовно, у зазначеному порядку, кожна нова стадія буде починатися після закінчення попередньої.

2. Зважаючи на зростання ролі корисності інформації в сучасному суспільстві, яку надає система бухгалтерського обліку, та першочерговість питань ефективності діяльності підприємства, визначено необхідність дослідження першої стадії БПБД – планування, яка включає два етапи: проектування та моделювання.

На стадії проектування описано складові, що забезпечують БПБД (об'єкти БПД; суб'єкти, що забезпечують БПБД; ділянки та проміжки часу, за які повинні виконуватися дії учасниками БПБД; кінцевий продукт БПД і його користувачі), а також визначено етапи реалізації БПБД.

При побудові моделі БПБД в дослідженні взято за основу кінцево-автоматну модель теорії автоматів, яка дозволяє описати композитний документообіг. При створенні моделі БПБД складові, описані на стадії проектування, синтезовано у три елементи: а) множину учасників БПБД; б) множину дій, що здійснюються учасниками БПБД; с) множину станів документів, що дозволило описати та представити у формалізованому вигляді модель БПБД.



Умовні позначення:

□ – система бухгалтерського обліку;

▭ – процес бухгалтерського документування на підприємстві;

ФГЖ – факт господарського життя;

НФГЖ – наслідки фактів господарського життя.

Рис. 2.6. Взаємозв'язок елементів БПД

Визначено, що використовуючи побудовану модель БПБД можна створювати алгоритми в даному процесі двома способами: 1) за окремими первинними документами; 2) відповідно до суб'єктів, що забезпечують БПБД, які будуть мати вигляд формалізованих графіків документообігу, що дозволить спростити створення та управління БПБД на підприємстві.

**2.3. Виконання документування в системі бухгалтерського обліку з позиції процесного підходу**

На сьогодні практично всі підприємства здійснюють ведення бухгалтерського обліку за допомогою програмного забезпечення. Проведене у 1999 р. дослідження світового ринку організацією GatherGroup дають уявлення про зростання ринку різних технологій роботи з документами.

Однією з документальних технологій, яка стала предметом дослідження, була система workflow. Результати даного дослідження, зокрема, дохід постачальників документних технологій за галузями, представлений в табл. 2.10.

**Таблиця 2.10.** Дохід постачальників документних технологій за галузями

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	3-річна x-ка	5-річна CAGR 1998- 2003 рр.
Виробництво	\$942	\$1676	\$2195	\$2810	\$3504	\$4244	\$4984	15%	24%
Страховання	\$2221	\$2076	\$2799	\$3675	\$4682	\$5774	\$6888	16%	27%
Банківська справа	\$2002	\$2676	\$3401	\$4254	\$5209	\$6220	\$7227	14%	22%
Фінансові послуги	\$1927	\$2104	\$2905	\$3886	\$5028	\$6280	\$7571	17%	29%
Державне управління	\$1775	\$1943	\$2553	\$3284	\$4115	\$5009	\$5913	15%	25%
Охорона здоров'я та фармацевти чна галузь	\$797	\$514	\$721	\$975	\$1270	\$1593	\$1926	17%	30%
Комунальні служби та телекомуніка ції	\$690	\$1082	\$1429	\$1845	\$2320	\$2831	\$3349	15%	25%
Транспорт	\$526	\$824	\$1120	\$1480	\$1894	\$2345	\$2805	16%	28%
Інші	\$205	\$322	\$412	\$518	\$637	\$764	\$890	14%	23%
<b>Разом</b>	<b>\$11087</b>	<b>\$13217</b>	<b>\$17534</b>	<b>\$22725</b>	<b>\$28659</b>	<b>\$35061</b>	<b>\$41552</b>	<b>16%</b>	<b>26%</b>

Слід зазначити, що на сьогодні спостерігається тенденція розширення функціональних можливостей систем електронного документообігу та створенню комплексних систем автоматизації документообігу, зокрема інтеграція таких систем з іншими, а саме ERP-системами. СЕД, на відміну від

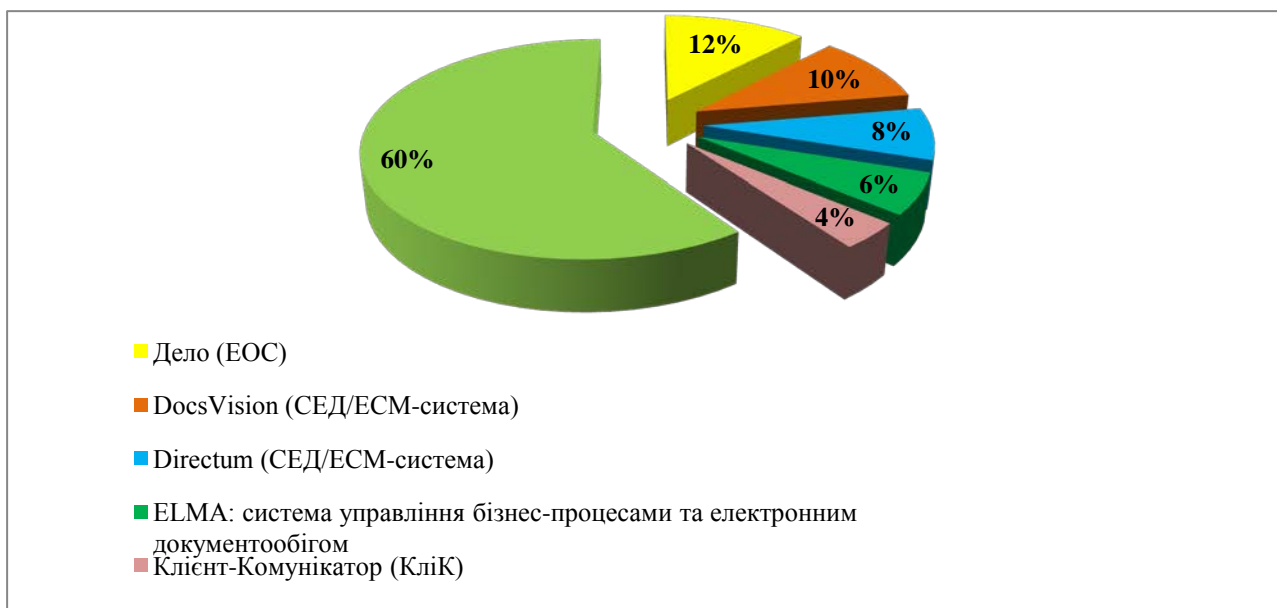
ERP-системам реалізують процесний підхід та можуть працювати з неструктурованою або слабо структурованою інформацією. Крім того, необхідно враховувати, що використання ERP-систем в деяких організаціях взагалі є недоцільним, і тут основне навантаження (окрім облікових систем) беруть на себе саме системи електронного документообігу [211].

Проте, невирішеною залишається проблема відповідності існуючого програмного забезпечення потребам інформаційної системи підприємства. В світлі цієї проблеми актуальними є питання ефективної організації бізнес-процесу “бухгалтерське документування” на основі існуючих бухгалтерських програмних продуктів та спеціалізованого програмного забезпечення, що використовується для організації документообігу на підприємстві. Виходячи з вищенаведеного необхідним є дослідження можливостей реалізації бізнес-процесу “Бухгалтерське документування” в сучасних інформаційних системах.

Халатність у сфері документування, зокрема, недбале та несвоєчасне виставлення документів; неправильно організований (або неорганізований) документообіг; брак ретельного контролю документів; неправильна організація зберігання документів дають можливість здійснювати зловживання з фінансовими ресурсами та майном підприємства. Як зазначав Л. Гомберг, “при правильній організації рахівництва і системи контролю, зловживання, навіть при особливому мистецтві і солідарності всіх працюючих, знижуються до мінімуму і майже неможливі” [42, с. 220].

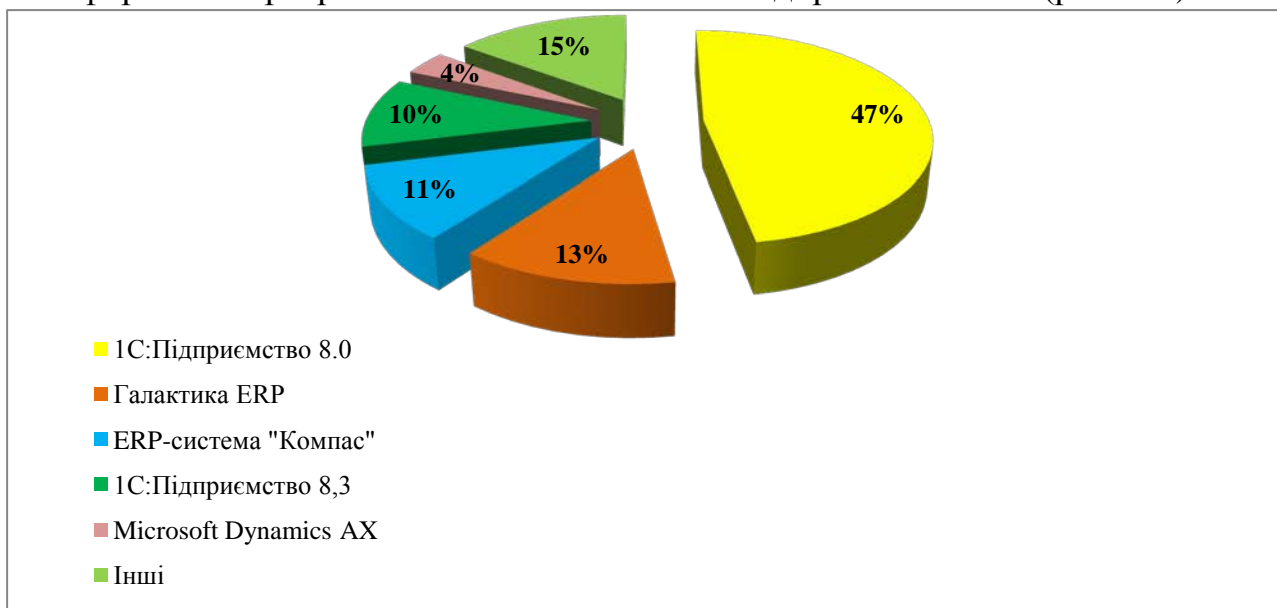
В умовах швидкого розвитку інформаційно-комп’ютерних технологій набуває розвитку й процес документування в електронній формі, зокрема, поширення набувають системи електронного документообігу. Відповідно, дані зрушення впливають на діяльність суб’єктів господарювання, особливо середніх і великих підприємств, а саме, підвищують ефективність діяльності підприємств за рахунок автоматизації праці, пришвидшення обробки документів. За даними центру “TAdviser” за 2013 рік найбільш впроваджуваними є наступні СЕД-системи (рис. 2.7).





**Рис. 2.7.** Аналіз розподілу СЕД систем за кількістю проектів за 2013 р. [208]

Проте, не всі вищезазначені СЕД-системи пристосовані до автоматизації документообігу в системі бухгалтерського обліку. На сьогодні для ведення бухгалтерського обліку найбільш поширеною платформою є програмне забезпечення “1С:Підприємство 8.0” (рис. 2.8).



**Рис. 2.8.** Аналіз розподілу ERP-систем за кількістю проектів за 2013 р. [208]

За допомогою систем, наведених на рис. 2.8, можна здійснювати управління діяльністю підприємства, а також процесу документування, зокрема, “1С:Підприємство 8.0” має прикладне рішення “1С:Документообіг 8”, яке дає змогу автоматизувати весь документообіг

на підприємстві. Проте, не завжди власники особливо невеликих підприємств бажають витратити великі кошти на придбання та впровадження окремих програмних рішень, і не завжди впровадження програмного забезпечення може означати підвищення ефективності. Керівники підприємств самі повинні вирішувати, які заходи їм необхідно здійснити задля оптимізації та покращання процесу документування в системі бухгалтерського обліку, що дозволить оперативно та своєчасно приймати правильні управлінські рішення.

Вищевикладене обумовлює актуальність дослідження проблем організації ефективного документообігу з метою виконання захисної функції бухгалтерського обліку, а також оптимізації та усунення недоліків БПБД.

Питанням організації документування на підприємстві присвячені праці Т.А. Бутинець, І.М. Бабина, В.В. Бірюкова, О.П. Войналович, Н.С. Макарова, О.Є. Тарабріна, М.Ф. Огійчука, В.І. Подольського, О.В. Приставки, Л.В. Самохода, С.В. Шахова та ін.

В сучасних умовах розвитку економічних систем поряд з масовою інформатизацією, комп'ютеризацією господарської діяльності суб'єктів господарювання широкого розповсюдження набуває процесний підхід до їх управління. Відповідно, розробники програмного забезпечення, намагаючись урахувати всі тенденції в розвитку теорії управління, впроваджують в комп'ютерні програми підсистеми (модулі), які відповідають за алгоритмізацію певних господарських процесів.

Документування як окремий бізнес-процес має наступні характеристики: 1) є сукупністю дій різних підрозділів підприємства з метою формування та надання користувачам бухгалтерського обліку необхідної інформації; 2) має на вході – документування фактів господарського життя (далі – ФГЖ), на виході – зведена інформація про господарську діяльність підприємства; 3) суб'єкти процесу документування на підприємстві використовують трудові ресурси для створення продукту – інформації зацікавленим користувачам бухгалтерського обліку; 4) межі потоку роботи документування – від реєстрації ФГЖ в первинних документах – до моменту надання користувачам бухгалтерського обліку зведеного документу – звітності; 5) послідовність потоку взаємопов'язаних операцій в процесі документування – реєстрація ФГЖ, накопичення та групування інформації на рахунках бухгалтерського обліку, зведення інформації в облікових регістрах та систематизація у звітності; необхідність управління процесом документування з метою оптимізації та ефективного управління ним; 6) об'єктом процесу документування є господарська діяльність підприємства; 7) суб'єктом – працівники підприємства, які створюють та обробляють документи бухгалтерського обліку; 8) користувачами є органи контролю, інвестори, банківські установи тощо; 9) кінцевою метою

процесу документування є зведення звітності підприємства для надання необхідної інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам бухгалтерського обліку.

Визнання документування як окремого бізнес-процесу (далі – бізнес-процес “бухгалтерське документування”) дозволяє окреслити перспективи щодо його ефективної організації та управління.

Для встановлення відповідності використовуюваного програмного забезпечення потребам суб’єктів організації бухгалтерського обліку в частині документування необхідно проаналізувати існуючі бухгалтерські програми та програми, спрямовані безпосередньо на організацію документування. Зокрема, слід визначити, яким чином вони забезпечують можливість організації документообігу на підприємстві, чи можна їх застосовувати для організації документування в системі бухгалтерського обліку (табл. 2.11 і табл. 2.12).

Слід зазначити, що на сьогодні в сучасних програмах використовується декілька моделей інтерпретації первинного документу. Зокрема, С.О. Левицька [92, с. 612] виділяє наступні з них: 1) доповнення до господарських операцій; 2) засіб формування записів масиву господарських операцій; 3) допоміжний інформаційний об’єкт; 4) повна модель документообігу. Найбільш корисною для середніх та великих підприємств є повна модель документообігу, адже саме вона дозволяє формувати інформацію на основі даних з первинних документів, виходячи за межі бухгалтерського обліку.

Вважаємо, що основними критеріями вибору програми, яка б дозволяла організувати процес документування в системі бухгалтерського обліку, є: вартість програми; адаптованість до системи бухгалтерського обліку; тип програмного забезпечення (програми для ведення домашньої бухгалтерії, міні-бухгалтерія, універсальні бухгалтерські системи (міді-бухгалтерія), локальні автоматизовані робочі місця (АРМ), комплекси пов’язаних АРМ, управлінські системи (MRP, MRPII, ERP, ERPII, CRM, SCM, CSRP, B2C, B2B, APS)); можливість моделювання бізнес-процесів.

Розділ 2. Організація процесу “бухгалтерське документування”  
на підприємстві

**Таблиця 2.11.** Найбільш розповсюджене бухгалтерське програмне забезпечення, що дозволяє організувати документообіг на підприємстві

<i>Назва програми</i>	<i>Вартість (ціни програмного забезпечення іноземних розробників переведена в гривню за діючим курсом НБУ)</i>	<i>Адаптованість до управління документообігом</i>	<i>Тип програм- ного забезпе- чення</i>	<i>Можли- вість моделю- вання бізнес- процесів</i>
“ІС:Бухгалтерія 8.2”	2 880 грн.	—	АРМ	–
“ІС:Предприятие 8.2”	9 720 грн.	Має конфігурацію “ІС:Документооборот”	ERP	+
“ХЕП-БУХ”	Залежить від кількості комп’ютерів, на які встановлюється програма від 800 до 3000 грн.	—	АРМ	–
“БЕСТ”	Від 660 до 2 500 грн. в рік залежно від обраного пакету обслуговування	—	ERP	–
“ФРЕГАТ- БУХГАЛТЕРІЯ”	Від 8 100 грн. + 1 000 грн. за кожне наступне робоче місце.	—	АРМ	–
“Бухгалтерія ПП”	100 грн.	—	АРМ	–
“Инфо-Бухгалтер”	Від 160 грн. до 3 000 грн. залежно від обраного пакету обслуговування та кількості робочих місць	—	АРМ	–

**Таблиця 2.12.** Найбільш розповсюджене програмне забезпечення, розроблене виключно для організації документообігу на підприємстві

Назва програми	Вартість (ціни програмного забезпечення іноземних розробників переведена в гривню за діючим курсом НБУ)	Адаптованість до СБО	Тип програ- ного забезпечення	Можли- вість моделю- вання бізнес- процесів
1	2	3	4	5
“Terrasoft CRM”	залежить від кількості ліцензій, які можуть варіюватися від 1 до 1000 та більше, відповідно вартість становить від 3 700 грн. до 4 500 грн. за одиницю (кожна ліцензія – кількість користувачів)	Спрямована не на СБО, а на організацію менеджменту та маркетингу на підприємстві, дозволяє автоматизувати документообіг	CRM	+
“eIDoc” (розробник – DMS Solutions)	22 400 грн.	Розробляється під вимоги замовника, проте не розроблена спеціально під СБО	CRM	+
“Кларис”	Залежить від кількості користувачів (від 10 до 50), відповідно коштує від 1 400 грн. до 4 800 грн.	Не адаптована до СБО, орієнтована на роботу з діловими паперами, договорами, листуванням тощо	APM	–
“DocsVision”	Залежить від кількості ліцензій, які можуть варіюватися від 5 до 100, ліцензії можуть бути базовими, розширеними та корпоративними, ціна варіюється за окремими ліцензіями, модулями та додатками від 20 до 1 000 грн.	Головним чином орієнтована на роботу з діловими паперами, договорами, листуванням, тобто діловодство, проте є можливість замовлення “Шлюзу до 1С:Предприятие 8.X”	APM	+
“1С: Документооборот”	9 720 грн. (входить до 1С:Предприятие)	Автоматизує розгляд, виконання, узгодження, затвердження, реєстрацію та ознайомлення з документами; узгоджується з СБО; дає можливість взаємодії з різними видами документів, а також можливість оцінювати ефективність роботи працівників за часом обробки документів	APM	+
“Ажур-ДОК”	В середньому 410 грн.	Дає можливість створювати та обробляти бухгалтерські документи, проте, не дає змоги управляти документообігом	APM	–
“СЭД ДЕЛО”	Залежить від кількості ліцензій, які можуть варіюватися від 1 до 500 та вище, відповідно, ціна ліцензії одного робочого місця варіюється від 420 грн. до 520 грн.	Не адаптована до СБО, орієнтована на роботу відділу канцелярії на підприємстві	APM	+
“М.Е.Doc” (розробник – “БЕСТ”)	Для юридичних осіб: на рік – 1500 грн., на пів року – 840 грн., на квартал – 465 грн. Для фізичних осіб – 360 грн. на рік	Адаптована до СБО, дає можливість формувати звітність до органів контролю	APM	–

Розділ 2. Організація процесу “бухгалтерське документування”  
на підприємстві

Продовження табл. 2.12

1	2	3	4	5
ESCOM.BPM	Є можливість придбати серверну ліцензію, вартість від 580 грн. до 8 000 грн., або ж в залежності від кількості ліцензій, які можуть варіюватися від 1 до 200 та вище, відповідно, ціна ліцензії одного робочого місця варіюється від 46 грн. до 11 530 грн.	Має модуль інтеграції з “1С:Предприятие 8.XX”	АРМ	+
“МОТИВ”	Вартість 1 безстрокової ліцензії – workflow: 115 грн., docflow: 150 грн., complete – 200 грн. Вартість користуванням ліцензії в місяць становить – workflow: 15 грн., docflow: 20 грн., complete – 21 грн.	Не адаптована до СБО	АРМ	–
“IBridges 1.1”	—	Адаптована до СБО, зокрема, взаємодіє з програмою 1С:Предприятие	АРМ	–
“Битрикс24”	До 12 користувачів, обмежені функції – безкоштовно, практично з усіма функціями програми та необмеженою кількістю користувачів – 190 грн./міс., з усіма функціями програми та необмеженою кількістю користувачів – 390 грн./міс.	Не адаптована до СБО	CRM	–
“СЭДнаплатформе IBM Lotus Domino / Notes”	Вартість на одного користувача – від 1 020 грн. до 1 520 грн.	Не адаптована до СБО	АРМ	–
“FossDoc”	Від 1067 до 1967 ум.од.	Не адаптована до СБО	АРМ	+
“Е1 Евфрат”	Залежно від кількості користувачів (від 5 до 200 і більше) – від 155 грн. до 215 грн.	Адаптована до СБО, є можливість інтеграції з програмними продуктами, розробленими компанією “1С”	АРМ	+
“Експредо Бухгалтерські документи 1.32”	45 грн.	Адаптована до СБО	АРМ	–

Провівши аналіз програмного забезпечення, яке дозволяє організувати документообіг в системі бухгалтерського обліку, та програмного забезпечення, основною метою якого є організація документообігу на підприємстві (виходячи за межі СБО), виділено дві основні проблеми, пов'язані із функціями бізнес-процесу "бухгалтерське документування": 1) програми для ведення бухгалтерського обліку не забезпечують можливостей для організації ефективного документування в системі бухгалтерського обліку; 2) програмне забезпечення, орієнтоване на організацію суто документообігу на підприємстві, виходить за межі СБО та не забезпечує повною мірою потреби ефективного ведення бухгалтерського обліку.

Бухгалтерські програми для малих і середніх підприємств не дозволяють організувати ефективне управління бухгалтерським документообігом. В свою чергу, наприклад, програма "1С:Документообіг" працює на базі платформи "1С:Підприємство", і тому дозволяє здійснювати ефективне управління процесом документування на підприємстві, зокрема, налагодити роботу співробітників з документами, виключити можливість втрати даних, скоротити час на пошук та обробку документів, розробити маршрути по кожному окремому документу, контролювати час та дії працівників, що працюють з відповідними документами. Це пояснюється тим, що бізнес-процес документування є ширшим, ніж облікова система, тому для можливості ефективного управління документообігом на підприємстві слід встановлювати програми типу ERP, на базі платформи яких вже існують певні рішення вище перелічених проблем. Оскільки великі управлінські системи недоцільно встановлювати на малих та середніх підприємствах, слід провести детальне дослідження реалізації програм для управління документообігом на базі платформи ERP-систем для великих підприємств. Такими програмами з досліджених є "E1 Евфрат", "IBridges 1.1", "ESCOM.BPM", "1С: Документообіг", "DocsVision". Серед названих програм можливість створювати бізнес-процеси мають всі, окрім "IBridges 1.1". З метою надання пропозицій щодо усунення слабких сторін та удосконалення програм для підвищення ефективності документообігу на підприємстві необхідно провести детальний аналіз переваг, недоліків, а також особливостей розглянутого програмного забезпечення.

Програма "E1 Евфрат" є інструментом автоматизації бізнес-процесів та документообігу для компаній всіх типів та розмірів. Можливостями даної програми є: введення та реєстрація документів, робота з електронними документами, контроль виконання, рух документів (технологія Workflow), розсилання та зберігання документів, внутрішня пошта. Перевагами "E1 Евфрат" є: комплексна автоматизація всього циклу документообігу та бізнес процесів; інтуїтивно зрозумілий та зручний інтерфейс, робота з різними СУБД (MS SQL, Oracle); простота

впровадження та модифікації без програмування; зручний графічний редактор маршрутів руху документів; створення форм документів будь-якої складності в графічному редакторі без програмування; висока швидкість роботи; управління правами доступу на рівні документів та їх розділів; клієнт для мобільних обладнань; гнучка система передачі прав та призначення заступників; повна інтеграція з MS Office та можливість інтеграції з 1С:Бухгалтерією; реєстрація документів з різних джерел (в т.ч. з електронної пошти).

“*IBridges 1.1*” є безкоштовною програмою, призначеною для користувачів, що працюють в системі “1С:Предприятие”. Вона дозволяє вивантажити документи з бази 1С на одному підприємстві та завантажити в базу 1С на іншому підприємстві через інтернет. Тобто, дана програма є сервісом для обміну документами між різними користувачами.

В системі “*ESCOM.BPM*” використовується процесно-орієнтований підхід, суть якого полягає у визначенні маршруту документообігу (у вигляді графічної моделі), по якому рухається документ протягом всього життєвого циклу. В даній програмі є можливість одночасної роботи з документами великої кількості користувачів. Для інтеграції з системою “1С: Предприятие” використовуються спеціальні шлюзи, які забезпечують двосторонню синхронізацію даних та обмін документами. Можливостями програми “*ESCOM.BPM*” є: узгодження документів; система контролю виконання документів; система автоматизації діловодства; система управління електронним документообігом; автоматизація процесів; інтеграція з системою “1С:Предприятие”; реєстрація та облік документів; узгодження договорів; корпоративний документообіг; реєстрація вхідних документів; електронний документообіг; облік робочого часу працівників; повідомлення та нагадування; облік та реєстрація договорів; формування документів за шаблонами.

“1С: Документообіг” вирішує наступні завдання: централізоване безпечне зберігання документів; оперативний доступ до документів із врахуванням прав користувачів; реєстрація вхідних та вихідних документів; перегляд та редагування документів; робота з документами різних типів; пошук документів за їх змістом; колективна робота користувачів з можливістю узгодження, затвердження та контролю виконання документів; маршрутизація документів, яку можна налаштовувати для кожного окремого документу; автоматизоване завантаження документів з електронної пошти та зі сканеру; облік та контроль робочого часу працівників. О. Безбородов, керівник відділу розробки програм документообігу “1С” пояснює, чому сучасні ЕСМ системи можуть бути відмінним результатом для переходу для процесного обліку та управління й наводить результати опитування клієнтів, які впровадили рішення “1С: Документообіг”. Він зазначає, що 80% з них відмітили підвищення швидкості роботи, 53% – покращення виконавчої



дисципліни, 50% – виключення ймовірності втрати документів, та 47% – наведення порядку в процесах. У числі конкретних прикладів ефекту впровадження "1С: Документообіг" О. Безбородов навів компанію Геотек холдинг, де середні строки узгодження внутрішньої документації скоротилися у 2-2,5 рази, і Метробанк, де витрати на роботу з документами скоротилися на 20% [209].

"DocsVision" є системою, на базі якої розроблені рішення для електронних архівів, кадрових служб, системи обліку діяльності підприємства, інструменти роботи з клієнтами і т.д. Рішеннями даної системи є: кластер управління процесами; кластер серверу додатків; платформа "DocsVision"; навігатор користувача; навігатор адміністратора; управління документами; "Docsvision" клієнт для "Windows 8"; конструктор додатків; управління нарадами; комплексна пропозиція для муніципалітетів; муніципальний "DocsVision"; звернення громадян; шлюз до "1С:Предприятие 8.X", шлюз до "MicrosoftOfficeSharePointServer"; конструктор бізнес-процесів; конструктор карток; конструктор звітів; хмарна система електронного документообігу "Doccloud".

Оскільки на сьогодні найбільш розповсюдженою програмою для ведення бухгалтерського обліку в Україні є "1С:Бухгалтерия", серед вищепризначених програм найбільш адаптованими до системи бухгалтерського обліку вважаємо "1С:Документообіг", на базі якого реалізовано велику кількість різноманітних функцій для ефективної організації документообігу на підприємстві. На відміну від всіх вище перелічених програм в "1С:Документообіг" вже розроблені всі необхідні функції та рішення для організації документування. Інші програми є адаптованими до системи бухгалтерського обліку, вони можуть бути інтегрованими з "1С:Підприємство", проте, орієнтовані на російський ринок програмного забезпечення, а тому потребують додаткового удосконалення і налаштування на конкретному вітчизняному підприємстві, що зумовлює понесення додаткових фінансових витрат.

В результаті дослідження ринку програмних продуктів, які дозволяють організувати процес документування на підприємстві, а також бухгалтерського програмного забезпечення, виявлено наступні головні проблеми, що стосуються можливості алгоритмізації бізнес-процесу "бухгалтерське документування":

1) програми для ведення бухгалтерського обліку не забезпечують можливостей для організації ефективного документування в системі бухгалтерського обліку і, навпаки, програмне забезпечення, спрямоване на організацію виключно документообігу на підприємстві, не забезпечує повною мірою потреби ефективного ведення бухгалтерського обліку, так як спрямоване, головним чином, на організацію діловодства на підприємстві;

2) на сьогодні проводиться недостатньо наукових досліджень щодо організації документообігу в системі бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій, що призвело до ситуації, коли в практичній діяльності все більш розповсюдженим стає розробка окремих модулів для ефективної організації документування в бухгалтерських програмних продуктах.

Перш ніж реалізувати на підприємстві дії щодо планування БПБД слід визначити їх доцільність. Вважаємо, здійснювати управління процесом документування доцільно на середніх та великих підприємствах, адже на малих підприємствах, зазвичай, працює один бухгалтер, вся відповідальність покладена на нього. Якщо ж на підприємстві діє розгалужена бухгалтерська служба, наприклад, бухгалтери знаходяться в різних структурних підрозділах підприємства (виробничий цех, транспортний відділ, відділ логістики тощо), в такому випадку запровадження дій щодо управління процесом документування має доцільність, і навіть необхідність задля уникнення випадків безвідповідальності посадових осіб.

Актуальним напрямом подальших досліджень є розробка теоретико-методичного забезпечення бізнес-процесу "бухгалтерське документування" як складової програмних продуктів "1С:Підприємство"; розробка алгоритмів реалізації досліджуваного бізнес-процесу з метою удосконалення та підвищення ефективності управління, а також організації бухгалтерського обліку. Сукупність розроблених алгоритмів і буде забезпечувати реалізацію бізнес-процесу документування на підприємстві.

Слід зазначити, що етап впровадження БПБД на підприємстві (див. табл. 2.5) включає в себе такі стадії як впровадження, документування, розгортання та виконання БПБД.

Етап впровадження передбачає реалізацію дій щодо налагодження процесу бухгалтерського документування на підприємстві, зокрема, включає дії щодо визначення осіб, відповідальних за складання, обробку та зберігання бухгалтерських документів; встановлення на підприємстві необхідного програмного забезпечення. Тут в першу чергу слід зазначити про необхідність прагнення керівництва до повної комп'ютеризації діяльності підприємства, адже якщо на підприємстві, наприклад, комп'ютеризовано лише бухгалтерський облік, інші відділи підприємства будуть обмежені в інформації, буде виникати інформаційна асиметрія, так як дані, необхідні іншим працівникам підприємства (наприклад, відділ логістики потребує інформацію з шляхових листів щодо кілометражу та руху транспорту підприємства; відділ внутрішнього аудиту повинен здійснювати перевірку бухгалтерських даних не лише в паперовому вигляді, а й в інформаційно-комп'ютерній системі підприємства; відділ бухгалтерії потребує своєчасної та оперативної інформації зі складів підприємства від матеріально-відповідальних осіб, що неможливо за умов

великої плинності запасів) будуть надходити несвоєчасно, або ж взагалі не надходити, відповідно, керівництво підприємства не буде мати необхідну для управління достовірну та оперативну інформацію, що в цілому буде гальмувати розвиток підприємства. Щодо учасників БПБД, необхідно чітко визначити осіб, відповідальних за обробку та подальшу передачу бухгалтерських документів в кожному відділі, зокрема, такі функції можуть виконувати матеріально-відповідальні особи та менеджери з постачання (зазвичай посада менеджера з постачання передбачає його матеріальну відповідальність за запаси, що придбаваються), так як саме вони отримують відповідні запаси та проставляють підписи в первинних облікових документах.

Етап документування БПБД є одним з найважливіших, так як передбачає детальну розробку функціональних обов'язків усіх учасників БПБД та їх затвердження у відповідних організаційно-розпорядчих документах (накази про порядок документування господарських операцій на підприємстві, графіки документообігу, алгоритми документування окремих операцій, маршрути руху окремих первинних документів, розробка відповідних посадових інструкцій тощо). Відповідно, в наказі про порядок документування на підприємстві слід зазначити особливості документування певних операцій, загальний порядок дій учасників БПБД. Графіки документообігу по суті є алгоритмами документування господарських операцій, відмінність полягає в тому, що графіки затверджуються в паперовому вигляді для доведення інформації про порядок документування тих чи інших облікових документів до учасників БПБД, натомість алгоритми розробляються виключно для комп'ютеризації документування господарських операцій, розробки прикладних рішень в інформаційно-комп'ютерній системі підприємства.

Етап розгортання БПБД включає в себе дії щодо ознайомлення осіб, відповідальних за складання, обробку та зберігання бухгалтерських документів з їх правами та обов'язками.

Заключний етап стадії впровадження БПБД на підприємстві є його виконання. Даний етап передбачає документування господарської діяльності підприємства відповідно до розроблених та впроваджених етапів (описаних вище) – створення первинних документів на папері або за допомогою програмного забезпечення, їх обробка, формування реєстрів обліку та звітності, архівування бухгалтерських документів.

Розробка алгоритмів реалізації БПБД можлива завдяки побудованій моделі БПБД (див. рис. 2.9, п. 2.2), в основу якої покладені три основні складові, а саме, множина учасників в процесі документообігу, множина дій, що здійснюються учасниками документообігу, множина станів документів.

Слід додати, що алгоритми повинні бути деталізованими, і окрім зазначених елементів побудованої моделі БПБД повинні містити інформацію

про місце, де буде складатися та оброблятися документ, час його обробки тощо.

Алгоритми документування можна будувати за окремими операціями, або ж за окремими документами. Наприклад, можна побудувати алгоритм документування придбання виробничих запасів (рис. 2.9). Відповідно, зробивши вибірку дій по кожній посадовій особі, можна скласти правильні та чіткі посадові інструкції, які посилять організаційну складову бухгалтерського обліку.

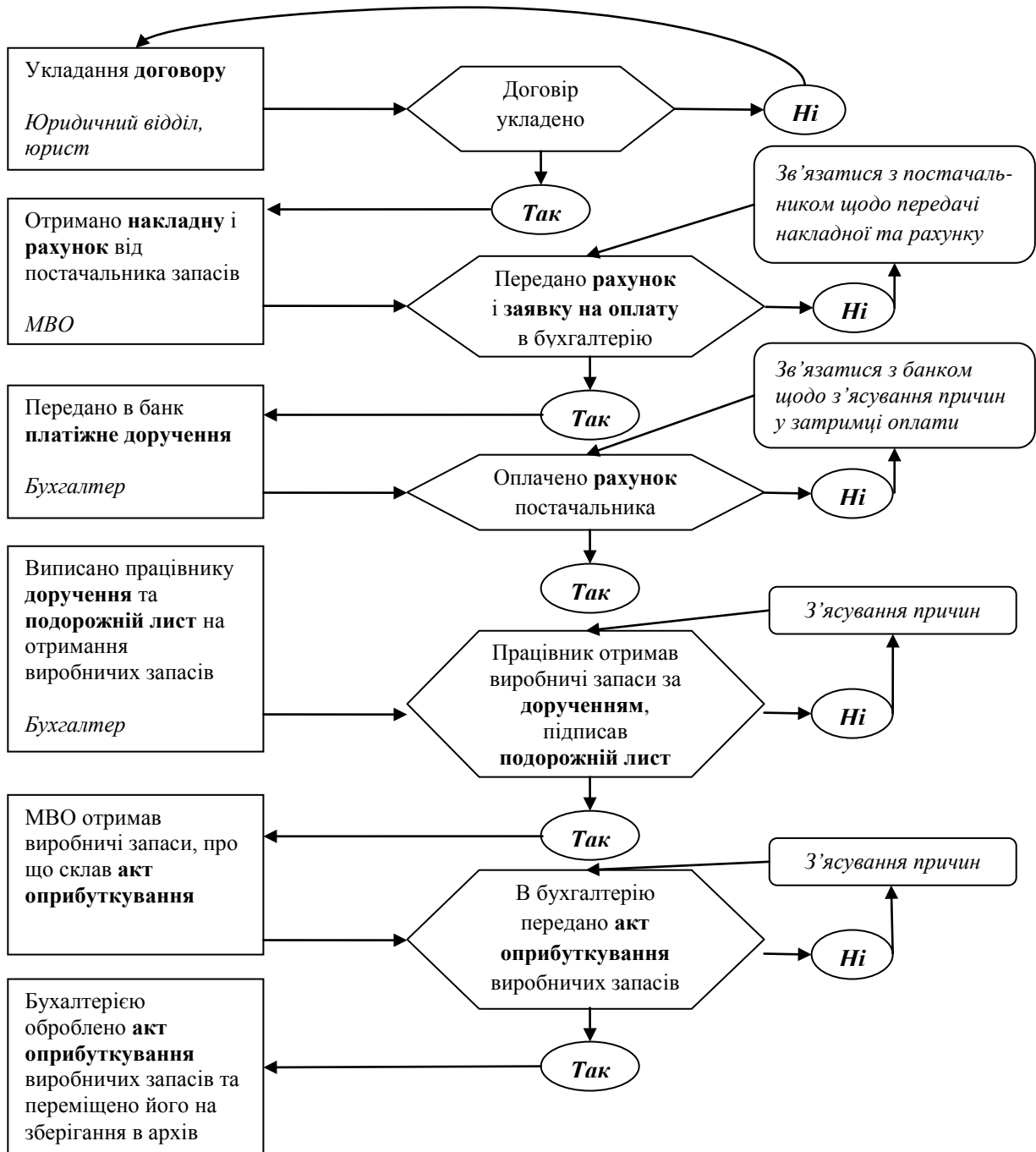


Рис. 2.9. Алгоритм документування придбання виробничих запасів

Наведений алгоритм показує весь процес документування за певними операціями, процесами в бухгалтерському обліку, визначає суб'єктів, що приймають участь в даному процесі та послідовність їх дії. Якщо ж розробляти маршрути окремих первинних документів, то вони будуть наочно представляти графік документообігу. Також слід додати, що в наведеному алгоритмі більш чітко виділяються дії (обов'язки) працівників та їх послідовність, проте, досить складно відобразити та відслідкувати маршрут кожного документу. Тому, доцільним є затвердження на підприємстві маршрутів первинних документів.

Таким чином, приклад маршруту накладної (при продажі готової продукції) наведено на рис. 2.10.

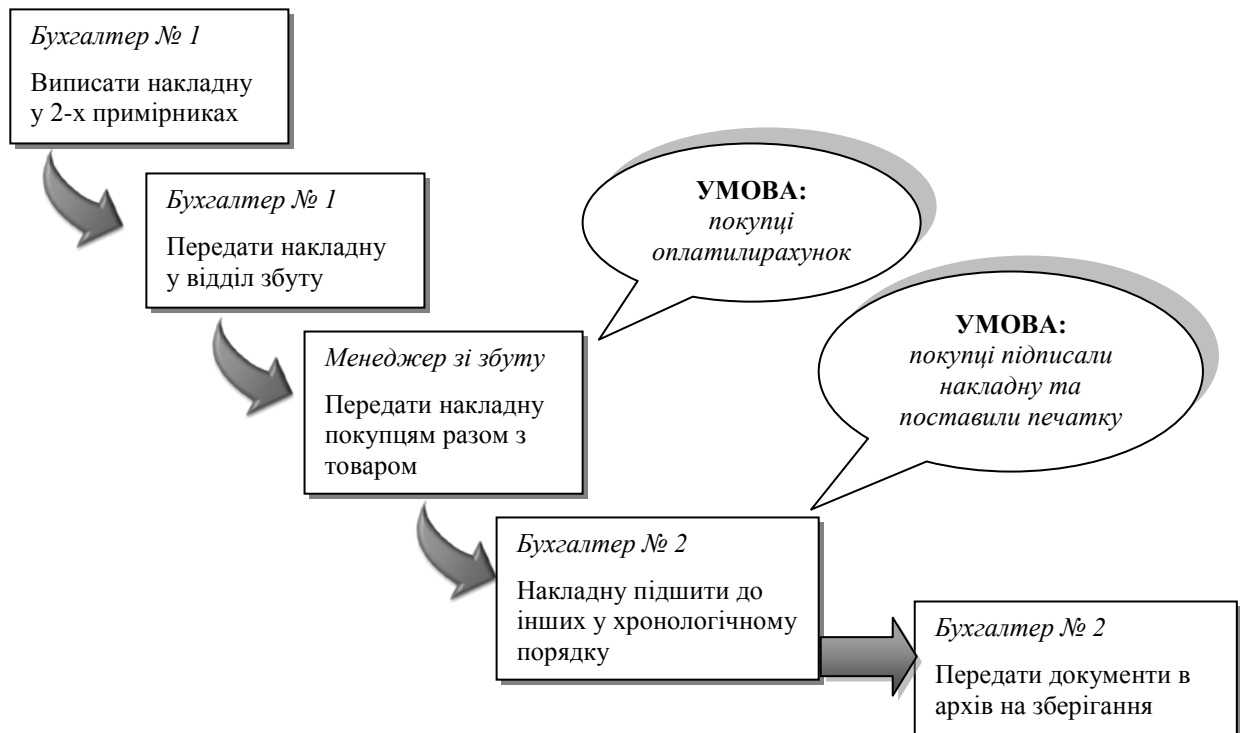


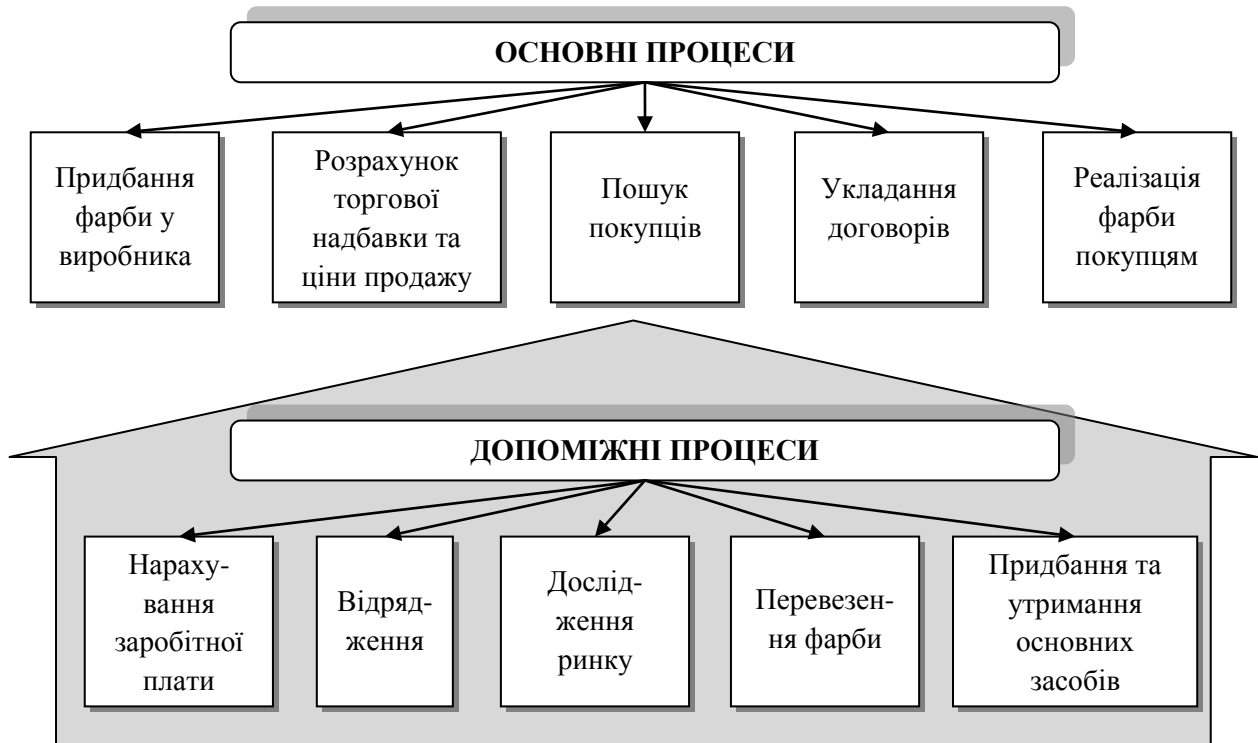
Рис. 2.10. Карта маршруту накладної (при продажі товару)

Таким чином, навівши приклад карти маршруту первинних документів на підприємстві, слід визначити, що є зручнішим до використання, – карти маршрутів документів або ж алгоритми документування за визначеними на підприємстві процесами, операціями.

Як вже зазначалося вище, в алгоритмах більш чітко виділяються дії (обов'язки) працівників та їх послідовність, проте, досить складно відобразити та відслідкувати маршрут окремого первинного документу, в той час як карта маршруту чітко визначає стадії створення та обробки кожного первинного документу. Перевагою створення саме алгоритмів також є безпосередня формалізація послідовності дій працівників підприємства, адже за умов звичайної діяльності підприємства (коли не виникають нетипові господарські операції) та наявності розроблених

алгоритмів документування господарських процесів або ж окремих операцій, кожен учасник бізнес-процесу документування чітко знає за що він відповідальний та які функції і обов'язки на нього покладені. Тут додається вже необхідність чіткого розуміння кількості процесів в системі бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві, для чого можна побудувати карту процесів.

Для прикладу візьмемо ТОВ “Компанія стандарт-спецемаль”, яке є вітчизняним підприємством, не має міжнародних зв'язків, займається придбанням та реалізацією фарби для автомобілів. Таким чином, можливими господарськими процесами на такому підприємстві є: придбання фарби, продаж фарби, пошук нових продавців та покупців фарби, нарахування та виплата заробітної плати працівникам підприємства, відрядження працівників, готівкові та безготівкові розрахунки та інші, представлені у вигляді карти процесів на рис. 2.11.



**Рис. 2.11.** Карта процесів ТОВ “Компанія стандарт-спецемаль”

Побудувавши на підприємстві карту процесів, можна з легкістю будувати алгоритми їх документування в системі бухгалтерського обліку. В даних алгоритмах можна визначити, які первинні документи необхідні для здійснення усіх бізнес-процесів, і, відповідно, побудувати для кожного первинного документу карти маршруту.

Для реалізації БПБД на підприємстві слід також врахувати етапи обробки первинних документів не лише працівниками бухгалтерії, а й службою внутрішнього аудиту, адже документ слід перевіряти не після того, як він вже проведений в комп'ютерній системі підприємства, і на

основі його даних вже може формуватися інформація для прийняття управлінських рішень, а в процесі його обробки, візування.

В п. 1.2.3 представлений порядок формування інформації для управління на основі даних первинних документів з позиції теорії інформації (див. рис. 1.9), який наочно представляє, які методи контролю на якому етапі обробки даних слід застосовувати. Зокрема, перші два етапи, а саме, застосування синтаксичного та семантичного фільтрів інформації (перевірка без урахування змісту інформації та вивчення змісту та форми вираження інформації), вважаємо, повинна проводити служба внутрішнього аудиту на підприємстві. Останній етап обробки даних – праматичний фільтр (вивчення корисності та ефективності інформації) переходить до повноважень аналітичного відділу.

Таким чином, використовуючи модель фільтрування даних з позиції теорії інформації, можемо описати послідовність дій обробки конкретних облікових документів. Наприклад, підприємство займається виготовленням морозива, має розгалужену структурну систему, зокрема, до його складу входять наступні підрозділи: виробничий цех, транспортний відділ, відділ логістики, бухгалтерська служба, служба внутрішнього аудиту, відділ аналітики, відділ інформаційно-комп'ютерних технологій. В кожному відділі працює представник бухгалтерської служби для початкової обробки первинних документів, а саме, їх підписання, реєстрації в комп'ютерно-інформаційній системі підприємства та передачі для наступної обробки, тобто бухгалтери “на місцях” здійснюють перший етап фільтрування даних – синтаксичний – перевірка без урахування змісту даних. Якщо дані працівники одразу передадуть документ до бухгалтерської служби для зберігання, можуть виникати помилки, які ніким не будуть виявлені на даному етапі обробки документів, проте будуть виникати в кінці звітних періодів, гальмувати роботу як відділу бухгалтерії, так і інших, залежно від того де ці помилки виникли. Тому тут доцільно ввести наступний семантичний фільтр, в розрізі якого здійснити перевірку правильності введених в комп'ютерно-інформаційну систему (далі – КІС) підприємства даних з первинних документів. Даний етап повинна реалізувати служба внутрішнього аудиту.

Відповідно до вищевикладеного, бухгалтер певного структурного підрозділу підприємства повинен підписати, зареєструвати документ в КІС та передати його для перевірки до служби внутрішнього аудиту. Працівники служби внутрішнього аудиту, застосовуючи ряд методів контролю, а саме, арифметичну, формальну, хронологічну, а в деяких випадках зустрічну і взаємну перевірки, виявляють помилки, які виникли зі сторони бухгалтера відповідного структурного підрозділу або ж з боку контрагентів, та виправляють їх. Відповідно, після реалізації семантичного фільтру обробки інформації керівництво підприємства може бути впевненим, що надалі оперує достовірною інформацією про

господарську діяльність підприємства, а працівники відділу бухгалтерії можуть бути впевненими, що в майбутньому не будуть виявлені помилки минулих періодів.

За умови, що діяльність усіх відділів підприємства комп'ютеризована, можна реалізувати суцільний поточний внутрішній контроль за діяльністю підприємства. Зокрема, ситуація, коли документи, які будуть "йти" в бухгалтерію через відділ внутрішнього аудиту, виключає ймовірність виникнення помилок до передачі документу в бухгалтерію; надалі відділ бухгалтерії отримує документи від відділу внутрішнього аудиту та в кінці звітної періоду зводить на їх основі звітність, яку відділ внутрішнього аудиту також може перевірити, так як має усі документи і також зводить звітність.

Останній фільтр – праматичний, слід реалізовувати безпосередньо через відділ аналітики, працівники якого повинні вивчати вже систематизовані в КІС дані первинних документів. Зокрема, на даному етапі обробки даних слід вивчати такі дані як:

- ціни за певні придбані запаси в часі, зокрема, це дасть змогу виявити, чи правильно вводяться дані бухгалтерами на місцях, чи не внесені однакові запаси за різними назвами в КІС, або ж навпаки, чи не внесені дані про різні придбані запаси за однаковим кодом в КІС;

- використання коштів на придбання запасів в межах затвердженого бюджету та за відповідними його статтями витрат, якщо на підприємстві здійснюється бюджетування коштів;

- кількість використовуваних запасів тим чи іншим відділом, зокрема, для виявлення перевитрачання або ж, навпаки, економії запасів, відповідно, перевитрачання/економії коштів на їх придбання, та встановлення причин даних фактів.

Відповідно до вищеописаної методики обробки даних первинних документів бухгалтерського обліку із використанням фільтрів теорії інформації змінюється і сам алгоритм обробки облікових документів, представлений на рис. 2.9, зокрема, його слід розширити в межах складових моделі БПБД:

- множину учасників БПБД окрім бухгалтерів, МВО, менеджерів зі збуту, доповнити працівниками служби внутрішнього аудиту та відділу аналітики;

- множину станів документів бухгалтерського обліку затвердити в наступному порядку: 1) документ до створення; 2) створений документ; 3) документ до підписання (затвердження); 4) підписаний (затверджений) документ; 5) документ до реєстрації; 6) зареєстрований документ; 7) документ до перевірки службою внутрішнього аудиту; 8) перевірений службою внутрішнього аудиту документ; 9) документ до обробки відділом аналітики; 10) документ, перевірений відділом аналітики; 11) документ до обробки відділом бухгалтерії; 12) оброблений відділом бухгалтерії



документ; 13) документ до передачі в архів; 14) документ, переданий в архів на зберігання;

– множину дій, що здійснюється учасниками БПБД, слід визначити відповідно до другої складової моделі наступним чином: створення документу, його підписання, реєстрація в КІС, перевірка службою внутрішнього аудиту, відділом аналітики, обробка відділом бухгалтерії, передача в архів.

Описана методика обробки документів із одночасним застосуванням методів контролю має ряд переваг, зокрема:

– дозволяє отримувати достовірну інформацію для управління, так як дані, на основі яких формується та чи інша інформація, підлягають ретельній перевірці;

– дає можливість здійснювати попередній контроль за даними, що вносяться в КІС підприємства;

– оптимізує роботу служби внутрішнього аудиту, так як здійснюючи попередню перевірку даних, що вносяться в КІС підприємства, не потрібно здійснювати перевірку за минулі періоди;

– забезпечує своєчасність відображення даних про господарські операції в КІС, так як постійний моніторинг, що здійснює керівник БПБД, за діями учасників БПБД дозволяє уникати ситуацій, коли працівники можуть затримувати документи, обробляти їх більше часу ніж це передбачено внутрішніми регламентами БП;

– дозволяє здійснювати незалежний контроль, так як в перевірці одного документу задіяні не пов'язані посадові особи з різних структурних підрозділів.

Серед негативних сторін такої методики обробки даних слід виділити складність процесу налагодження передачі документів від відділу до відділу, зокрема, слід організувати даний процес таким чином, щоб якомога менше створювати додаткових внутрішніх дозвільних документів. Проте, даний недолік не применшує позитивний вплив методики обробки облікових документів на основі теорії інформації із одночасним застосуванням контрольних процедур на діяльність підприємства.

Запроваджуючи описану методику обробки документів слід звернути увагу, що змін зазнає багато аспектів організаційної складової не лише бухгалтерського обліку, а й в цілому господарської діяльності підприємства. Так, в першу чергу необхідно визначити осіб-учасників БПБД, внести зміни в їх посадові інструкції, зокрема, прописати перелік облікових документів, з якими їм доведеться мати справу, обов'язок та порядок візування їх у відділі внутрішнього аудиту та відділі аналітики, порядок передачі документів до відділу бухгалтерії.

Наступним кроком впровадження моделі БПБД є його розгортання, що включає в себе розробку та затвердження алгоритмів обробки первинних документів та карт маршрутів із детальним зазначенням усіх

дій усіх учасників БПБД, так як на основі розроблених алгоритмів та карт маршрутів відділ інформаційно-комп'ютерних технологій, або ж фірма, що супроводжує комп'ютерне забезпечення підприємства, розробляють прикладні рішення та впроваджують їх в існуючу на підприємстві КІС. Також на підприємстві слід затвердити відповідні накази щодо порядку роботи з первинними обліковими документами та довести їх до відома усіх учасників БПБД.

Одним з напрямів удосконалення існуючих на підприємстві бізнес-процесів є їх реінжиніринг. Слід зазначити, що даний метод поліпшення бізнес-процесів передбачає їх радикальну перебудову, незалежно від існуючого стану БП на підприємстві, тому реінжиніринг, як і інжиніринг передбачає всі етапи життєвого циклу управління БП, в тому числі й планування (проектування, моделювання) та впровадження.

Двома основними та загальноприйнятими напрямами здійснення реінжинірингу є удосконалення технологічної сторони підприємства або ж збільшення ефективності за рахунок оптимізації використання ресурсів підприємства. По відношенню до процесу документування в бухгалтерському обліку зрушення можна здійснювати в обох напрямках, зважаючи на те, які можливості має підприємство, які кошти керівництво готове витратити на поліпшення його діяльності. Якщо на підприємстві превалює ручний спосіб ведення обліку, переважає паперова форма бухгалтерських документів, усі зусилля необхідно спрямувати на комп'ютеризацію як системи бухгалтерського обліку, так і в цілому господарської діяльності підприємства. Даний напрям реінжинірингу є більш вартісним порівняно з іншими, проте, в майбутньому підприємство відчує його переваги. Не дивлячись на складність комп'ютеризації усіх аспектів діяльності підприємства, необхідність навчання персоналу, або ж наймання на роботу нових працівників, високий рівень витрат на забезпечення даного процесу, в майбутньому підприємство зможе скоротити ряд штатних одиниць за рахунок комп'ютеризації ряду операцій, зменшити витрати на придбання різного роду матеріальних та нематеріальних ресурсів тощо.

Наступним напрямом реінжинірингу БПБД є оптимізація використання ресурсів, що використовуються в ході його реалізації на підприємстві. Таким чином, скорочувати можна фінансові ресурси на придбання матеріальних та нематеріальних ресурсів, а також в частині трудових ресурсів (оплата праці).

В частині матеріальних ресурсів БПБД скорочувати можна папір, заправку картриджів фарбою для друку (зменшувати кількість необхідних внутрішніх дозвільних документів, що одночасно оптимізує роботу учасників БПБД, усунути необхідність створення копій паперових документів), тощо.

В частині нематеріальних ресурсів можна відмовитися від послуг фірми, що супроводжує КІС на підприємстві та створити власний відділ інформаційно-комп'ютерних технологій, зважаючи, чи є така необхідність та доцільність. Також як один з методів скорочення витрат на обслуговування нематеріальних ресурсів БПБД слід розглянути можливість використання хмарних технологій, які на сьогодні набувають все більшої популярності. Зокрема, такий підхід полягає в тому, щоб не сплачувати кошти за програмне забезпечення, а орендувати доступ до "хмари", в якій встановлене необхідне для підприємства програмне забезпечення, здійснюється його супроводження, а працівники підприємства працюють з базою даних по віддаленому доступу.

В частині трудових ресурсів слід проаналізувати роботу кожного учасника БПБД, знайти можливість об'єднання функціональних обов'язків деяких з них, відповідно скорочення персоналу і витрат на оплату праці. Скорочення витрат на оплату праці також можна здійснити за рахунок комп'ютеризації певних діяльнок БПБД, при цьому зникає необхідність використання людського капіталу. Слід зазначити, що в частині оптимізації трудових ресурсів не обов'язково розглядати лише можливість скорочення штатних одиниць та персоналу підприємства, варто розглядати можливість підвищення кваліфікації учасників БПБД, що також в цілому позитивно вплине на перебіг досліджуваного БП.

## РОЗДІЛ 3

# АНАЛІЗ ТА ОПТИМІЗАЦІЯ ПРОЦЕСУ ДОКУМЕНТУВАННЯ

### 3.1. Аналіз ефективності процесу документування: організація та методика проведення

В умовах економічної нестабільності питання визначення ефективності господарської діяльності підприємства, а також окремих

її процесів є головним для керівників задля здійснення ефективного управління та, відповідно, розвитку підприємства. За даними опитування фінансових менеджерів в 2011 році, проведеному компанією “Gartner” [201], більшість з них назвали своїми головними пріоритетами в області технологій ВІ, аналітику та управління ефективністю. У 2012 році опитування СІО, також проведений “Gartner” [202], показав, що в числі головних пріоритетів залишаються засоби бізнес-аналітики. На сьогодні питання визначення ефективності в цілому діяльності підприємства та окремих бізнес-процесів набуває актуальності та потребує подальших досліджень.

Виникає дедалі більше наукових дискусій з приводу оперативності відображення тих чи інших ФГЖ, їх відображення в умовах комп'ютеризованого бухгалтерського обліку. Все більшої актуальності набувають питання підвищення ефективності та якості організації процесу документування, про що свідчить значна кількість розробленого програмного забезпечення (наприклад, “FossDoc”, “DocsVision”, “MEDoc”, “DocFlow” та ін.). Як зазначає С.О. Левицька, на сьогодні надзвичайно актуальними є пошук ефективних інструментів управління ресурсами та шляхів економії робочого часу обліковців завдяки організації інформаційної системи обліку підприємств і застосуванню інтелектуальних технологій [93, с. 613].

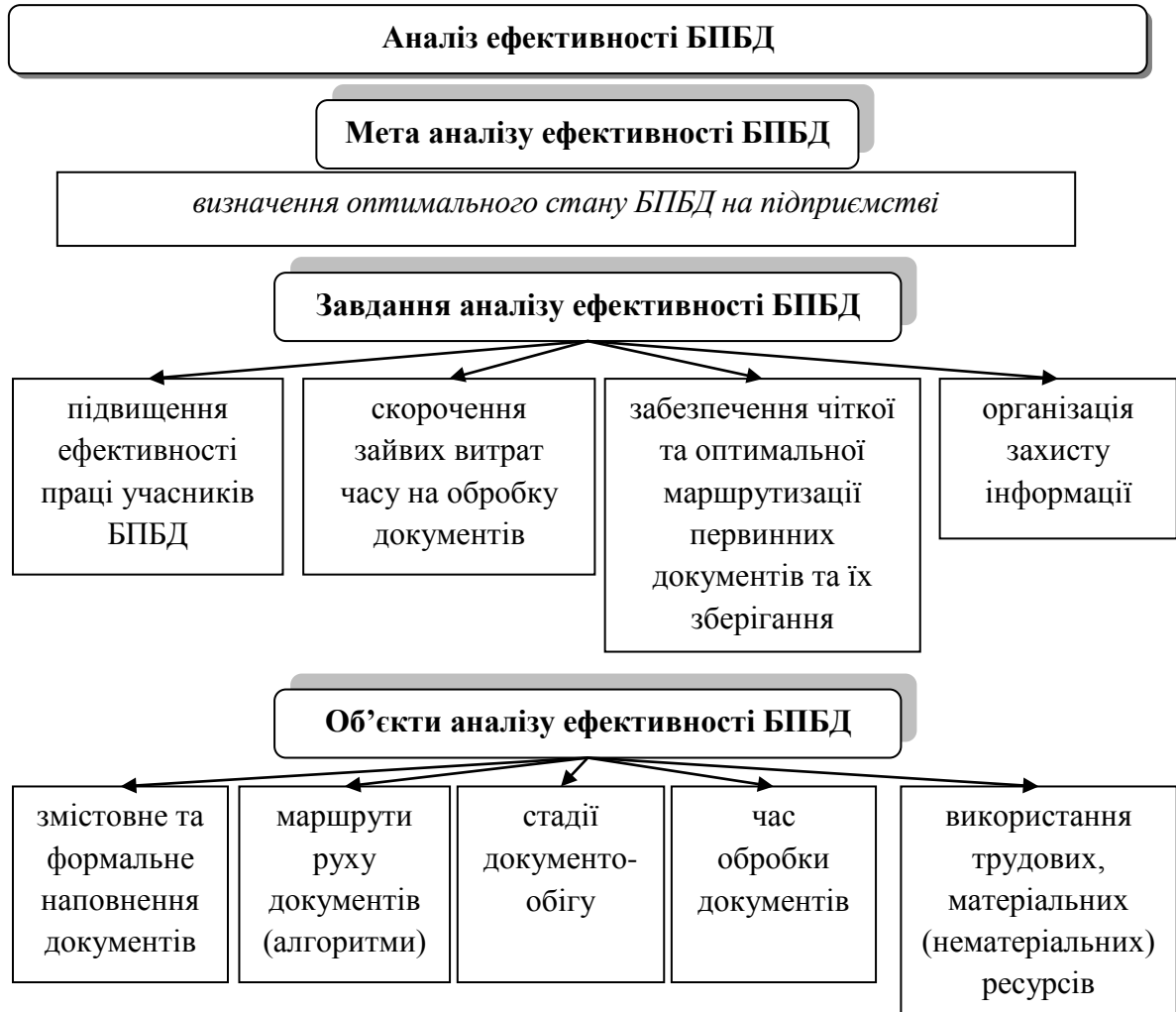
У світовій практиці для управління документообігом на підприємстві та управлінням інформацією використовують ЕСМ-системи. За даними Gartner від вересня 2013 року, світовий ринок ЕСМ продовжує демонструвати стабільне зростання. У 2012 році він зріс на 7,2% до 4,7 млрд. дол., світовий об'єм ринку платформ ЕСМ зріс відносно 2010 року на 11,1% та склав 4,3 млрд. дол. [56]. Наведені статистичні дані актуалізують необхідність дослідження питань визначення ефективності діяльності підприємства та окремих її ділянок, зокрема, бізнес-процесу “бухгалтерське документування”.

Аналіз економічної ефективності будь-якої системи або ж бізнес-процесів є одним з найголовніших завдань на підприємстві, яке дозволяє визначити доцільність впровадження певного варіанту бізнес-процесу.

Питання документування ФГЖ, ефективності даного процесу, а також проблеми існування недоліків в організації документообігу на підприємствах висвітлені в працях Т.А. Бутинець, О.М. Брадула, С.О. Левицької, С.Ф. Легенчука, Л.Ф. Маценко, М.С. Пушкара, І.Б. Садовської, Я.В. Соколова та ін. Питання організації бухгалтерського обліку, в тому числі й документування, розкриті в працях В.В. Євдокимова, С.В. Івахненкова, А.К. Марченко, К.Н. Нарібаєва та ін.

Для розвитку методики економічного аналізу ефективності процесу документування слід визначити ключові його поняття. Зокрема, слід розмежовувати такі терміни як “ефективність”, “ефект”, “економія” та “оптимізація”. *Ефективність* є відносною величиною та виражається співвідношенням витрат, що аналізуються, до суми отриманого доходу. *Ефектом* є різниця між отриманим доходом та витратами, понесеними для його отримання. *Економією* слід вважати процес зменшення витрат діяльності підприємства з метою збільшення доходів або ж результат правильного ведення господарської діяльності, який виражається різницею між доходом поточного та попереднього періоду. Під *оптимізацією* слід розуміти значення економічних показників, за яких досягається оптимум, тобто найкраще значення системи – понесення найменшої кількості витрат для отримання найбільшого значення доходу. Оптимізація виходить за межі аналізу, вона є його необхідним наступним етапом визначення шляхів покращання діяльності підприємства.

Перш ніж здійснювати будь-який аналіз, в тому числі й аналіз ефективності БПБД, слід визначити його мету, завдання та об’єкти (рис. 3.1). Основною *метою* проведення економічного аналізу БПБД вважаємо визначення оптимального стану БПБД на підприємстві. *Завданнями* аналізу БПБД є підвищення ефективності праці учасників БПБД; скорочення зайвих витрат часу на обробку документів; забезпечення чіткої та оптимальної маршрутизації первинних документів та їх зберігання; організація захисту інформації. *Об’єктами* аналізу відповідно до поставленої мети та завдань аналізу БПБД є змістовне та формальне наповнення документів; маршрути руху документів (алгоритми); стадії документообігу; час обробки документів; використання трудових, матеріальних (нематеріальних) ресурсів.



**Рис. 3.1.** Мета, завдання та об'єкти аналізу ефективності БПБД

Визначення ефективності БПБД слід розпочинати з опису існуючого на підприємстві БПБД, а саме, побудови його схеми. Це дозволить здійснювати аналіз ефективності за етапами бізнес-процесу, його учасниками та їх діями.

В. Репін та В. Єліферов [147] пропонують класифікацію видів аналізу бізнес-процесів, зокрема, виділяють два його основних види: якісний аналіз процесу, що включає в себе 1) (SWOT-аналіз, аналіз проблем процесу, ранжування процесів), візуальний якісний аналіз графічних схем (аналіз входів/виходів, аналіз функцій, аналіз ресурсів (персоналу, обладнання, програмного забезпечення)) та аналіз стану процесу по відношенню до вимог; 2) кількісний аналіз процесу, що включає в себе аналіз показників ефективності процесу, аналіз показників продукту, аналіз рівня задоволення клієнтів процесу, порівняльний аналіз процесу, імітаційне моделювання процесу, ABC-аналіз.

По відношенню до БПБД з вищеперерахованих методів аналізу бізнес-процесів можна використовувати не всі, а саме аналіз показників продукту, аналіз рівня задоволеності клієнтів процесу є типовими для

бізнес-процесів виробничого характеру. Всі інші види аналізу БПБД слід перевіряти емпірично, враховуючи специфіку діяльності підприємства.

Будь-який аналіз має визначені етапи реалізації, а саме, підготовчий (початковий), основний та результативний (заключний). Опис БПБД на підприємстві, його моніторинг та оцінка (як заключні етапи життєвого циклу управління БПБД) відносяться до підготовчої стадії визначення поточного стану БПБД на підприємстві. Більш детально стадії аналізу БПБД зображені в табл. 3.1.

**Таблиця 3.1.** Стадії аналізу ефективності БПБД

<i>Стадії аналізу ефективності БПБД</i>	<i>Заключні стадії життєвого циклу управління БПБД</i>	<i>Опис стадій аналізу ефективності БПБД</i>
Підготовчий (початковий)	Моніторинг Оцінка	Використання методів якісного аналізу (SWOT-аналіз, аналіз проблем процесу), візуальний якісний аналіз графічних схем (аналіз входів/виходів, аналіз функцій, аналіз ресурсів (персоналу, обладнання, програмного забезпечення))
Основний	Аналіз	Використання методів кількісного аналізу, зокрема, аналіз показників ефективності процесу
Результативний (заключний)	Оптимізація	Виходячи з отриманих результатів проведеного аналізу ефективності БПБД (підготовчий та основний етапи)

Моніторинг та оцінка є важливими етапами управління процесом документування на підприємстві, які передбачають виявлення слабких місць в організації як процесу документування, так і бухгалтерського обліку в цілому, визначення напрямів їх усунення.

Перш ніж реалізовувати на підприємстві ту чи іншу методику або вживати заходи з організації процесу документування, слід враховувати вже існуючі на підприємстві проблеми, а саме: халатність, некваліфікованість керівництва або ж персоналу на місцях; неналагоджена співпраця між функціональними підрозділами підприємства; відсутність комп'ютеризованого бухгалтерського обліку; несвоєчасне введення даних з первинних документів в систему бухгалтерського обліку; нераціональна робота працівників відділу бухгалтерії; відсутність чітких вказівок та організації праці зі сторони керівництва тощо.

Не менш важливою проблемою є визначення моменту введення даних з первинного документу в систему бухгалтерського обліку. На сьогодні існують підприємства, які мають повністю комп'ютеризований облік,

починаючи від виробничих дільниць (цехів тощо) і закінчуючи процесом управління (наприклад, Новокраматорський машинобудівний завод). Однак, повна комп'ютеризація діяльності підприємства потребує витрачання значних фінансових ресурсів, тому на більшості підприємствах (організаціях, установах) бухгалтерський облік комп'ютеризований частково, наприклад, відділ бухгалтерії, каса, а особи, причетні до даного процесу на інших ланках підприємства (матеріально-відповідальні особи, начальники цехів, комірники тощо) складають первинні документи в паперовій формі. В останньому випадку актуальності набуває питання своєчасності введення даних первинних документів в систему бухгалтерського обліку.

Причиною несвоєчасного відображення в системі бухгалтерського обліку даних про ФГЖ може бути неухважність та безсистемність роботи працівників на місцях, відсутність належним чином організованого документообігу на підприємстві (наприклад, відсутні маршрути документів, графік документообігу тощо). Усунення вищеперерахованих недоліків дозволить підвищити ефективність організації бухгалтерського обліку та забезпечить системність в роботі працівників підприємства.

Одним з напрямів вирішення проблеми неефективної організації документообігу є прописання в посадових інструкціях термінів складання, обробки та передачі первинних документів. В першу чергу, слід здійснити це в посадових інструкціях матеріально-відповідальних осіб, так як на підприємстві може скластися наступна ситуація: підприємство є державної форми власності, відповідно, не має права на попередню оплату товарів та послуг; уклало річний договір з ПП "Чаплін" щодо заправки картриджів; матеріально-відповідальна особа з відділу збуту (наприклад 03 вересня 2015 року) віднесла картриджі на заправку, отримала акт виконаних робіт, а в бухгалтерію документи віднесла 05 вересня 2015 року, так як мала багато інших справ; відповідно, бухгалтерія передала документи до казначейства для їх оплати, і тільки тоді ПП "Чаплін" отримало гроші за надану послугу. Як бачимо, можуть виникати негативні наслідки: матеріально-відповідальна особа несвоєчасно надала документи до бухгалтерії, ПП "Чаплін" отримало грошові кошти із запізненням на два дні, бухгалтерія несвоєчасно відобразила отримані послуги в системі бухгалтерського обліку. Якщо в посадовій інструкції матеріально-відповідальної особи чітко прописати її обов'язки та права, а також визначити строки передачі документів до бухгалтерії, перерахованих недоліків в організації роботи на підприємстві не виникатиме. Дані затримки документів особливо серйозними є в кінці звітного періоду, коли підприємство подає фінансову, податкову звітність, податкові накладні до органів державного контролю. Несвоєчасне подання до бухгалтерії та не введення в систему бухгалтерського обліку господарських операцій в кінці звітного періоду може призвести до розбіжностей щодо ПДВ, так як



підприємство, що виписало податкову накладну, відобразило в себе податковий кредит, а підприємство, що отримало послуги (або ж товари), не відобразило податкове зобов'язання у зв'язку з затримкою первинних документів рядовим бухгалтером або ж матеріально-відповідальною особою.

Поряд із несвоєчасним відображенням даних з первинних документів в системі бухгалтерського обліку, слід розглянути питання реалізації контрольної функції в процесі документування. Таким чином, положення стосовно роботи з первинними документами слід прописувати в посадових інструкціях бухгалтерів, зокрема, щодо можливості підписання окремих первинних документів тим чи іншим бухгалтером. Наприклад, визначивши у посадовій інструкції бухгалтера-касира вимогу, що він має право підписувати первинні документи на суму до 50 грн., в посадовій інструкції головного бухгалтера – на суму до 200 грн., на більші суми необхідні дозвільні підписи фінансового директора, на підприємстві значно скоротиться обсяг нецільового використання фінансових ресурсів, а також посилиться контроль за їх використанням, а у разі виникнення певних недочетів тощо, можна буде чітко визначити відповідальних осіб. Даний метод контролю можна реалізувати в автоматизованій системі бухгалтерського обліку. Наприклад, на підприємстві встановлено програмне забезпечення “1:С Бухгалтерія 8,0”, відповідно, можна надавати право електронного підпису первинних документів визначеним особам, а також визначити максимальні суми господарських операцій, які вони зможуть проводити. Слід зазначити, що даний контроль краще реалізовувати в автоматизованій системі бухгалтерського обліку, адже програма не дозволить проставити електронний підпис тій чи іншій посадовій особі, а при ручному заповненні первинних документів така можливість є, що вимагає додаткового контролю, а саме спостереження за виконанням облікової політики в частині проставлення підписів на первинних документах.

Одним з методів контролю за дотриманням положень, прописаних в посадових інструкціях та обліковій політиці підприємства є хронометраж часу. Даний метод контролю можна реалізувати наступним чином: працівнику видається листок, в якому він повинен зазначити свої дії та час їх виконання протягом робочого дня. Відповідно, проаналізувавши такі листки всіх працівників можна виявити дії, що повторюються, та усунути їх, а також визначити неефективність організації часу при здійсненні певних операцій. Хоча в практиці бухгалтера даний метод є неефективним та має ряд недоліків, оскільки на підприємстві можуть виникати нетипові операції, які потребують роз'яснень в різних нормативно-правових документах, що займає час, або ж якщо бухгалтер за день оброблює та створює сотні первинних документів, також важко визначити, чи його робота є ефективною. В такому випадку не слід розглядати хронометраж

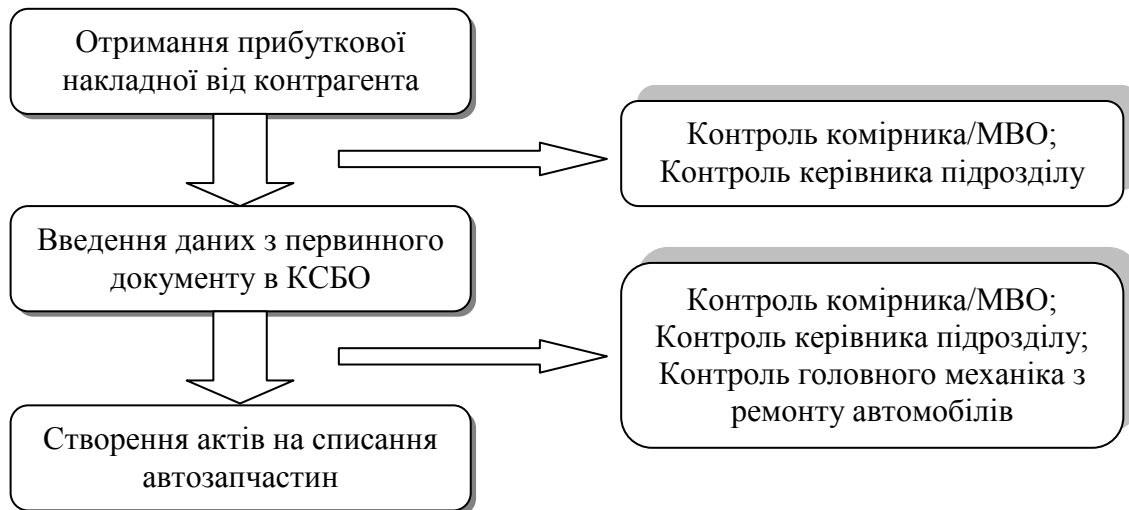
робочого дня бухгалтера як єдиний показник ефективності його роботи, в свою чергу слід враховувати своєчасність оформлення первинних документів, формування й подання звітності до відповідних органів контролю.

Для попередження безсистемності руху облікових документів на підприємстві обов'язково слід затвердити графіки документообігу (за умов паперової форми ведення бухгалтерського обліку) або алгоритми та маршрути руху документів (за умови комп'ютеризованого обліку), які слід розробляти за окремими видами операцій, або ж за кожним видом документу.

Велику роль на підприємстві відіграє також організація внутрішнього контролю. Проте, контроль не повинен бути надмірним, адже це може призвести до виконання великої кількості зайвих функцій учасниками БПБД та, відповідно, може викликати необхідність розширення штату для їх виконання.

Прикладом надмірного контролю є методика організації внутрішнього контролю, запроваджена на ТОВ "Житомирський м'ясокомбінат". На підприємстві діє відділ управлінського обліку, який здійснює поточний контроль системи бухгалтерського обліку, таким чином, бухгалтерський облік на даному підприємстві має, так би мовити, дворівневу структуру, яка включає в себе наступні етапи ведення бухгалтерського обліку на підприємстві: 1) бухгалтери на місцях (закріплені за відділами, цехами) вводять дані з первинних документів в систему 1С:Підприємство, попередньо підписаних директором підприємства; 2) бухгалтери на місцях (закріплені за відділами, цехами) передають оброблені первинні документи до служби внутрішнього аудиту; 3) працівники відділу управлінського обліку на підставі наданих первинних документів перепроводять в системі "1С:Бухгалтерія" кожну господарську операцію, введену бухгалтером, який закріплений за певним відділом, та передають перевірені документи в бухгалтерію. Наведений алгоритм обробки первинних документів є складним та займає багато часу і людських ресурсів, що, в свою чергу, гальмує нормальну діяльність підприємства.

Для організації оптимального внутрішнього контролю необхідно побудувати алгоритми операцій, що відбуваються в БПБД; на отриманих схемах виділити ділянки, де дійсно необхідний контроль, а де він буде надмірним. Прикладом може бути процес руху ТМЦ, зокрема, автозапчастин, на ТОВ "Житомирський м'ясокомбінат" (рис. 3.2).



**Рис. 3.2.** Схема впровадження внутрішнього контролю БПБД

Таким чином, згідно наведеної на рис. 3.2 схеми, прибуткові накладні повинен візувати комірник / МВО (про те, що придбаних запчастин не було на складі, підпис про отримання запчастин на склад) та керівник підрозділу (дозвільний підпис на проведення операції), а документи на списання ТМЦ – комірник / МВО (про те, що дійсно видав зі складу запчастини), головний механік (про те, що видані зі складу запчастини використані для ремонту та встановлені на конкретний транспортний засіб) керівник підрозділу (дозвільний підпис на проведення операції). Натомість, на ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат” прибуткові накладні підписує менеджер з постачання, комірник, внутрішній аудитор, директор транспортної логістики.

Стосовно будь-якого впровадженого бізнес-процесу на підприємстві (в результаті інжинірингу або реінжинірингу) початковим етапом аналізу є моніторинг та оцінка, тобто ретельне спостереження за його перебігом та знаходження недоліків, “слабких місць”, які в подальшому необхідно оцінити та знайти шляхи їх усунення.

Наприклад, Ю. Кулик [85, с. 121-122] виділяє наступні складові елементи системи моніторингу бізнес-системи: суб’єкти моніторингу бізнес-системи; цілі моніторингу бізнес-системи; методи моніторингу бізнес-системи; об’єкти моніторингу бізнес-системи; результати моніторингу.

Вищеперераховані елементи є типовими при розробці будь-якої методики контролю виконання, або ж моніторингу та оцінки бізнес-процесу (або ж бізнес-системи). Таким чином, при оцінюванні виконання бізнес-процесу “бухгалтерське документування” на підприємстві слід розробити методику, в якій слід чітко визначити суб’єкти, об’єкти, методи, мету та результати оцінювання (табл. 3.2).

**Таблиця 3.2.** Опис елементів методики оцінки виконання БПБД

<i>Елементи методики оцінки виконання БПБД</i>	<i>Опис елементів методики оцінки виконання БПБД</i>
<i>Суб'єкти оцінки виконання БПБД</i>	Головний бухгалтер, фінансовий директор, керівник відділу логістики, керівник відділу збуту, бухгалтер підрозділу, матеріально-відповідальні особи тощо
<i>Об'єкти оцінки виконання БПБД</i>	Первинні документи в паперовій формі, дані первинних документів в комп'ютерній системі бухгалтерського обліку, маршрути та алгоритми руху первинних документів на підприємстві
<i>Мета (цілі) оцінки виконання БПБД</i>	<b>Мета:</b> виявити недоліки та “слабкі місця” виконання БПБД та усунути їх. <b>Цілі:</b> моніторинг наявності помилок в документах паперової форми; контроль за достовірністю даних первинних документів; правильність розроблених маршрутів та алгоритмів руху первинних документів та, відповідно, їх оптимальний рух на підприємстві; своєчасність обробки первинних документів та введення їх в комп'ютерну систему бухгалтерського обліку
<i>Методи оцінки виконання БПБД</i>	Комп'ютеризація бухгалтерського обліку на підприємстві, зокрема, процесу створення, обробки та руху документів на підприємстві; хронометраж часу щодо обробки документів; графічний метод (правильність руху первинних документів на підприємстві відповідно до розроблених алгоритмів (графіків документообігу)); хронологічний аналіз (перевірка своєчасності введення документів в систему); зустрічна перевірка (формування актів звірки з контрагентами для перевірки повноти та своєчасності обробки та внесення в систему первинних документів)
<i>Результати оцінки виконання БПБД</i>	Виявлені відхилення перебігу БПБД та запропонувати напрями їх усунення

Контроль за перебігом БПБД та виконанням його принципів дозволить уникнути будь-яких відхилень або ж своєчасно їх попередити та усунути причини їх виникнення.

Перевірка вищеописаних ланок процесу документування дозволяє перевірити стан організації документування на підприємстві та застосувати ряд заходів щодо оптимізації та усунення недоліків в реалізації описуваного процесу. Зокрема, виявлення часових лагів між створенням (отриманням) первинних документів та введенням їх даних у систему бухгалтерського обліку дозволить підвищити оперативність документування на підприємстві; використання методу хронометражу часу дає можливість виявити зайві дії бухгалтерів в процесі документообігу та оптимізувати їх роботу; прописання у посадових інструкціях матеріально-відповідальних осіб та бухгалтерів положень стосовно термінів складання,

обробки та передачі первинних документів від матеріально-відповідальної особи до бухгалтерії, з бухгалтерії до архіву, а також можливості підписання ними певних первинних документів дозволять посилити реалізацію контрольної функції в системі бухгалтерського обліку; формування графіків документообігу або ж алгоритмів і маршрутів руху документів на підприємстві забезпечать системність дій працівників.

Взявши для прикладу діяльність ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат” (середнє підприємство, що займається виготовленням продукції, має розгалужений адміністративний апарат), проведемо SWOT-аналіз БПБД, базуючись на даних опитування та анкетування начальників відділів та їх помічників, служби внутрішнього аудиту та бухгалтерської служби (табл. 3.3).

**Таблиця 3.3.** SWOT-аналіз процесу документування на ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат”

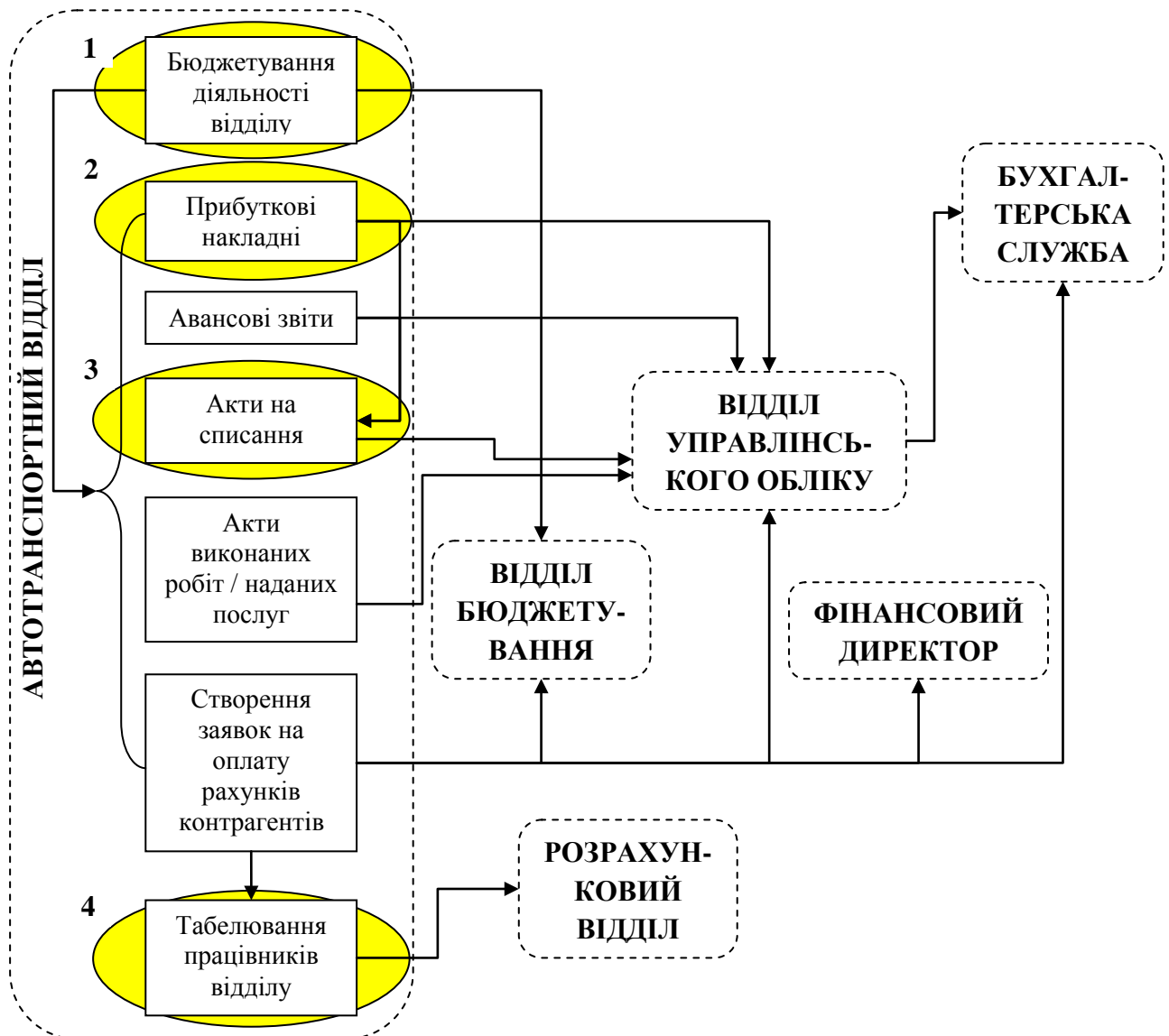
<b>Сильні сторони</b>	<b>Слабкі сторони</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ наявність кваліфікованих кадрів;</li> <li>✓ обробка документів в електронній формі (в “1С:Підприємство 7,0”);</li> <li>✓ перевірка операцій в “1С:Підприємство 7,0” відділом управлінського обліку, що знижує ймовірність виникнення помилок</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ середній ступінь комп’ютеризації процесу;</li> <li>✓ дублювання функцій учасників процесу;</li> <li>✓ несвоєчасне введення первинних документів в систему “1С”;</li> <li>✓ складний процес передачі первинних документів в службу бухгалтерії;</li> <li>✓ середній рівень комп’ютеризації;</li> <li>✓ зміна одиниці персоналу суттєво впливає на результати роботи певного відділу на підприємстві;</li> <li>✓ відсутність посадових інструкцій;</li> <li>✓ відсутність графіків документообігу / маршрутів документів</li> </ul>
<b>Можливості</b>	<b>Загрози</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ підвищення своєчасності введення даних в систему “1С” завдяки контролю часу роботи відповідальних осіб;</li> <li>✓ спрощення процесу передачі документів в службу бухгалтерії за рахунок ліквідації функцій учасників процесу, що дублюються;</li> <li>✓ скорочення терміну планування діяльності підприємства за рахунок комп’ютеризації даної ділянки обліку;</li> <li>✓ організація роботи таким чином, щоб зміна одиниці персоналу не впливала на діяльність підприємства</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ зниження якості обробки документів через пришвидшення їх обробки;</li> <li>✓ небажання керівників відділів змінювати принципи роботи;</li> <li>✓ виконання функцій некваліфікованими працівниками у зв’язку з відсутністю посадових інструкцій;</li> <li>✓ затримка первинних документів рядовими бухгалтерами, матеріально-відповідальними особами;</li> <li>✓ загублення первинних документів у зв’язку з відсутністю графіків документообігу / маршрутів документів</li> </ul>

Виходячи з проведеного SWOT-аналізу процесу документування на ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат” можна здійснити попередню суб’єктивну оцінку про те, що даний процес на підприємстві не є досить

ефективним і передбачає подальше удосконалення. Даний метод аналізу передбачає виявлення причин неефективності будь-якого бізнес-процесу на підприємстві на основі суб'єктивних оцінок, що дозволить в подальшому його удосконалити.

Для здійснення аналізу проблемних ділянок в процесі документування на підприємстві слід використовувати схему даного бізнес-процесу, на якій виділити наявні проблемні ділянки. Для цього формалізований бізнес-процес повинен бути максимально деталізованим.

Таким чином, беручи за приклад діяльність ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат”, опишемо проблемні ділянки документообігу одного з відділів, а саме, автотранспортного (рис. 3.3).



**Умовні позначення:**

**n** – проблемні ділянки бізнес-процесу “бухгалтерське документування”;

– підрозділи-учасники ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат” бізнес-процесу “бухгалтерське документування”

**Рис. 3.3.** Схема БПБД по відношенню до автотранспортного відділу ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат”

Використовуючи наведену схему, можна виділити проблемні ділянки, базуючись знову ж таки на даних анкетування та опитування учасників даного бізнес-процесу. Отже, в даному випадку проблемними ділянками процесу документування є наступні, виділені на рис. 3.3 відповідними позначками: 1) урізання бюджету відділу, що призводить до порушення планування нормальної діяльності відділу; 2) несвоєчасне введення прибуткових накладних в базу “1С:Підприємство” за наступними причинами: несвоєчасна обробка документів бухгалтером у зв’язку з навантаженням різними роботами; затримка документів контрагентами, менеджерами з постачання, головними механіками; 3) несвоєчасне списання запчастин на автомобілі, що призводить до недостовірного формування звітів по аналізу витрат на конкретні автомобілі, у зв’язку з методикою списання на підставі замовлень-нарядів, які формуються з початку ремонту і закриваються (і, відповідно, передаються бухгалтеру для списання запчастин) після повного завершення ремонтних робіт по автомобілю (якщо ремонт автомобіля триває більше одного дня, списання ТМЦ є несвоєчасним, тобто, запчастини зі складу вже видані на ремонт автотранспортного засобу, проте не списані, так як процес ремонту триває); 4) так як на підприємстві діє електронна пропускна система працівників підприємства через прохідну, табель можна формувати автоматично на підставі даних з вертушки, проте, саме в транспортному відділі, так як водії (які становлять більшу частину працівників даного відділу за штатним розкладом) через вертушку практично не проходять (за виключенням, якщо автомобіль водія стоїть на ремонті), а заїжджають/виїжджають на/з підприємства за подорожніми листами, у зв’язку з чим бухгалтер вимушений вручну звіряти дати подорожніх листів та дані з вертушки для достовірного табелювання працівників транспортного відділу.

Побудова схем бізнес-процесу “бухгалтерське документування” по аналогії до вищенаведеної із зазначенням та описанням проблемних ділянок за іншими підрозділами на підприємстві дозволить визначити подальші шляхи їх усунення та оптимізації даного процесу в цілому.

Проведений аналіз зосереджує увагу керівників бізнес-процесу на окремих сегментах, дозволяє більш детально зосередити уваги на ділянках, де існують проблеми, та удосконалити процес, що досліджується.

Оцінювати бізнес-процес можна за допомогою таких методів якісного аналізу які застосовуються у менеджменті, а саме, метод мозкового штурму, метод контрольного листка, діаграма Парето, діаграма – “павутина”, метод анкетування Кроуфорда тощо.

Поряд із проведенням якісного аналізу бізнес-процесу слід визначити кількісні показники для можливості визначення ефективності досліджуваного бізнес-процесу.

Одним з ефективних методів аналізу бізнес-процесу є розрахунок показників ефективності, зокрема, кількісних (абсолютних та відносних). До абсолютних показників ефективності БПБД можна віднести: показники часу виконання обсягу робіт, показники вартості, технічні показники; до відносних показників ефективності БПБД слід віднести: порівняння певних фактичних показників з плановими, або ж іншими процесами, питомі.

Одним з методів кількісного аналізу БПБД щодо виявлення проблемних ділянок слід розглянути несвоєчасне введення даних про здійснений ФГЖ з первинних документів в систему бухгалтерського обліку. Перш ніж розглянути можливі причини неефективної організації документообігу на підприємстві слід детально проаналізувати процес документування ФГЖ до його відображення в системі бухгалтерського обліку.

На сьогодні виділяють різні види ФГЖ, серед яких слід зосередити увагу на ФГЖ з визначеними та невизначеними наслідками (за Л.Ф. Маценко [105]). Відповідно, різні ФГЖ повинні по-різному відображатися в системі бухгалтерського обліку. Виходячи з даного поділу також можна виділити господарську ситуацію, яка складається з самого ФГЖ та його наслідку.

Л.Ф. Маценко зазначає, що “бухгалтерський облік відображає наслідки фактів у відповідності до принципів періодичності, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, превалювання змісту над формою, єдиного грошового вимірника” [105, с. 20].

Різницю між ФГЖ та наслідком ФГЖ можна прослідкувати, виявивши причинно-наслідкові зв'язки цих понять. Так, з позиції філософії, зокрема, теорії причинності, якщо є факт, то обов'язково є причина (умова) та наслідок. Таку ж тотожність можна побачити і в господарському житті підприємства (рис. 3.4).



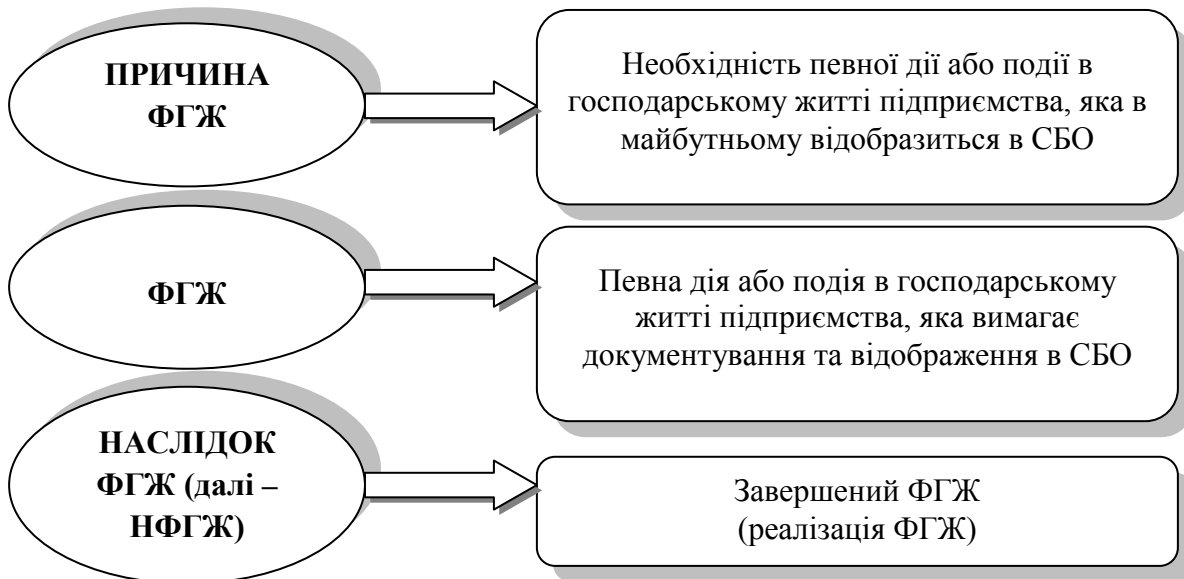
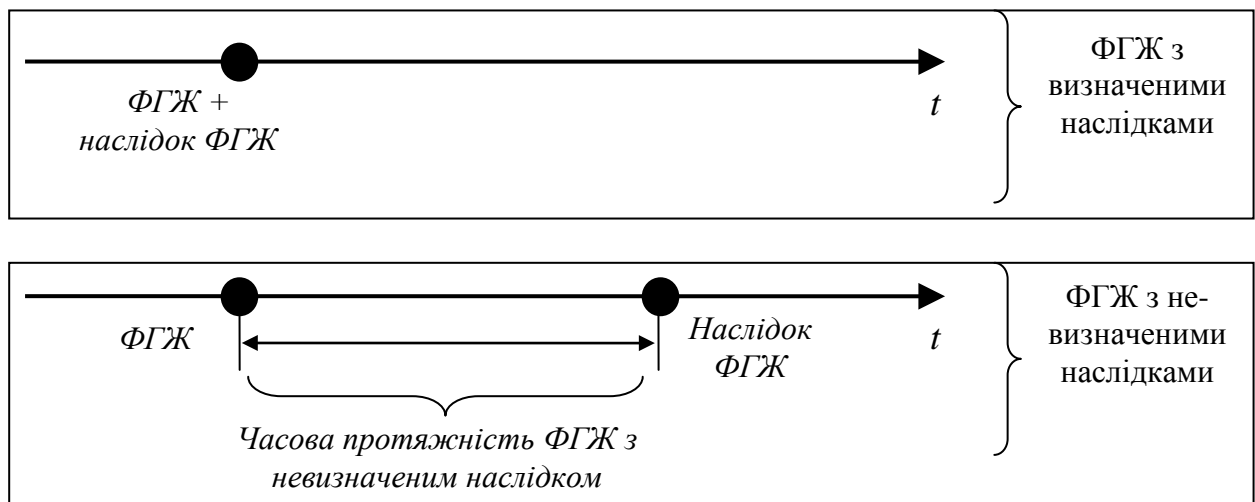


Рис. 3.4. Причинно-наслідковий зв'язок ФГЖ

Виходячи з вищенаведеного, в СБО можуть бути відображені як самі ФГЖ, так і їх наслідки.

В своїй дисертації Л.Ф. Маценко запропонувала поділити первинні документи на: а) документи-передумови та б) документи-підстави [105, с. 80]. Вважаємо, що такий підхід є правильним відповідно до результатів дослідження автора. Проте, виходячи з поділу господарської ситуації на ФГЖ та НФГЖ, первинні документи слід поділити на ті, в яких реєструються ФГЖ і ті, в яких реєструються НФГЖ. При здійсненні такого поділу слід враховувати існування двох варіантів подій в бухгалтерському обліку: 1) момент ФГЖ та НФГЖ співпадають; 2) момент ФГЖ та НФГЖ не співпадають (рис. 3.5), в результаті чого може складатися один первинний документ, а може – два і більше первинних документи. ФГЖ згідно другого варіанту будуть мати назву “ФГЖ з невизначеними наслідками”.

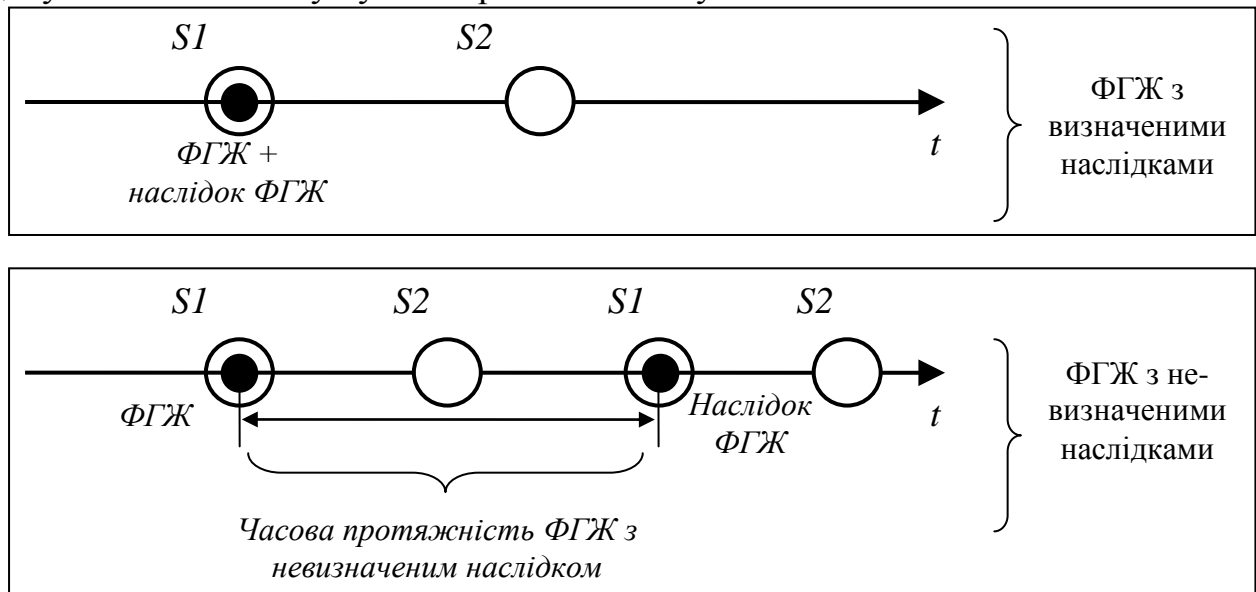


Умовні позначення:

● – момент здійснення ФГЖ та НФГЖ;

**Рис. 3.5.** Порівняння ФГЖ з визначеними та невизначеними наслідками

Не менш важливою проблемою також є визначення моменту введення даних з первинного документу в СБО. На сьогодні існують підприємства, які мають повністю комп'ютеризований облік, починаючи від виробничих ланок (цехів тощо) і закінчуючи процесом управління. Однак, повна комп'ютеризація діяльності підприємства потребує витрачання значних фінансових ресурсів та відповідної підготовки персоналу. Тому на більшості підприємствах (організаціях, установах) бухгалтерський облік комп'ютеризований частково, наприклад, відділ бухгалтерії, каса, а особи, причетні до даного процесу на інших ланках підприємства (матеріально-відповідальні особи, начальники цехів, комірники тощо) складають первинні документи в паперовій формі. В останньому випадку актуальності набуває питання своєчасності введення даних первинних документів в систему бухгалтерського обліку.



**Умовні позначення:**

● – момент здійснення ФГЖ;

○ – момент введення даних про ФГЖ в СБО.

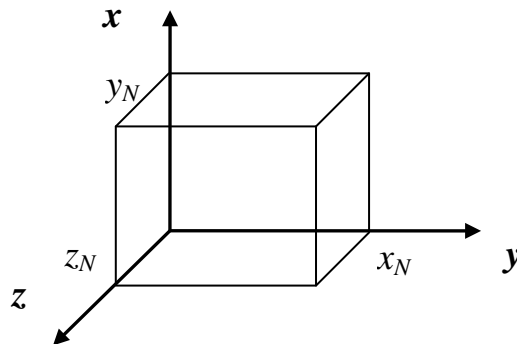
**Рис. 3.6.** Порівняння моменту відображення в бухгалтерському обліку ФГЖ з визначеними та невизначеними наслідками

З рис. 3.6 видно, що можлива ситуація, коли момент заповнення первинного документу і момент введення його в систему бухгалтерського обліку (СБО) співпадають (S1), проте, реалізований ФГЖ з його наслідком за відсутності якісно організованого бухгалтерського обліку може бути введений через певний проміжок часу (S2) з будь-яких причин (халатність працівників, відповідальних за передачу первинних документів до відділу

бухгалтерії, незабезпечені умови для оперативного введення даних про ФГЖ в СБО).

Ситуація S1 на практиці має назву режиму реального масштабу часу. Дане явище характерне повністю автоматизованим системам, де момент реалізації певної дії або події співпадає з моментом відображення її в системі. Реалізація процесу документування в даному режимі на підприємстві є надзвичайно позитивним моментом, адже за таких умов власник має можливість в будь-який момент часу отримувати різного характеру оперативну інформацію про господарську діяльність та фінансовий стан підприємства.

Виходячи з вищеописаних проблем документування, побудуємо модель документування в режимі реального масштабу часу шляхом виділення трьох осей – вісь моментів документування ФГЖ ( $x$ ), вісь моментів документування НФГЖ ( $y$ ) та вісь моментів введення даних про ФГЖ та ФНГЖ з первинних документів в СБО ( $z$ ) (рис. 3.7).



**Рис. 3.7.** Модель документування ФГЖ в трьохмірній площині

Ідеальним поєднанням є збіг моменту документування ФГЖ, який збігається з моментом документування наслідку ФГЖ та моментом введення даних в СБО.

Враховуючи наявність трьох часових факторів, що визначають якість або ж ефективність процесу документування на підприємстві, можна зобразити їх у вигляді осей та побудувати модель ефективності процесу документування. Згідно І.П. Алдохіна та С.О. Куліша, під моделюванням розуміється побудова (або вибір) та вивчення такого об'єкта природи (що називається моделлю), який здатен замінити досліджуваний об'єкт та вивчення якого дає нову інформацію про об'єкт [3, с. 106]. В ході дослідження документування, модель, яка включає три часові осі з заданими параметрами дає якісно нову інформацію про процес документування, а саме інформацію про його ефективність.

Модель – це штучний або природний об'єкт, який представляє собою речовий агрегат або знакову систему [3, с. 105]. В даному випадку часові осі, які представляють собою трьохмірну площину, можна вважати знаковою системою, а математично систему можна представити як точку у

просторі, і показники, або ж параметри, які її характеризують, можна визначити як координати цієї точки. Якщо обмежитися трьома показниками, в даному дослідженні три моменти (документування ФГЖ, документування НФГЖ, введення даних з первинного документу в СБО), то система буде представлена у вигляді точки  $N(x_N, y_N, z_N)$  в тривимірному просторі (рис. 3.7). Вона повністю буде визначатися трьома взаємопов'язаними числами  $x_N, y_N$  та  $z_N$  – координатами точки, в якості яких виступають показники моментів документування ФГЖ, НФГЖ, введення даних з первинного документу в СБО.

Припустимо, що господарська операція відбувається 14 вересня. Відповідно за вищезазначеної “ідеальної”, коли на трьох осях збігаються моменти документування ФГЖ, НФГЖ та введення даних про ФГЖ та НФГЖ в СБО, ситуації в площині отримаємо куб (рис. 3.8, модель А).

Наступна ситуація (рис. 3.8, модель Б), коли ФГЖ відбувся 14 вересня, був задокументований також 14 вересня, проте наслідок даного ФГЖ задокументували 27 вересня, в СБО даний НФГЖ також відобразили 27 вересня.

В третій ситуації (рис. 3.8, модель В) ФГЖ та НФГЖ відбулися 14 вересня, відповідно того ж дня складений первинний документ, проте, дані з нього введені в СБО 27 вересня.

В четвертій ситуації (рис. 3.8, модель Г) ФГЖ відбувся 14 вересня, НФГЖ – 16 вересня, а дані з первинного документу введені в СБО 27 вересня.

Побудована модель (рис. 3.8) дозволяє визначити ефективність та рівень якості організації документування на підприємстві.

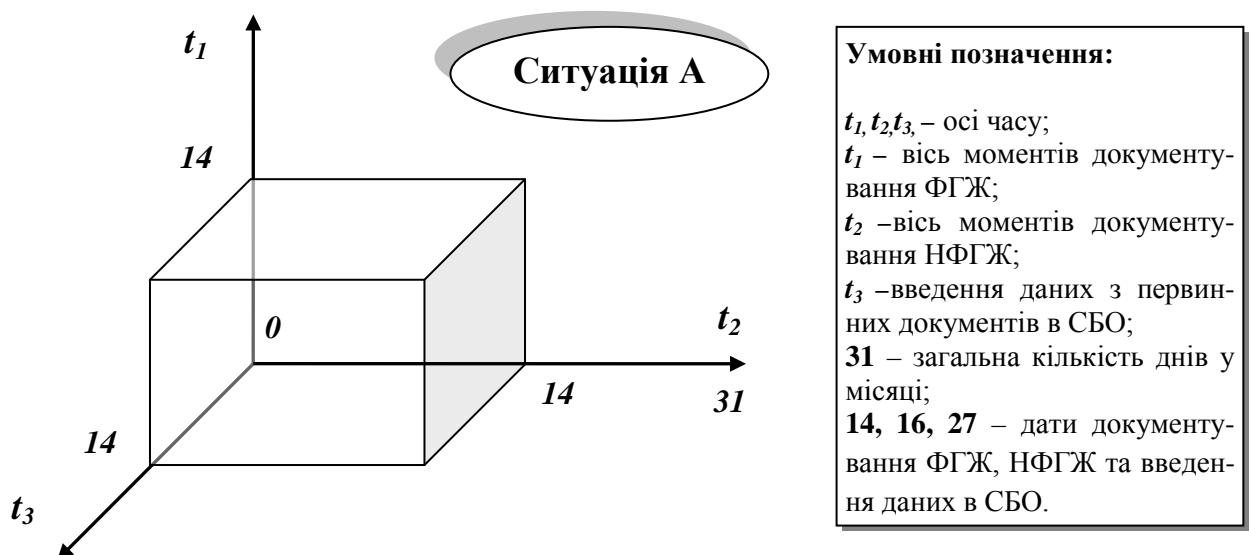
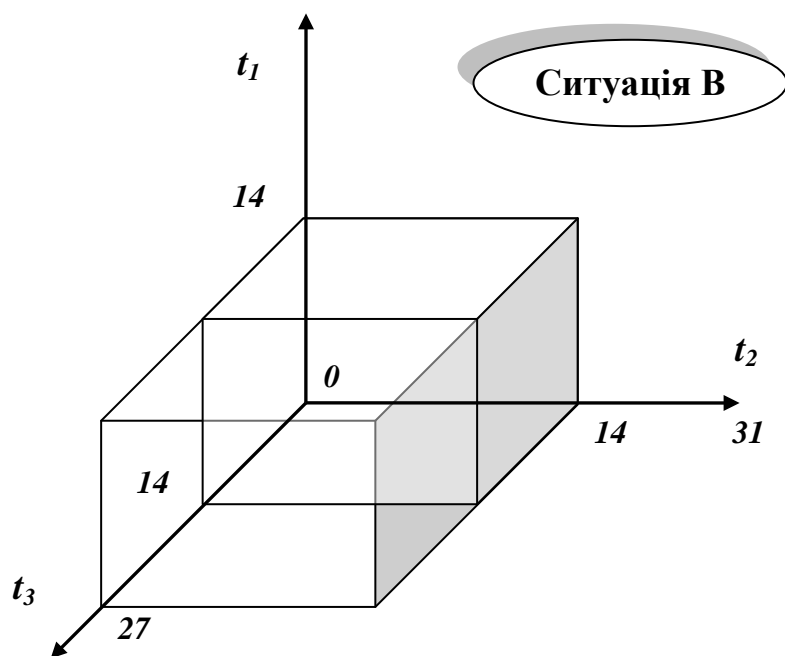
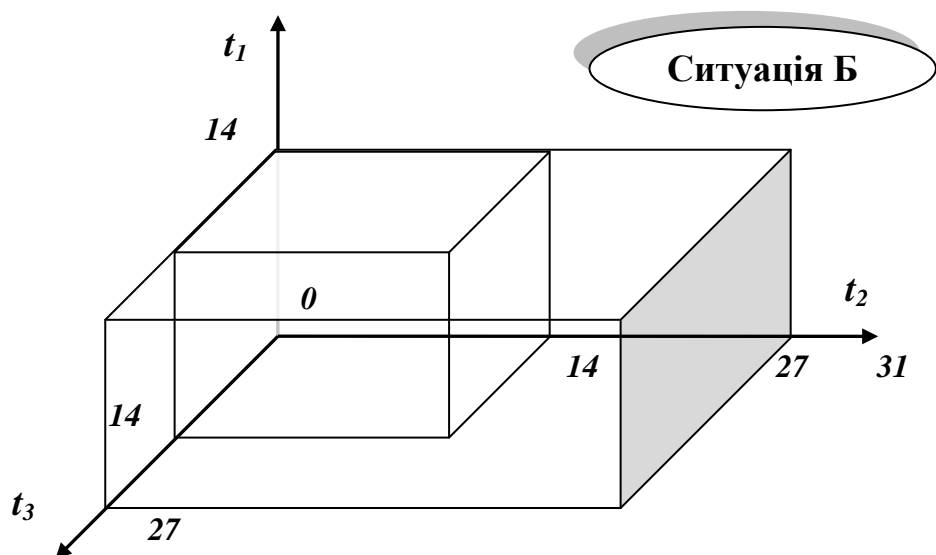
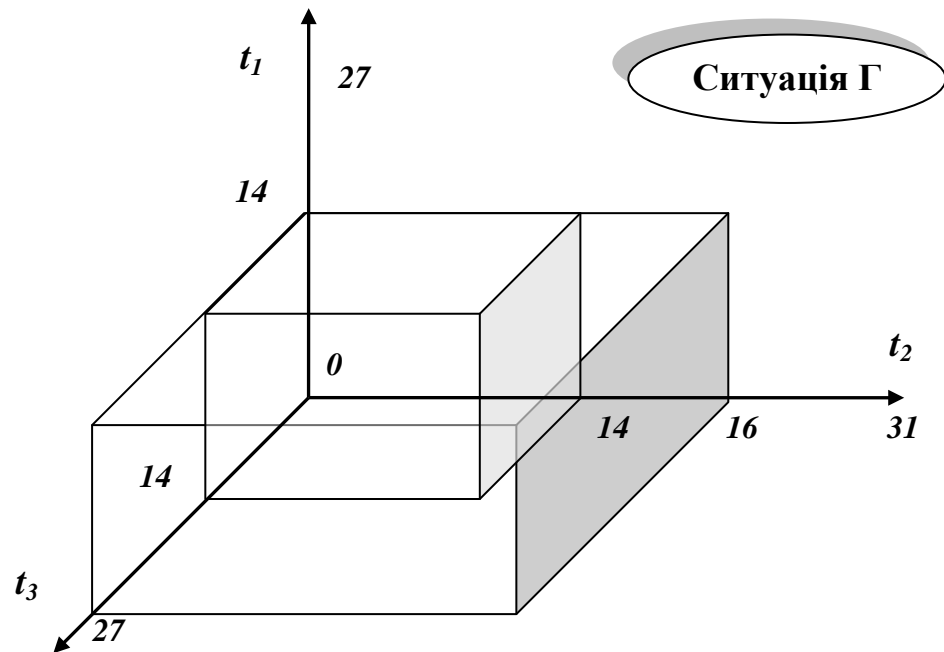


Рис. 3.8. Модель документування ФГЖ і НФГЖ та відображення їх в СБО





**Рис. 3.8.** Модель документування ФГЖ і НФГЖ та відображення їх в СБО (продовження)

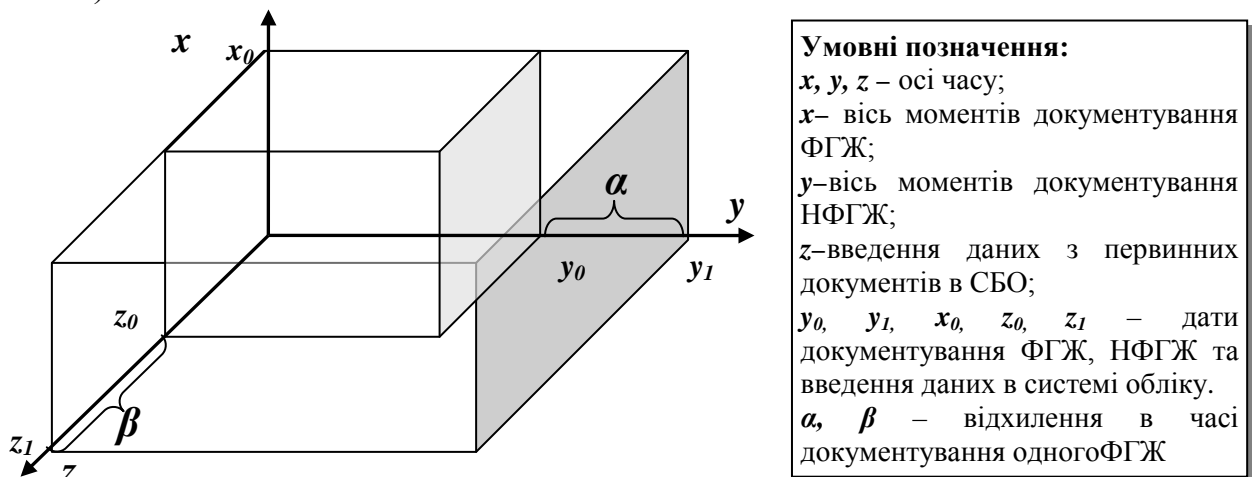
Ситуацію А на рис. 3.8 вважаємо моделлю ідеальної організації документообігу на підприємстві, яка характеризується тим, що моменти документування ФГЖ, НФГЖ та введення їх в СБО співпадають. Документування здійснюється в режимі реального масштабу часу і власник в будь-який момент може отримати актуальну інформацію про господарську діяльність підприємства. Існування такої ситуації можливе лише за умов повної комп'ютеризації обліку на підприємстві, тобто, коли документи в паперовому вигляді не використовуються, а також за умов ефективно організації документування, яка забезпечує можливість реалізації моделі А. Тобто, в трьохмірній площині куб є моделлю, що свідчить про ефективно організований документообіг.

В ситуації Б відхилення відбувається по осі моментів документування НФГЖ. Така ситуація виникає за умови, якщо, наприклад, на підприємстві створено резерв сумнівних боргів (це – ФГЖ), проте, НФГЖ ще невідомий, може бути здійснений через певний період часу, а може і не відбутися взагалі.

В ситуації В відхилення відбувається по осі моментів відображення даних первинних документів в системі бухгалтерського обліку. Як вже зазначалося вище, причиною несвоєчасного відображення в СБО даних про ФГЖ та НФГЖ може бути неухважність та несистемність роботи працівників на місцях, відсутність належним чином організованого документообігу на підприємстві (наприклад, відсутні маршрути документів, графік документообігу тощо).

Ситуація Г на рис. 3.8 показує результати відхилення по одній з осей, коли момент реалізації та документування НФГЖ відрізняється від моменту здійснення та документування ФГЖ (це стосується операцій з невизначеним наслідком). Іншою причиною, коли виникають такі відхилення (рис. 3.9) є неналежна організація бухгалтерського обліку в частині своєчасного введення даних з первинних документів в систему бухгалтерського обліку. В результаті, в побудованій трьохмірній площині куб не утворюється, що вказує на недоліки в організації документування на підприємстві.

За допомогою представлених моделей можна визначити ефективність організації документування на певному підприємстві. Це можна зробити шляхом здійснення певних математичних розрахунків. Але спершу більш детально розглянемо розроблену модель з відхиленнями по двом осям ( $x$  – вісь моментів документування ФГЖ та  $y$  – вісь моментів документування НФГЖ).



**Рис. 3.9.** Тривимірна модель документування ФГЖ і НФГЖ та відображення їх в СБО

Згідно наведеного рисунку,  $x_0$  – дата, коли відбувся і задокументований ФГЖ. Точками  $x_0, y_0$  та  $z_0$  позначена “ідеальна” модель організації документування на підприємстві. Точки  $y_1$  та  $z_1$  позначають відхилення, відповідно,  $\alpha$  для осі  $y$ ;  $\beta$  – для осі  $z$ . Слід також зазначити, що показники  $y_1$  та  $z_1$  не можуть бути меншими за  $x_0$ . Відповідно до заданих параметрів побудовану модель можна виразити через систему рівнянь (формули 1 і 2).

$$\begin{cases} x_0 + \alpha = y_0 + (y_1 - y_0) \\ x_0 + \beta = z_0 + (z_1 - z_0) \end{cases} \quad (1)$$

$$\begin{cases} \alpha = y_1 - x_0 \\ \beta = z_1 - x_0 \end{cases} \quad (2)$$

Виходячи з наведених формул можна знайти середнє лінійне відхилення (в днях) (формула 3).

$$a_1 = \frac{\alpha + \beta}{2} = \frac{(y_1 - x_0) + (z_1 - x_0)}{2} \quad (3)$$

Формула 3 показує середнє лінійне відхилення для первинного ряду, тобто для документування та введення в СБО одного ФГЖ. Для визначення загального показника ефективності організації документування за певний проміжок часу слід застосувати формулу 4.

$$\bar{a} = \frac{\sum_{i=1}^n \left( \frac{(y_1 - x_0) + (z_1 - x_0)}{2} \right)}{n} \quad (4)$$

Підставивши відповідні фактичні дані певного підприємства можна визначити показник своєчасності введення даних в СБО. Слід також визначити межі даного показника. Так, ідеальним варіантом є той, коли відхилення  $\alpha$  і  $\beta = 0$ , тоді середнє лінійне відхилення для часу документування одного ФГЖ дорівнюватиме нулю. Якщо ж відхилення хоча б по одній з осей ( $y$  або  $z$ ) буде 1 день, тобто показник відхилення по одному ФГЖ буде дорівнювати 0,5, це означає, що процес документування організований на достатньому рівні, проте можливе його покращення; будь-яке інше збільшення даного показника означатиме неефективну організацію процесу документування на підприємстві та необхідність його покращення, зокрема, в частині своєчасного введення даних з первинних документів в СБО.

Контроль за своєчасністю документування даних про ФГЖ та їх своєчасного відображення в системі бухгалтерського обліку можливо реалізувати на підприємстві за допомогою програмного забезпечення, за умови, що бухгалтерський облік на підприємстві комп'ютеризований. Вважаємо, слід розглянути можливість реалізації даного контролю на базі "1С:Підприємство", адже, по-перше, даний програмний продукт є найбільш поширеним на теренах України; по-друге, він має гнучку технологічну платформу, на базі якої можливим є розробка будь-яких прикладних рішень (конфігурацій). Тому, можна автоматизувати контроль за своєчасністю або ж оперативністю роботи з бухгалтерськими документами, зокрема, створити таблицю, яка буде заповнюватися автоматично зі створенням та обробкою бухгалтерських документів (табл. 3.4).

**Таблиця 3.4.** Таблиця для аналізу оперативності роботи працівників підприємства з бухгалтерськими документами

<i>Дата документування ФГЖ</i>	<i>Дата документування НФГЖ</i>	<i>Дата введення даних з первинного документу в СБО</i>	<i>Середнє лінійне відхилення</i>
31.10.2013 р.	01.11.2013 р.	01.11.2013 р.	1
...	...	...	...



<i>Середнє значення середнього лінійного відхилення</i>	
---	--

Наведена таблиця повинна заповнюватися наступним чином, наприклад, на підприємстві відбулася операція з придбання виробничих запасів, зокрема, фарби для автомобілів. Накладна надійшла в бухгалтерію 31 жовтня 2015 р. (ФГЖ), оплачена в цей самий день; фарба відвантажена наступного дня; матеріально-відповідальна особа склала акт оприбуткування запасів на склад 01 листопада 2015 р. (НФГЖ) та передала один примірник цього акту в бухгалтерію 01 листопада 2015 р.; відповідальний за ділянку бухгалтер ввів дані в систему бухгалтерського обліку цього самого дня (*дата введення даних з первинного документу в СБО*). Підставивши дані у формулу (3), отримаємо середнє лінійне відхилення 1.

Проте, для того, щоб дана таблиця працювала, в програмі потрібно визначити, які операції є ФГЖ, які НФГЖ, а які фактом введення даних з первинного документу в СБО. Тут виникають проблеми, адже, факти передачі накладної до матеріально-відповідальних осіб є, а причинами затримки введення документів в інформаційну систему підприємства можуть бути не лише некомпетентність бухгалтера, а й затримки документів зі сторони контрагентів. Більш простим та реальним способом здійснення контролю за своєчасністю введення даних в систему бухгалтерського обліку є порівняння дати, що зазначена на первинному документі, та фактичної дати введення даних з первинного документу в комп'ютеризовану систему бухгалтерського обліку. Для цього, наприклад в програмному забезпеченні 1С:Бухгалтерія слід створити звіт наступної форми (рис. 3.10).

**Звіт про своєчасність введення даних в систему  
бухгалтерського обліку**

<i>Дата первинного документу</i>	<i>Дата введення первинного документу в КСБО</i>	<i>Відхилення, дні</i>
14.12.15	15.12.15	1
14.12.15	14.12.15	0
14.12.15	16.12.15	2
14.12.15	14.12.15	0
14.12.15	15.12.15	1
<i>Середнє лінійне відхилення, %</i>		<b>0,8</b>

**Рис. 3.10.** Зразок звіту про своєчасність введення даних в систему бухгалтерського обліку

Не дивлячись на простоту звіту, не можна не відмітити його користь для впливу на організацію документообігу, зокрема, керівник БПБД може аналізувати наведену на рис. 3.10 таблицю, виявляти відхилення щодо оперативності введення даних в КСБО, та безпосередньо у виконавця

(наприклад, бухгалтер відділу або ж бухгалтер, відповідальний за певну ділянку обліку) з'ясовувати причини даних відхилень та їх усунувати.

Якщо бухгалтер не справляється зі своїми посадовими обов'язками, несвоєчасно вводить дані з первинних документів в систему бухгалтерського обліку, для цього може бути декілька причин:

1) людський фактор, тобто сам бухгалтер є неуважним, повільним або недостатньо кваліфікованим;

2) затримка документів зі сторони контрагентів;

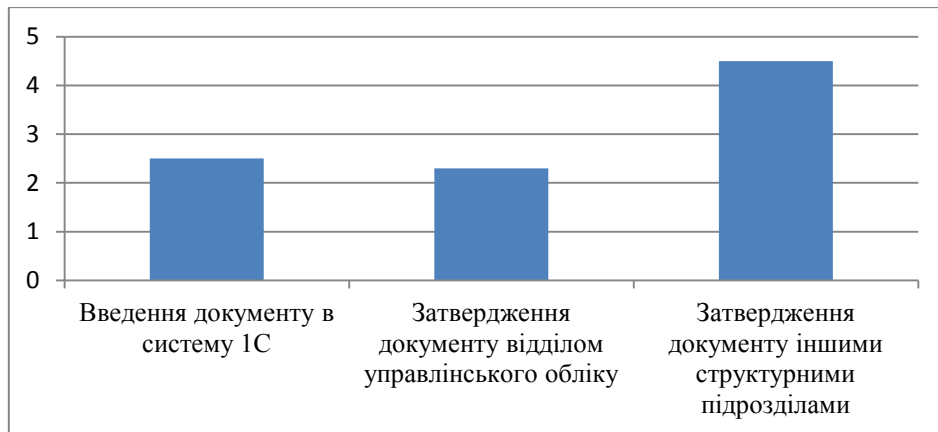
3) велике навантаження на одного бухгалтера, тобто неправильний перерозподіл функціональних обов'язків на підприємстві;

Також при побудові або ж аналізі БПБД слід враховувати, що учасники можуть своєчасно виконувати усі свої обов'язки, що може свідчити про можливість об'єднання та перерозподілу посадових обов'язків, а також скорочення учасників БПБД.

На сьогодні досить розповсюдженим питанням є управління часом на підприємстві (тайм-менеджмент). Щодо процесу документування програмне забезпечення "1С:Підприємство 8.0" має прикладне рішення "1С:Документообіг 8", яке надає звіти обліку робочого часу для обробки документів на підприємстві. Слід зазначити, що дана програма враховує усі документи, зокрема, й ті, що обробляються поза інформаційною системою бухгалтерського обліку. В дослідженні об'єктом вивчення є бухгалтерські документи, тому вважаємо доцільним розробку типових звітів та показників щодо обліку та управління робочим часом працівників, що створюють та обробляють бухгалтерські документи.

Для контролю та управління робочим часом керівнику БПБД необхідно знати, чи встигають працівники якісно обробляти бухгалтерські документи, чи, навпаки, працівники мають багато вільного часу. Основними звітами, які будуть корисними для керівників БПБД, є графік обліку робочого часу за видами робіт (рис. 3.11), який дозволить керівнику БПБД аналізувати в динаміці (порівнявши даний звіт за різні періоди) роботи, які займають найбільше часу в учасників БПБД; графік обліку робочого часу за видами документів по одному (декільком / усім) працівникам-учасникам БПБД (рис. 3.12) надає інформацію про обсяг часу, який витрачають працівники підприємства на обробку окремих видів документів.

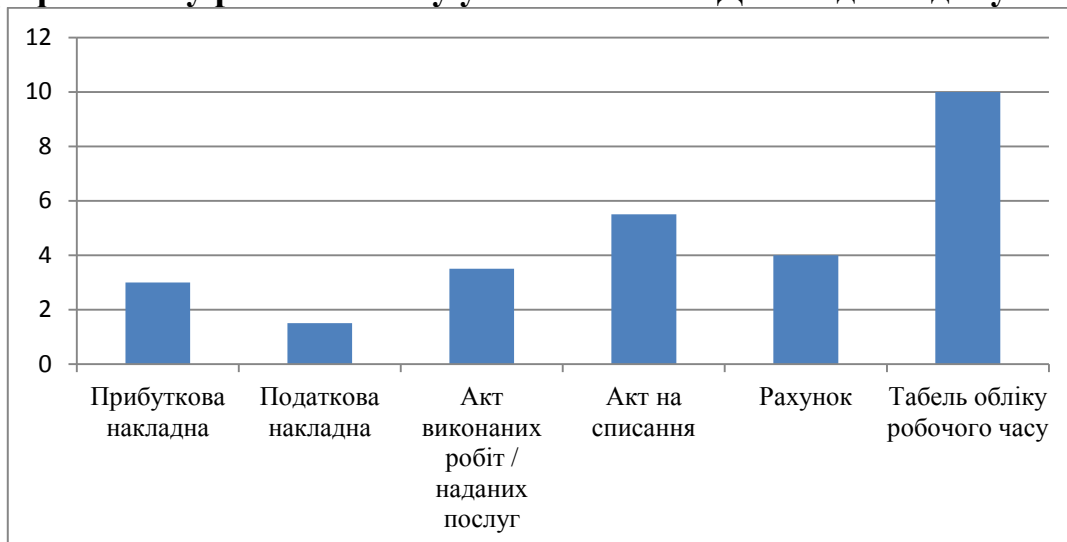
**Графік обліку робочого часу учасників БПБД за видами робіт**



**Рис. 3.11.** Зразок графіку обліку робочого часу учасників БПБД за видами робіт

Представлений на зразку 3.11 графік містить інформацію за видами робіт, які обробляються в програмному забезпеченні, встановленому на підприємстві. Натомість, всі роботи, що виконуються з паперовими документами в даному звіті не враховані, і керівник БПБД повинен це враховувати, в залежності від ступеню автоматизації процесу, що досліджується.

#### Графік обліку робочого часу учасників БПБД за видами документів



**Рис. 3.12.** Зразок графіку обліку робочого часу учасників БПБД за видами документів

Звіт, представлений на зразку 3.12 сформовано за видами документів, що дозволяє визначити, обробка яких з них займає найбільше часу у працівників бухгалтерської служби. Крім того, у даному звіті слід додати функцію, яка б дозволила розгортати інформацію по кожному виду документу за окремими працівниками, що дозволить керівнику БПБД в більш аналітичному вигляді розуміти, чим завантажений (яким саме видом

робіт) той чи інший працівник, з'ясувати причини та (по можливості) оптимізувати роботу того чи іншого працівника-учасника БПБД.

Представлені графіки надають неповну інформацію, адже різні учасники в різні періоди обробляють різну кількість облікових документів. Тому, для точного контролю робочого часу учасників БПБД в дослідженні запропоновано використовувати звіт, побудований на основі методики OLAP-аналіз (рис. 3.13).

### OLAP-аналіз робочого часу учасників БПБД

Документ	Дата	ПІБ	Стадія обробки											

Рис. 3.13. Зразок OLAP-аналізу робочого часу учасників БПБД

Відповідно, даними для заповнення даної таблиці будуть кількість документів, час обробки документів. Приклад заповнення такого звіту зображено на рис. 3.14. Періодом аналізу є перше півріччя 2014 року.

Документ	ПІБ	Стадія обробки												
Дата	К-сть документів	Час обробки, хв												
січень 15	112	389												
лютий 15	136	450												
березень 15	128	546												
квітень 15	152	652												
травень 15	98	405												
червень 15	164	705												

Рис. 3.14. Зразок OLAP-аналізу робочого часу учасників БПБД на прикладі

Відповідно перетягуючи за допомогою мишки необхідні показники до таблиці (“дата”, “документ”, “ПІБ”, “стадія обробки”) представлений звіт буде розгортати необхідну інформацію.

Представлений на рис. 3.14 звіт дозволяє керівнику БПБД в одному звіті бачити одночасно інформацію в розрізі декількох показників, що неможливо побачити в інших графіках. Такий звіт можна розробити на базі програмного забезпечення “ІС:Підприємство”. В даному звіті можна визначити по кожному окремому працівнику, скільки документів в місяць

він обробляє і скільки часу це в нього займає, відповідно, якщо час є меншим ніж у таблиці, у керівника може виникнути питання, чим займався працівник в інший час, коли не обробляв документи.

Усі вищенаведені графіки обліку робочого часу слід впроваджувати в існуючу комп'ютерну систему підприємства, а суб'єктом, що буде здійснювати їх моніторинг слід призначати керівника БПБД, це може бути як керівник відповідного структурного підрозділу підприємства або ж працівник служби внутрішнього аудиту підприємства.

Наступний метод кількісного аналізу визначення ефективності БПБД вважаємо необхідним розглянути на основі використання теорії автоматів, при якій в якості об'єкта, що моделюється, розглядається так званий композитний документообіг, в якому приймають участь як електронні, так і паперові представлення документів. Даному питанню присвячені праці М.Ю. Круковського [134], зокрема, автор представляє композитний документообіг трійкою елементів:  $Dm = \{U, D, \Phi\}$ , де:  $D$  – формальна модель документообігу;  $U$  – множина учасників;  $D$  – множина дій;  $\Phi$  – множина станів документів. На сьогодні на більшості підприємств України здійснюється саме композитний документообіг, так як повна комп'ютеризація є досить дорогою та трудомісткою, тому слід розглянути контроль за ефективністю бізнес-процесу саме композитного документообігу.

М.Ю. Круковський [80, с 107-111] розглядає дані компоненти документообігу в розрізі напряму ефективності систем електронного документообігу, та пропонує максимальні та мінімальні значення відносно кожного з елементів композитного документообігу. Проте, автор розглядає елемент  $\Phi$  як кількість документів, натомість в дослідженні представлений підхід, де даний елемент розглядається як множина станів документів. Вважаємо, що і кількість документів і множина їх станів повинні обов'язково враховуватися при визначенні ефективності документообігу на тому чи іншому підприємстві.

Пропонуємо розпочинати визначати ефективність документообігу з формування наступної таблиці (табл. 3.5).

**Таблиця 3.5.** Критерії ефективності документообігу на підприємстві

Період	Кількість документів	Кількість дій	Кількість учасників	Множина станів документів (станом на кінець періоду)
1	2	3	4	5
<b>РАЗОМ</b>				

Відповідно, заповнивши дану таблицю, можна дізнатися скільки документів на кінець періоду, що розглядається, знаходяться на відповідних стадіях обробки (множина станів документів). Чим більше документів пройшли усі стадії обробки з мінімальною кількістю дій та

учасників, тим більш впевнено можна говорити, що документообіг на підприємстві організований правильно. Тобто, якщо учасники за певний період встигають обробляти документи з мінімальною кількістю дій, не залишається документів, що потребують обробки з “відстрочкою”, вони можуть своєчасно обробляти у наступних періодах нові документи, не відкладаючи їх на потім.

Для підтвердження вищевикладеного розглянемо даний підхід на основі емпіричних даних, зокрема, на прикладі Овруцького щебеневого заводу Гомельського міського шляхового будівельно-ремонтного тресту (табл. 3.6). Так як дане підприємство має декілька окремих відділів, слід будувати декілька таблиць, які в результаті слід інтегрувати, аналізуючи ефективність за кожною окремою ділянкою, де ведеться бухгалтерський облік та, що супроводжується реалізацією БПБД.

**Таблиця 3.6.** Критерії ефективності документообігу на Овруцькому щебеневому заводі Гомельського міського шляхового будівельно-ремонтного тресту в процесі продажу готової продукції

Період	Кількість документів	Кількість дій	Кількість учасників	Множина станів документів (станом на кінець періоду)
1	2	3	4	5
13.12.13	25	25	1	Створення документу / отримання від контрагента
13.12.13	19	75	3	Проставлення дозвільних підписів на введення даного документу в інформаційну систему “1С”
13.12.13	19	25	1	Введення даних в “1С”
13.12.13	0	0	2	Підписання документу у керівника підприємства, проставлення печаток
13.12.13	0	0	1	Створення реєстрів документів
13.12.13	0	0	1	Передача документів до бухгалтерії
<b>РАЗОМ</b>	<b>25</b>			<b>7</b>

Як видно з табл. 3.6, процес документування є ускладненим, зокрема, спрощення потребують такі етапи обробки документів як проставлення дозвільних підписів (необхідно усунути надлишковий контроль, кількість підписів на проведення операції повинна бути мінімальною); підписання документу у керівника підприємства, проставлення печаток (керівник може виїжджати по роботі, відповідно, це гальмує процес обробки документів).

Окрім показників щодо часу обробки документів абсолютними показниками ефективності БПБД є показники вартості, технічні показники; обов’язковим етапом аналізу БПБД є визначення відносних показників, зокрема, порівняння описаних абсолютних показників за періодами, визначення їх питомої ваги. До показників вартості слід віднести вартість

комп'ютерного обладнання, принтерів для друку документів, паперу, послуги із заправки картриджів, заробітна плата учасникам БПБД, вартість програмного забезпечення.

Таким чином, здійснення аналізу ефективності БПБД є обов'язковою та однією з найважливіших стадій життєвого циклу управління БПБД. В роботі визначено мету, завдання, об'єкти та стадії здійснення аналізу БПБД. Основними стадіями здійснення аналізу ефективності БПБД на підприємстві є: 1) підготовчий – моніторинг та оцінка (застосування ряду методів якісного аналізу, що ґрунтуються на суб'єктивних оцінках, що в подальшому дозволить виявляти причини недоліків в організації БПБД на підприємстві); 2) основний – аналіз (в роботі запропоновано розраховувати абсолютні показники ефективності БПБД, а саме, показники використання робочого часу учасниками БПБД, показники своєчасності введення даних з первинних документів в систему бухгалтерського обліку; відповідно в роботі запропоновано графіки використання робочого часу щодо обробки документів бухгалтерського обліку, а також запропоновано форму OLAP-аналізу для системного бачення ситуації щодо використання часу на обробку бухгалтерських документів керівництвом підприємства; показники вартості та технічні показники, а також відносні показники (щодо порівняння плану та факту показників вартості та технічних показників, а також їх питомої ваги в БПБД); 3) заключний – оптимізація (передбачає усунення виявлених в ході підготовчого та основного етапів аналізу БПБД недоліків, та в цілому удосконалення БПБД).

### **3.2. Оптимізації процесу документування в системі бухгалтерського обліку**

В сучасних умовах розвитку економіки бухгалтерський облік в більшості випадків виступає системою даних та інструментом для здійснення ефективного управління підприємством. Розробка якісного аналітичного та організаційно-методичного забезпечення в бухгалтерському обліку є першочерговим завданням менеджменту підприємства.

На сьогодні досить великими темпами розвивається ринок послуг з оптимізації господарської діяльності підприємства за рахунок форм ведення бухгалтерського обліку, зокрема, надання послуг з аутсорсингу, що є не новим в Україні, а також розповсюдження послуг з використанням хмарних технологій. В 2013 р. сукупний об'єм світового ринку у сфері хмарних технологій склав близько \$40 млрд. Деякі експерти прогнозують, що до 2020 р. цей показник досягне \$240 млрд. [12].

Питання оптимізації та поліпшення бізнес-процесів на підприємстві висвітлені в працях таких відомих вчених світу, основоположників процесного підходу в управлінні діяльністю підприємства як Б. Андерсена, Т. Девенпорта, М. Хаммера, Дж. Харрінгтона, А.-В. Шеєра та їх

послідовників І.В. Войнова, В.А. Гагарського, В.Г. Єліферова, В.В. Рєпіна, М.Ю. Рибаківа, Ю.В. Тєльнова, В.К. Чаадаєва, С.В. Черемних та ін.

Перш ніж говорити про оптимізацію БПБД слід чітко розуміти зв'язок “бухгалтерський облік – управління” та “управління – бухгалтерський облік”. На сьогодні управління підприємством неможливо уявити без автоматизованої системи бухгалтерського обліку, так як по-перше бухгалтерський облік надає необхідну інформацію, систематизуючи первинні дані про ФГЖ та НФГЖ в звіти, що містять корисну інформацію про господарську діяльність підприємства, по-друге, використовуючи організаційну складову бухгалтерського обліку, можна контролювати та управляти трудовими, фінансовими, матеріальними та нематеріальними ресурсами підприємства шляхом розробки ряду організаційно-розпорядчих документів з документообігу, посадових інструкцій, наказів тощо. Зворотній зв'язок управління для бухгалтерського обліку проявляється в аналізі дій працівників, удосконаленні посадових інструкцій, управлінні доступом до інформації в інформаційній системі бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, оптимізує роботу бухгалтерів, дозволяє уникати помилок в системі бухгалтерського обліку та несанкціонованому доступі до інформації про господарську діяльність підприємства.

Таким чином, реалізуючи оптимізацію на підприємстві як останній етап життєвого циклу управління БПБД (згідно концепції BPM) та заключний етап аналізу ефективності БПБД, в процесі якого на основі здійсненого попереднього аналізу керівник БПБД здійснює пошук шляхів щодо усунення виявлених недоліків, шляхом удосконалення бухгалтерського інструментарію, зокрема, його організаційно-методичного забезпечення, паралельно здійснюється управління БПБД, що в цілому позитивно впливає на господарську діяльність підприємства.

Слід зазначити, що поняття оптимізації є близьким до поняття реінжинірингу, проте, тут слід розуміти чітку різницю: згідно підходу основоположників концепції процесного управління М. Хаммера та Дж. Чампі, реінжиніринг є принциповим переосмисленням та радикальною перебудовою бізнес-процесів з метою отримання найкращих результатів, використовуючи якомога менше ресурсів [183, с. 51]; натомість оптимізацією є відносно невеликі та непринципові зміни, спрямовані на покращання існуючих бізнес-процесів та усунення виявлених в ході проведення аналізу бізнес-процесу недоліків.

Реінжиніринг передбачає реалізацію, висвітлених в дослідженні стадій життєвого циклу управління бізнес-процесом, з нуля, не зважаючи на вже існуючий бізнес-процес, не беручи до уваги існуючі переваги та недоліки в організації останнього.

Питання відмінності оптимізації та реінжинірингу досліджувалося Т. Давенпортом (табл. 3.7).



**Таблиця 3.7.** Відмінності між оптимізацією та реінжинірингом бізнес-процесів згідно підходу Т. Давенпорта [43]

<i>Найменування параметру</i>	<i>Оптимізація</i>	<i>Реінжиніринг</i>
Рівень змін	Нарощуваний	Радикальний
Початкова точка	Існуючий процес	“Чистий листок”
Частота змін	Безперервно/одночасно	Одночасно
Необхідний час	Короткий	Довгий
Напрямок	Знизу доверху	Зверху донизу
Охоплення	Вузьке, на рівні функцій	Широке, міжфункціональне
Ризик	Помірний	Високий
Засіб реалізації	Статистичне управління	Інформаційні технології
Тип змін	Культурний	Культурний/структурний

Таким чином, оптимізація бізнес-процесу є сукупністю заходів, спрямованих на удосконалення бізнес-процесу шляхом перерозподілу функціональних обов'язків його учасників за відносно короткий проміжок часу в межах існуючого бізнес-процесу.

В працях вітчизняних та зарубіжних вчених можна зустріти такі фрази як “покращення бізнес-процесів”, “удосконалення бізнес-процесів”, “оптимізація бізнес-процесів”, “реінжиніринг бізнес-процесів”. Усі ці поняття є близькимим за значенням на перший погляд, проте різниця між ними є досить суттєвою. Різницю між реінжинірингом та оптимізацією вже визначено вище. “Покращення” та “удосконалення” є синонімами, так як означають зміну певного явища або процесу у бік поліпшення. Вважаємо, що удосконалення (покращення) включає в себе поняття “оптимізації” та “реінжинірингу”, адже реалізації на підприємстві останніх призводять до покращення (удосконалення) бізнес-процесу. Таким чином, в наукових працях, де мова йде про методи покращення або ж удосконалення бізнес-процесів підприємства, можуть описуватися методи як оптимізації, так і реінжинірингу, тому при виборі методів оптимізації, яка є об'єктом дослідження в данному розділі, слід завжди пам'ятати відмінні риси її від реінжинірингу.

Для того, щоб розробити організаційно-методичне забезпечення в системі бухгалтерського обліку для цілей оптимізації БПБД, слід визначити, яким чином здійснюється оптимізація БПБД з метою адаптації інформації, що генерує бухгалтерський облік, до запитів його користувачів.

В науково-практичній літературі науковці виділяють стадії, етапи, методи та види оптимізації. Класичним підходом до оптимізації бізнес-процесів є виконання наступних стадій: 1) опис бізнес-процесу “як є”; 2) проектування бізнес-процесу “як повинно бути”; 3) впровадження спроектованого бізнес-процесу. М.Ю. Рибаків [151] пропонує альтернативний підхід класичному, зокрема: 1) опис бізнес-процесу “як повинно бути” з урахуванням його поточного стану; 2) визначення

керівника бізнес-процесу; 3) впровадження бізнес-процесу. Даний підхід є більш близьким до оптимізації, поряд із тим, що класичний підхід є більш близьким до реінжинірингу, так як не враховується поточний стан бізнес-процесу на початку його удосконалення. В.А. Гагарський [38] етапами оптимізації виділяє наступні: описати існуючі в компанії бізнес-процеси “як є” (створити їх моделі); аналізувати кожну частину бізнес-процесу, яка виконується конкретним виконавцем; оцінити оптимальність управління бізнес-процесом та оптимальність групи процесів; розробити пропозиції щодо виправлення виявлених недоліків; оцінити можливі погіршення від пропозицій щодо поліпшення на інших ділянках процесу. Даний підхід є більш ширшим, ніж вищезазначені, так як передбачає стадію оцінки нових удосконалень, що в свою чергу сприяє безперервності покращення бізнес-процесу.

В науковій літературі також виділяють принципи оптимізації бізнес-процесів, зокрема, В.А. Гагарський [38] визначає наступні: у оптимізації повинна бути основа; оптимізувати потрібно від окремого до загального; рішення щодо оптимізації є неоднозначними (ліквідовуючи не оптимальність за одним критерієм, можна погіршити її за іншим); працівники не люблять оптимальних процесів (йде навантаження на працівників щодо виконання нових/додаткових функцій).

Щодо методів оптимізації, в літературі їх визначають по-різному, зокрема, найбільш розповсюджені наведені в табл. 3.8.

**Таблиця 3.8.** Підходи до виділення методів та прийомів оптимізації бізнес-процесів

<i>№ з/п</i>	<i>Джерело</i>	<i>Методи та прийоми оптимізації бізнес-процесів</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1.	Д. Бондаренко [21]	1) винесення ідеального кінцевого результату за рамки бізнес-процесу; 2) виключення зайвих кроків з процесу; 3) зміна послідовності етапів виконання процесу; 4) роздрібнення операцій; 5) винесення операцій за рамки основного процесу; 6) об'єднання операцій у часі та (або) просторі; 7) автоматизація, передача виконання частини або всіх функцій машині
2.	В.В. Горлачук [46]	1) формалізовані універсально-принципові; 2) методи бенчмаркінгу; 3) методи групової роботи
	В.А. Гагарський [38]	удосконалення/розробку форм документів; фіксацію основ для прийняття управлінських рішень; зміну складу та послідовності процедур процесу; визначення областей відповідальності за виконання процедур; зміну вимог до кінцевого результату
3.	Дж. Харрінгтон [184, с. 13-14]	методика швидкого аналізу рішення (FAST), бенчмаркінг процесу, перепроєктування процесу та реінжиніринг процесу
4.	Оптимізація бізнес-процесів: як не	<ul style="list-style-type: none"> <li>• удосконалення / розробка форм документів;</li> <li>• фіксація підстав для прийняття управлінських рішень;</li> </ul>

	нашкодити: [121]	<ul style="list-style-type: none"> <li>• зміна складу і послідовності процедур процесу;</li> <li>• визначення областей відповідальності за виконання процедур;</li> <li>• зміна вимог до кінцевого результату</li> </ul>
5.	О.В. Корзаченко [78, с. 64-69]	Аналітичні методи (SWOT-аналіз, причини-наслідки (діаграма Ісікаві), “п’ять запитань”, ABC, мозкового штурму, аналіз на основі показників KPI, аналіз бізнес-логіки процесу, функціонально-вартісний аналіз, аналіз RACI, аналіз автоматизованості бізнесу); формально-універсальні методи (паралельне виконання робіт, усунення часових розривів, зменшення кількості входів та виходів, узгодження результатів з вимогами, мінімізація усної інформації, організація процедур контролю); комплексні методи постійного удосконалення (теорія обмежень Голдрата, Leanproduction, SixSigma, Totalqualitymanagement, Kaizen, Zerodefects); бенчмаркінг, аутсорсинг; використання інформаційних технологій автоматизації бізнес-процесів

Аналізуючи представлену табл. 3.8, слід зазначити, що є два основних підходи до визначення методів оптимізації бізнес-процесів, зокрема: 1) методи якісного аналізу бізнес-процесів; 2) конкретні дії щодо покращення бізнес-процесів. Також частину методів щодо поліпшення бізнес-процесів не можна визначити як методи оптимізації, так як вони відносяться до методів якісного аналізу бізнес-процесу. Таким чином, систематизувавши та проаналізувавши методи покращення бізнес-процесів, представлені в табл. 3.8, можна визначити наступні з них, що стосуються саме оптимізації: бенчмаркінг, аутсорсинг, автоматизація бізнес-процесу, внутрішня перебудова бізнес-процесу (виключення зайвих кроків, заміна етапів бізнес-процесів тощо), групові методи творчого пошуку альтернативних рішень (метод мозкового штурму, метод комбінування, конференція ідей, метод контрольних запитань, метод фокальних об’єктів, метод Альтшулера тощо). Слід додати, що вище зазначені методи можна поділити на першочергові (групові методи творчого пошуку альтернативних ідей) та другорядні, визначені в результаті застосування першочергових методів (аутсорсингу, бенчмаркінгу, автоматизації бізнес-процесу, внутрішньої перебудови бізнес-процесу тощо). В результаті такого поділу бачимо, що організація бухгалтерського обліку, зокрема, окремого бізнес-процесу є другорядною після роботи управлінського персоналу, тобто менеджмент буде першочерговим при оптимізації бізнес процесу “бухгалтерське документування”, буде визначати шляхи його організації в системі бухгалтерського обліку.

Виходячи з вищевикладеного можна побудувати загальну схему оптимізації БПБД, яка ґрунтується на методах оптимізації бізнес-процесів (табл. 3.9).

**Таблиця 3.9. Методи оптимізації БПБД**

<b>Першочергові методи оптимізації БПБД</b>	
Менеджмент (управління) господарською діяльністю підприємства	групові методи творчого пошуку альтернативних рішень (метод мозкового штурму, метод комбінування, конференція ідей, метод контрольних запитань, метод фокальних об'єктів, метод Альтшулера тощо)
	комплексні методи удосконалення (теорія обмежень Голдрата, Leanproduction, SixSigma, Totalqualitymanagement, Kaizen, Zerodefects)
	формально-універсальні методи (паралельне виконання робіт, усунення часових розривів, зменшення кількості входів та виходів, узгодження результатів з вимогами, мінімізація усної інформації, організація процедур контролю)
<b>Другорядні методи оптимізації БПБД</b>	
Організація бухгалтерського обліку	зміна форми ведення бухгалтерського обліку (аутсорсинг, використання хмарних технологій, комп'ютеризація етапів БПБД всередині підприємства)
	Бенчмаркінг
	перерозподіл функціональних обов'язків учасників БПБД (удосконалення посадових інструкцій)
	удосконалення окремих етапів БПБД (створення наказів по підприємству)
	зменшення часу на обробку документів учасниками БПБД (удосконалення посадових інструкцій)

Розглянемо більш детально другорядні методи оптимізації БПБД, що стосуються змін в організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

В результаті проведення аналізу ефективності процесу документування на підприємстві аналітик визначає, ефективним або неефективним є останній, з урахуванням усіх можливих причин неефективності. В результаті необхідно настає стадія оптимізація БПБД, яка передбачає виявлення найбільш оптимальних шляхів удосконалення БПБД серед усіх можливих.

За умови, якщо підприємство невелике та причиною неефективного ведення документообігу є витрачання коштів на виплату заробітної плати кваліфікованим за даним питанням працівникам, придбання комп'ютерної техніки та програмного забезпечення, одним з методів оптимізації БПБД за вищенаведених умов є використання послуг аутсорсингових компаній.

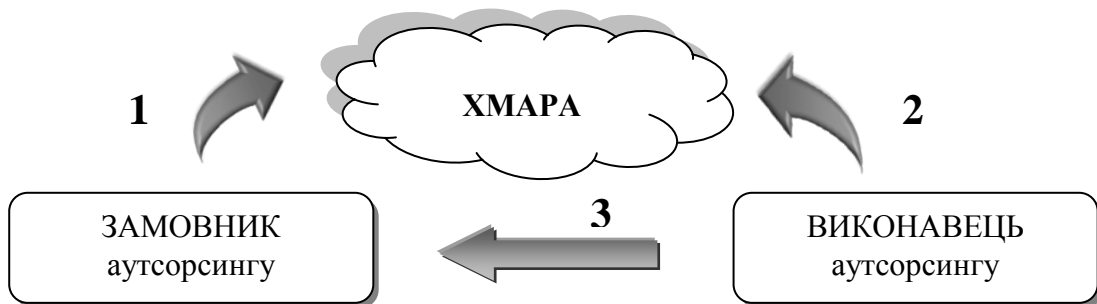
Питання аутсорсингу бухгалтерського документообігу висвітлені в працях Л.С. Скаун (Л.С. Новіченко) [139]. Автор пропонує розробляти графік документообігу та внутрішні документи, які забезпечать раціональний розподіл обов'язків між працівниками та підвищення оперативності обробки, руху документів підприємства-замовника. Л.С. Скаун визначає критерії, переваги, недоліки та фактори забезпечення результативності аутсорсингу документообігу (Додаток Ж).

Слід зазначити, що документообіг між підприємством замовником та виконавцем можна значно полегшити шляхом використання хмарних технологій, які набувають все більшого поширення як у світі, так і в Україні.

Хмарні технології можна використовувати як для забезпечення послуг з аутсорсингу, так і з метою мінімізації витрат підприємства.

Під хмарними технологіями слід розуміти спроектоване та надане у комерційне користування віртуальне програмне середовище (сервери, комп'ютери, сервіси), розгорнуте у хмарі на базі обчислювальних потужностей, розміщених у дата-центрах провайдера хмарних сервісів [186]. Аналітики прогнозують до 2015 року створення до 14 мільйонів нових робочих місць по всьому світу за рахунок застосування хмарних сервісів. Це принесе, в свою чергу, до \$ 1.1 мільярдів додаткових прибутків щорічно. Невелике зростання очікується в галузі комунікацій та засобів масової інформації - більше 2 мільйонів робочих місць до 2015 року. Банківський бізнес і виробничий сектор також забезпечать понад мільйон місць кожен [187]. Основною перевагою хмарних технологій є те, що вони дозволяють перенести частину витрат підприємства, зокрема, на підтримку та оновлення комп'ютерних робочих місць, в "хмару".

Заумов використання хмарних технологій при наданні послуг з аутсорсингу схема дій та руху даних буде відбуватися наступним чином (рис. 3.15).



**Умовні позначення:**

1 – працівник підприємства-замовника аутсорсингу вводить дані в хмару в бухгалтерське програмне забезпечення з первинних документів;

2 – працівник підприємства-виконавця аутсорсингу перевіряє введені дані;

3 – на підставі первинних даних здійснює їх систематизацію та формує звітність.

**Рис. 3.15.** Схема надання послуг аутсорсингу із використанням хмарних технологій

Аутсорсинг за вище наведеною схемою звичайно є неповним, частковим, так як підприємство-замовник все рівно наймає працівника для обробки первинних даних бухгалтерського обліку, проте, таке підприємство має наступні переваги: 1) на підприємстві не потрібно

встановлювати спеціалізоване програмне забезпечення; 2) працівник, який буде вводити дані з первинних документів в комп'ютер, не обов'язково повинен мати фахову освіту з бухгалтерського обліку, достатньо лише навчити його певним діям щодо введення даних з паперових первинних документів по віддаленому доступу в систему бухгалтерського обліку, відповідно, зарплату роботодавець може платити меншу, ніж за повноцінного бухгалтера на підприємстві; 3) не потрібно вирішувати проблему щодо передачі працівнику аутсорсингової (консалтингової) фірми первинних документів, так як всі первинні документи можна після опрацювання сортувати по папкам та в певні періоди передавати працівнику аутсорсингової фірми; 4) послуги аутсорсингу будуть дешевшими, так як частину роботи працівники аутсорсингової фірми не виконують.

Також хмарні технології можна використовувати при веденні бухгалтерського обліку власними силами. Зокрема, за умови неефективного використання ресурсів, що забезпечують виконання БПБД (зокрема, використання матеріальних, нематеріальних ресурсів вимагає вкладення великої кількості грошових коштів (на виплату заробітної плати, придбання програмного забезпечення для автоматизації документообігу на підприємстві, придбання паперу, комп'ютерів для кожного учасника БПБД)) одним з оптимальних шляхів є використання "хмарних" технологій, які на сьогодні набувають все більшого поширення.

Хмарні технології можна використовувати в трьох розрізах: програмне забезпечення як послуга (SaaS – Soft as a Service), платформи як послуга (PaaS – Platform as a Service) й інфраструктура як послуга (IaaS – Infrastructure as a Service), а також чотирьох організаційних моделях: приватні "хмари" (Private Cloud), "хмари" спільноти (Community Cloud), громадські (Public Cloud) та гібридні "хмари" (Hybrid Cloud). Характеристики вищенаведених видів хмар подані в Додатку К.

Найбільш розповсюдженою на сьогодні послугою хмарних технологій є IaaS – інфраструктура як сервіс. За даними аналітичної компанії "Synergy Research Group", в другому кварталі 2013 р. об'єм світового ринку сервісів "IaaS" та "PaaS" зріс на 47% до 2,25 млрд. дол. При цьому основна частина ринку – 64% – приходить на IaaS [200]. За даними дослідження "TadViser" [204] лідером залишається "Amazon Web Services", в якій продажі збільшуються швидше росту ринку. Так, у II кварталі її оборот в області IaaS/PaaS зріс на 52%, а частка досягнула 28%. В результаті відрив від найближчих конкурентів – "IBM", "Microsoft" та "Google" – став ще більшим. На четвертому місці компанія Salesforce.com, результати якої приблизно такі самі, як і в учасників вищезазначеної трійки. А всього на цьому ринку працює більше 60 сервіс-провайдерів, включаючи Rackspace, Fujitsu, HP та ін. Що стосується географічного розташування розподілу ринку, то більше половини (52%) припадає на Північну Америку, по 21%

на Європу та Азіатсько-Тихоокеанський регіон та 5% – на Латинську Америку.

Перевагами використання технологій хмарних розрахунків є: 1) можливість працювати по віддаленому доступу з будь-якого комп'ютера; 2) не потрібно придбавати спеціалізоване програмне забезпечення; 3) інформація може зберігатися на різних серверах одночасно, що забезпечує надійність її зберігання та знижує ризик її втрати. Звичайно в такій послугі є й свої недоліки, зокрема, усіх підприємців цікавить два основних питання – ризик та економія. Кожен керівник повинен вирішувати, чи готовий він йти на певні ризики, зважає плюси та мінуси. Так, мінусами хмарних технологій є інформаційна безпека підприємства.

На думку директора з розвитку бізнесу De Novo в Росії, “якщо інформація зберігається в хмарній інфраструктурі, органам контролю знадобиться час, щоб встановити точне місце її перебування... У хмарі інформацію можна продублювати ... коли дві ідентичні копії даних фізично перебувають в різних географічних місцях. Отже, втрата однієї копії ніяк не призведе до повної зупинки бізнесу” [185].

У всіх статтях в мережі Інтернет здебільшого можна знайти позитивні відгуки про застосування хмарних технологій, спеціалісти, зокрема, розробники даної технології говорять про величезні переваги хмар, зокрема, це можливість доступу до даних в будь-який момент з будь-якого куточку світу; економія коштів на утримання відділу ІТ-технологій; можливість працювати з даними не тільки на ПК, а на iPad/iPhone, Android-пристроях.

Вважаємо, що хмарні технології в першу чергу слід використовувати підприємствам, які розпочинають свою діяльність, так званим стартапам, так як їм не потрібно придбавати ліцензійне програмне забезпечення та велику кількість комп'ютерного обладнання; невеликим підприємствам, а також підприємствам, працівники якого постійно перебувають у відрядженнях. Так, відповідно до оцінки Forrester Research, перехід великої компанії (1000 осіб) на використання хмарного сервісу Office 365 дає повернення інвестицій у розмірі 315% за чотири місяці. А для невеликої компанії – до 150 осіб – це 321% лише за два місяці [136]. Усім іншим підприємствам (великим, та які вже мають налагоджені зв'язки в межах підприємства з власним ІТ-відділом) слід обережно ставитися до привабливих новітніх технологій, адже поряд із великою кількістю переваг хмарні технології мають ряд суттєвих недоліків, зокрема, це можливість збоїв в Інтернет-мережі, що просто загальмує роботи цілих відділів підприємства; до даних підприємства мають доступ інтернет- та хостинг-провайдери, що викликає ймовірність витоку інформації, тобто дані є фактично загальнодоступними; більшість сервісів хмарних технологій в ліцензійних угодах відмовляються від відповідальності за збереженість

даних. Більш детально переваги та недоліки використання хмарних технологій наведені в Додатку Л.

Що стосується БПБД та його реалізації за допомогою хмарних технологій або ж послуг аутсорсингової компанії, слід прорахувати таку можливість та визначити її доцільність. Наприклад, на досліджуваному підприємстві ТОВ “Компанія Стандарт-Спецемаль”, яке займається реалізацією фарби, процес документування є досить простим та має наступну послідовність: 1) оформлення замовлень від покупців – виписка рахунку-фактури; 2) виписка накладної, податкової накладної; 3) зведення звітності. Відповідно на підприємстві використовується програма “1С:Бухгалтерія”, версія 7.7. Підприємство є доисть малим і не потребує ІТ-відділу, так як господарські операції є типовими, а програма не потребує будь-яких доопрацювань. Якщо сьогодні прийняти рішення щодо зміни форми організації обліку, зокрема оформлення документів за допомогою хмарних технологій, зокрема, замовлення програмного забезпечення як сервісу (SaaS), підприємству потрібно буде укласти договір з постачальником такої послуги, та сплачувати місячну плату, яка в середньому становить 300 грн. за одного працівника (на данному підприємстві користувачами 1С є менеджер зі збуту, бухгалтер та керівник підприємства). Таким чином, рішення щодо використання хмарних технологій на підприємстві є не лише недоцільним, а й призводить до додаткових витрат.

Щодо застосування послуг з аутсорсингу на одному з досліджуваних підприємств ТОВ “Компанія Стандарт-Спецемаль”, то підприємство зможе зекономити на заробітній платі бухгалтеру, тоді як за послуги аутсорсингу необхідно сплачувати набагато більше. Також не потрібно сплачувати за оновлення програмного забезпечення, придбавати комп’ютерну техніку; аутсорсинг має свої переваги й в якості ведення бухгалтерського обліку, так як фірма несе юридичну відповідальність за якість наданих послуг згідно укладеного договору. ТОВ “Компанія Стандарт-Спецемаль” займається реалізацією фарби, тому менеджер зі збуту постійно співпрацює з контрагентами та повинен взаємодіяти з бухгалтером щодо виписки їм рахунків-фактур, накладних, податкових накладних тощо, що, в свою чергу, робить неефективним використання послуг з аутсорсингу.

Наступний приклад, це ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат”, яке є середнім, має власний досить потужний ІТ-відділ, розгалуженість та специфіку діяльності відділів. Послуги з аутсорсингу на даному підприємстві взагалі є недоцільними, так як потік документів є досить великим, а керівники відділів потребують постійної інформації щодо діяльності того чи іншого відділу. Розглянемо можливість та доцільність застосування на ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат” хмарних технологій. На підприємстві використовуються дві версії “1С:Підприємство” – версія 7.7 та версія 8.0; відділ ІТ-технологій самостійно розробляє будь-які



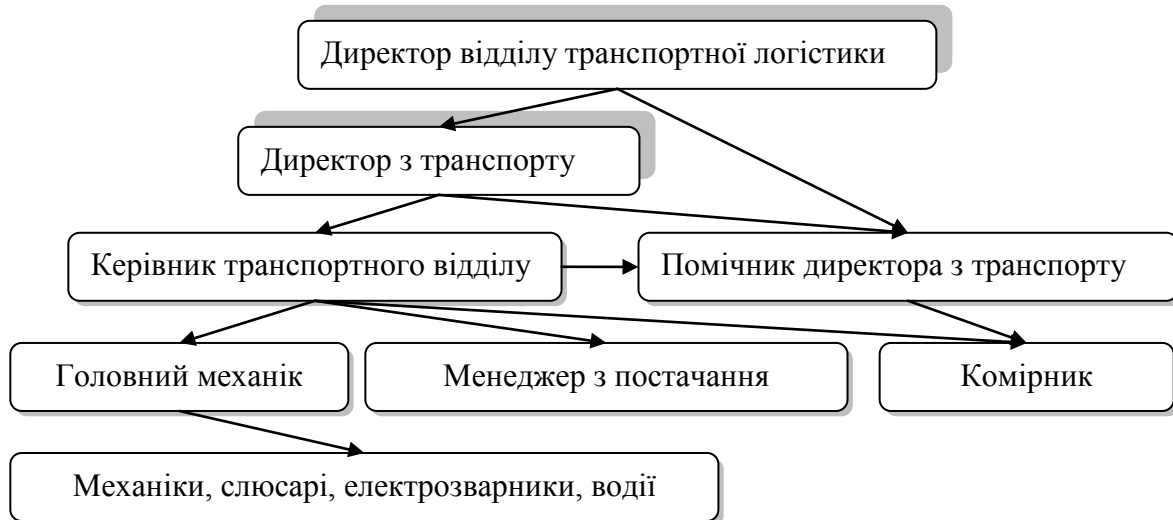
доповнення до даного програмного забезпечення на вимогу обліково-аналітичного та управлінського персоналу; усі відділи підприємства забезпечені відповідним комп'ютерним обладнанням; працівники підприємства працюють по віддаленому доступу в "1С:Підприємство", на підприємства вся база зберігається на єдиному сервері. Фактично дана структура є приватною хмарою (PrivateCloud), яка створена власними силами підприємства, тому підприємство не змушене придбавати дороге комп'ютерне обладнання для кожного окремого користувача, так як вся інформація зберігається на єдиному сервері; також здійснюється економія коштів на автоматизацію окремих робочих місць в "1С: Підприємство", так як фактично комп'ютер (сервер) на підприємстві один, до якого усі користувачі підключаються по віддаленому доступу.

Таким чином, на ТОВ "Житомирський м'ясокомбінат" є чітко налагоджена мережа, яка заснована на використанні хмарних технологій, тобто комп'ютеризації діяльності підприємства налагоджена на високому рівні, проте, існують недоліки в організації бухгалтерського обліку, адже відсутні чітко розроблені посадові інструкції, при влаштуванні на роботу з ними не ознайомлюють, відсутні накази про ведення документообігу, графіки документообігу. В такому разі підприємство може вдаватися до методу бенчмаркінгу щодо організації бухгалтерського обліку в цілому, та документування зокрема, як основної його складової. Дослідження процесу документування на ТОВ "Житомирський м'ясокомбінат", зокрема, в автотранспортному відділі, показало, що даний процес є неналагодженим, ускладненим, що призводить до втрати частини інформації про господарську діяльність підприємства; здійснює навантаження на працівників, що займаються обробкою первинних документів, зокрема, в частині узгодження та підписання їх у великій кількості керівних осіб (внутрішнього аудитора відділу, керівника відділу, директора відділу та директора відділу транспортної логістики, генерального директора, директора відділу управлінського обліку). Усі ці недоліки призводять не лише до несвоєчасного та неправильного відображення господарської діяльності досліджуваного відділу в системі бухгалтерського обліку, а й призводять до неефективної діяльності, зокрема, гальмування ремонтів та випуску автомобілів для розвезення продукції підприємства, часті поломки автомобілів в рейсах, що, в свою чергу, негативно впливає на роботу відділу логістики, де здійснюється планування рейсів по кожному автомобілю, а також на репутацію підприємства у зв'язку із несвоєчасною доставкою продукції до покупців.

Бенчмаркінг є процесом порівняння продуктів, послуг або процесів одного підприємства з продуктами, послугами або процесами іншого підприємства. Для порівняння зі своїми процесами (або продуктами) обирається компанія, яка займає лідируючі позиції в тому або іншому питанні [106]. Так, якщо взяти за приклад ПАТ "Рудь" за даними

анкетування воно має у своєму автопарку близько 100 автомобілів, натомість автопарк ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат” налічує близько 70 автомобілів; ремонт автомобілів на ПАТ “Рудь” здійснюється своєчасно, доставка запчастин є налагодженою та своєчасною, натомість на ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат” для придбання запчастин менеджер з постачання повинен створити заявку на придбання запчастин, підписати її у всіх 4 керівників (внутрішнього аудитора відділу, керівника відділу, директора відділу та директора відділу транспортної логістики), що займає досить багато часу, відповідно запчастини доставляються на підприємство із запізненням, відділ логістики зобов’язаний у формажорних обставинах шукати заміну даному автомобілю, перевантажувати готову продукцію. Одним з негативних факторів є також затримка оплаті за запчастини, процес якої є також досить ускладненим. Таким чином, для оплати рахунку постачальника запчастин або послуг з ремонту автомобіля бухгалтер відділу повинен створити в базі “1С” заявку на оплату, яку повинен підписати директор відділу, директор відділу бюджетування, директор відділу управлінського обліку, внутрішній казначей та фінансовий директор; дана процедура займає не менше одного дня, відповідно, здійснити термінове перерахування коштів для оперативного ремонту та випуску автомобіля в рейс фактично є неможливим. Описана ситуація є яскравим прикладом надлишкового контролю, який призводить до погіршення діяльності як окремого відділу, так і підприємства в цілому. Відповідно до рис. 3.15 методами оптимізації БПБД в частині організації бухгалтерського обліку окрім вищеописаних є перерозподіл функціональних обов’язків учасників БПБД (удосконалення посадових інструкцій); удосконалення окремих етапів БПБД (створення наказів по підприємству); зменшення часу на обробку документів учасниками БПБД (удосконалення посадових інструкцій).

Вищезазначені методи оптимізації БПБД були реалізовані на ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат”, зокрема, в автотранспортному відділі. Відділ має наступну організаційну схему (рис. 3.16).

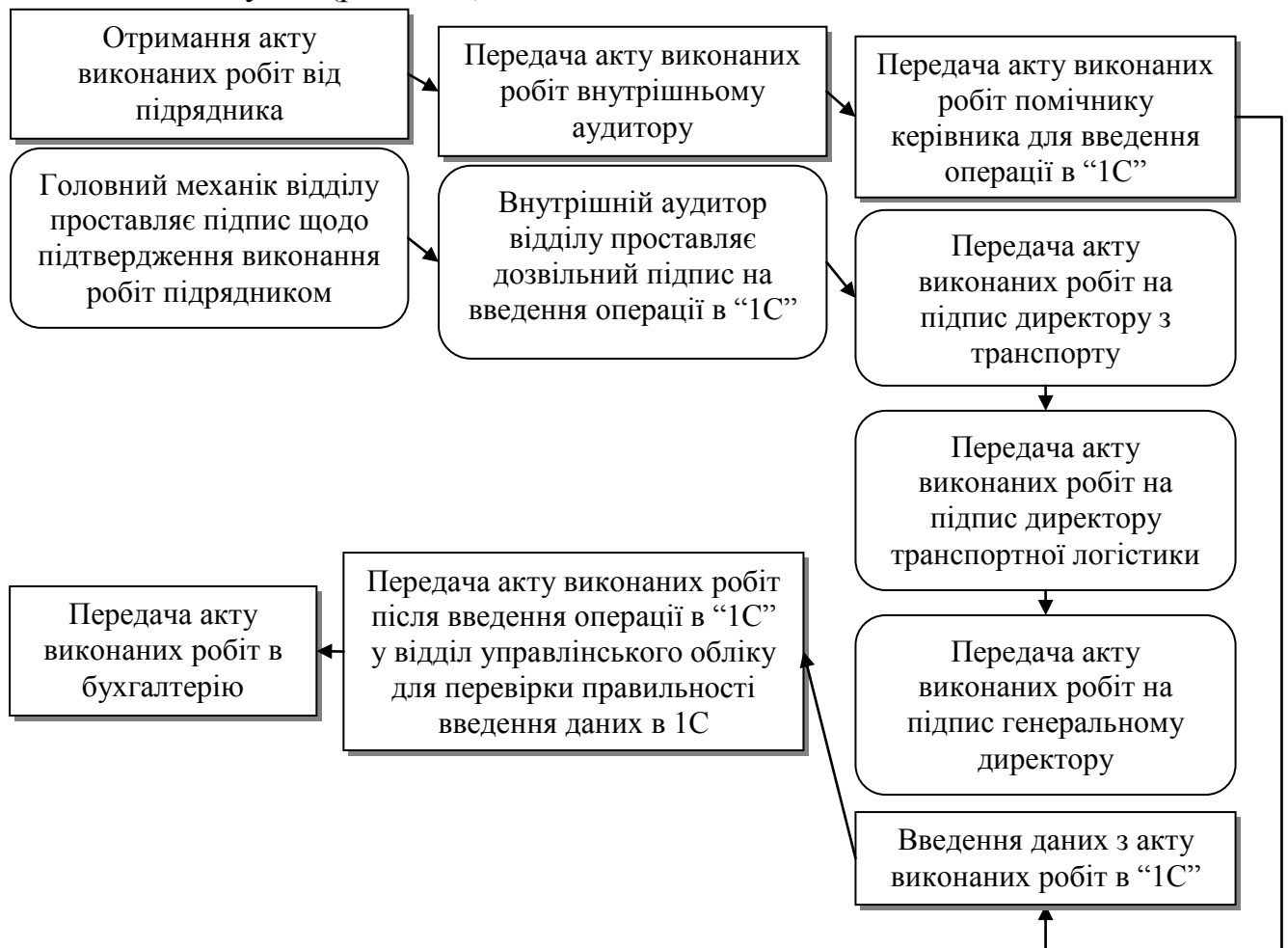


**Рис. 3.16.** Організаційна схема підпорядкування у транспортному відділі ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат”

З вищенаведеної схеми бачимо, що чітке підпорядкування в автотранспортному відділі ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат” відсутнє. Відсутня взаємодія директорів та керівника між собою, в результаті чого відбувається дублювання завдань. Таким чином, відсутній чіткий розподіл відповідальності між посадовими особами, що призводить до безвідповідальності кожного працівника. Відсутність розроблених правильних посадових інструкцій, наказів, графіків документообігу лише посилює дезорганізацію на підприємстві. У зв’язку з відсутністю вищезазначених організаційно-розпорядчих документів відбувається явище неправильної організації документообігу в системі бухгалтерського обліку. Так, в результаті проведення інвентаризації в автотранспортному відділі ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат” у березні 2014р. виявлено недостачу ТМЦ на складі в розмірі 118 000 грн. В результаті дослідження причин та винних осіб у виникненні даної недостачі встановлено, що комірник не в повній мірі відображав видачу ТМЦ у лімітно-забірних відомостях, які в подальшому передавалися помічнику директора з транспорту для відображення в системі “1С: Підприємство”. Таким чином, за частини, невідображені комірником в лімітно-забірних відомостях, не списувалися на ремонт автомобілів, а згідно даних “1С” повинні були бути на складі. Для запобігання в подальшому виникненню такої ситуації розроблено та запропоновано для впровадження наказ про організацію складського документообігу в автотранспортній дільниці ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат” (Додаток М). Розроблений наказ не є типовим для кожного підприємства, так як він реалізує індивідуальний підхід до господарської діяльності та організації БПБД для кожного окремого підприємства.

Також для запобігання виникненню явища асиметрії інформації між комірником та помічником керівника, на якого покладені обов'язки відображення господарських операцій автотранспортного відділу в "1С", запропоновано автоматизувати робоче місце комірника, та зобов'язати його самостійно відображати операції з руху ТМЦ на складі. Таким чином, комірник автотранспортного відділу буде нести повну відповідальність за правильність оформлення документів та відображення руху ТМЦ в системі бухгалтерського обліку.

Як зазначалося вище, у відділі існує ситуація безвідповідальності та недовіри між керуючими особами – керівником автотранспортного відділу, директору з транспорту та директору транспортної логістики – у зв'язку з відсутністю розподілу функціональних обов'язків, субординації та взаємодії між ними. Дана ситуація призводить до необхідності узгодження та підписання первинних документів (до їх відображення в системі бухгалтерського обліку) у всіх вищезазначених осіб, що значно гальмує діяльність відділу та призводить до неефективної його діяльності. Для вирішення даної проблеми побудовано існуючі маршрути руху первинних документів, визначено на них проблемні ділянки та запропоновано шляхи поліпшення ситуації (рис. 3.17).



**Рис. 3.17.** Існуючий маршрут руху акту виконаних робіт в автотранспортному відділі ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат”

Як видно з рис. 3.17, найбільш ускладненим етапом обробки акту виконаних робіт є момент введення його в систему бухгалтерського обліку, так як до цього необхідно проставити 3 дозвільних підписи, що призводить до несвоєчасного введення даних про здійснені господарські операції в систему бухгалтерського обліку. Щодо кожного окремого документу здійснюється велика кількість контрольних дій, виходить що здійснення операції погоджує та контролює внутрішній аудитор, після нього контроль здійснюють директор з транспорту, директор транспортної логістики, генеральний директор, після чого правильність операції в системі бухгалтерського обліку перевіряє відділ управлінського обліку, який в подальшому перевіряє бухгалтерська служба. Дана ситуація існує й по іншим видам документів. На рис. 3.18 зображено дії, яких можна уникнути і які ніяк не вплинуть на якість діяльності відділу.



**Рис. 3.18.** Запропонована оптимізація маршруту руху акту виконаних робіт в автотранспортному відділі ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат”

Обґрунтування наведених на рис. 3.18 дій є наступним: 1) підпис внутрішнього аудитора втрачає сенс, якщо роботи вже виконані, головний механік повинен узгоджувати ремонт автомобілів з внутрішнім аудитором до його виконання; 2) якщо документ підписаний внутрішнім аудитором, втрачають сенс підписи керівника і директорів відділу та підприємства, вони є ознайомчого характеру, адже контроль щодо здійсненої операції вже реалізований внутрішнім аудитором. Запропоновані дії забезпеченість своєчасне введення даних про господарську операцію в систему бухгалтерського обліку, так як не потрібно витратити час, шукати керівника та директорів відділу та підприємства.

Маршрути та графіки документообігу повинні бути розроблені, затверджені керівником підприємства, а також доведені до відповідальних осіб. В результаті можна вимагати правильного виконання правил підприємства, відбувається чіткий розподіл відповідальності між працівниками.

Ефект наведених пропозицій можна побачити в табл. 3.10.

**Таблиця 3.10.** Звіт про своєчасність введення даних в систему бухгалтерського обліку в автотранспортному відділі до пропозицій та після їх запровадження

<i>Номер первинного документу</i>	<i>Назва документу</i>	<i>Дата виписки первинного документу</i>	<i>Дата введення первинного документу в КСБО до пропозицій</i>	<i>Дата введення первинного документу в КСБО після пропозицій</i>	<i>Відхилення, дні (ст. 4-3)</i>	<i>Відхилення, дні (ст. 5-3)</i>
Ж-1023	Прибуткова накладна	14.12.13	15.12.13	14.12.13	1	0
Ж-1025	Прибуткова накладна	14.12.13	14.12.13	14.12.13	0	0
Ж-1056	Прибуткова накладна	14.12.13	16.12.13	14.12.13	2	0
20345	Акт на списання	14.12.13	17.12.13	14.12.13	3	0
20346	Акт на списання	14.12.13	17.12.13	14.12.13	3	0
20347	Акт на списання	14.12.13	17.12.13	14.12.13	3	0
20586	Акт на списання	14.12.13	17.12.13	14.12.13	3	0
20587	Акт на списання	14.12.13	17.12.13	14.12.13	3	0
127563	Акт на внутрішнє переміщення	14.12.13	14.12.13	14.12.13	0	0
127564	Акт на	14.12.13	14.12.13	14.12.13	0	0

	внутрішнє переміщення					
127565	Акт на внутрішнє переміщення	14.12.13	15.12.13	14.12.13	1	0
127567	Акт на внутрішнє переміщення	14.12.13	15.12.13	14.12.13	1	1
У-354	Акт виконаних робіт	14.12.13	17.12.13	15.12.13	3	1
У-358	Акт виконаних робіт	14.12.13	17.12.13	15.12.13	3	0
У-359	Акт виконаних робіт	14.12.13	17.12.13	14.12.13	3	0
У-360	Акт виконаних робіт	14.12.13	17.12.13	14.12.13	3	0
<i>Середнє лінійне відхилення, %</i>					<b>2,0</b>	<b>0,125</b>

Як видно з табл. 3.10, запропоновані дії щодо оптимізації маршруту руху документів, зокрема, в частині зменшення надлишкового контролю, дозволили скоротити майже удвічі час на обробку первинних документів в паперовому вигляді та своєчасно вводити дані про здійснені господарські операції в систему бухгалтерського обліку. Своєчасна інформація про господарську діяльність підприємства дозволяє формувати актуальні та правильні аналітичні та управлінські звіти для прийняття ефективних управлінських рішень.

Якщо ж на підприємстві більшість операцій та документів ведуться вручну, керівництво повинно прийняти рішення щодо комп'ютеризації як одного з методів оптимізації документообігу на підприємстві. Якщо підприємство має невеликі обсяги діяльності, в процесі комп'ютеризації йому доцільно використати хмарні технології для економії коштів на придбання програмних продуктів та дорогого комп'ютерного забезпечення.

Для визначення ділянок в процесі документування, що потребують автоматизації, перш за все необхідно побудувати схему БПБД, що існує на підприємстві із зазначенням дій учасників даного бізнес-процесу щодо обробки документів. Після цього керівник БПБД самостійно аналізує, яким чином зменшити час на обробку бухгалтерських документів шляхом комп'ютеризації.

Враховуючи проведені дослідження шляхів оптимізації БПБД, можна виділити принципи удосконалення та оптимізації БПБД (табл. 3.11).

**Таблиця 3.11.** Принципи удосконалення та оптимізації БПБД

<i>№ з/п</i>	<i>Принцип</i>	<i>Обґрунтування принципу</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Кількість учасників БПБД повинна бути мінімальною	Бізнес-процес буде більш ефективним, якщо його організувати з залученням мінімальної кількості учасників, що його обслуговують, адже за великої кількості учасників, особливо тих, що займають керівні посади, кожна проблемна ситуація, що виникне на підприємстві, буде вирішуватися довше через різні точки зору; чим менше учасників БПБД, тим більш єдиною та достовірною є інформація, відсутня інформаційна асиметрія між різними учасниками БПБД
2	Циклічність БПБД	Бізнес-процес необхідно будувати таким чином, щоб етапи його впровадження та перебудови постійно повторювалися, щоб БПБД постійно удосконалювався
3	Правильний контроль БПБД	Внутрішній контроль на підприємстві, зокрема, в БПБД, не повинен бути надмірним, але й недостатнім; учасники БПБД не повинні бути перевантажені діями щодо узгодження, підписання одного документу великою кількістю контролюючих одиниць
4	Реінжиніринг БПБД	Якщо бізнес-процес є неефективним необхідно його перебудувати, не дивлячись на вже існуючу організацію бізнес-процесу на підприємстві
	Мінімальна участь керівників в БПБД	Керівник бізнес-процесу не повинен приймати безпосередню участь в бізнес-процесі, керівник спочатку намагається детально розібратися в тій чи іншій ситуації, а потім вже приймає рішення, це призводить до сповільнення виконання функцій учасників БПБД
5	Чітке закріплення функцій за учасниками БПБД	Кожен учасник БПБД повинен чітко знати, що він повинен виконувати, це дозволяє не відволікатися на інші ділянки та функції, закріплені за іншими учасниками БПБД, та своєчасно і без помилок виконувати свою роботу
6	Виявлення причинно-наслідкових зв'язків в БПБД	Аналіз БПБД дозволяє з'ясувати, чи бізнес-процес є ефективним, які його ділянки є проблемними, проте, для покращення аналітичних показників необхідно з'ясувати причини, які призвели до їх погіршення

Виконання наведених в табл. 3.11 принципів в ході реалізації на будь-якому підприємстві БПБД забезпечить безперервне удосконалення процесу, учасники його не будуть перевантажені контролем з боку керівника БПБД, в свою чергу керівник БПБД матиме змогу чітко контролювати його перебіг.

В результаті дослідження заключного етапу аналізу ефективності БПБД – оптимізації, можна зробити наступні висновки:

1. Оптимізація є методом управління господарською діяльністю підприємства, проте бухгалтерський облік є одним з інструментів її реалізації. Зокрема, в роботі обґрунтовано взаємозв'язок “бухгалтерський



облік – управління”. Визначено, що бухгалтерський облік як інструмент оптимізації БПБД полягає у використанні організаційної складової бухгалтерського обліку, за допомогою якої можна контролювати та управляти трудовими, фінансовими, матеріальними та нематеріальними ресурсами підприємства шляхом розробки ряду організаційно-розпорядчих документів з документообігу, посадових інструкцій, наказів тощо.

2. В результаті аналізу форм організації бухгалтерського обліку, визначено наступні основні з них, за допомогою яких можна мінімізувати витрати підприємства: комп’ютеризація процесу документування, аутсорсинг процесу документування, використання хмарних технологій. Визначено, що для кожного підприємства необхідно застосовувати індивідуальний підхід при виборі тієї або іншої форми організації бухгалтерського обліку, зокрема, послуги з аутсорсингу для забезпечення БПБД є ефективними для невеликих підприємств, які не мають розгалуженої функціональної структури; хмарні технології є надзвичайно ефективними для старт-апів, так як дозволяють зекономити кошти на придбанні дорогого комп’ютерного обладнання та програмного забезпечення, та вкласти їх у розвиток бізнесу; “хмари”, зокрема, приватні, дуже зручно використовувати на середніх та великих підприємствах, так як вони дають змогу працювати по віддаленому доступу в будь-який час з будь-якого пристрою та виключають можливість несанкціонованого доступу до інформації підприємства.

3. Розробка наказів по підприємству про порядок документування тих чи інших операцій, прописання в посадових інструкціях положень щодо обов’язків посадової особи в частині часу обробки документів та ознайомлення її з чітко розробленими на підприємстві графіками документообігу або ж маршрутами руху бухгалтерських документів, дозволяє уникнути безвідповідальності або ж дублювання відповідальності (що по суті також є явищем відсутності відповідальності на підприємстві) щодо якості та часу обробки бухгалтерських документів.

4. Аналіз маршрутів руху бухгалтерських документів або ж графіків документообігу дозволяє виявити дублювання функцій учасників БПБД, виявити та усунути надлишковий контроль з боку осіб, що займають керівні посади, тим самим зменшуючи час на обробку бухгалтерських документів, та зближуючи момент здійснення ФГЖ та момент введення його в систему бухгалтерського обліку, що дозволить здійснювати аналіз господарської діяльності підприємства в режимі реального часу.

## **ВИСНОВКИ**

У монографії здійснено теоретичне узагальнення та запропоноване нове вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці рекомендацій з удосконалення організаційно-методичного забезпечення питань процесу документування із використанням концепції процесного управління. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають в наступному:

1. Неузгодженість термінологічного апарату бухгалтерського обліку, зокрема, в частині документування, призводить до неправильного розуміння ключових понять та, в свою чергу, до неправильної побудови процесу документування на підприємстві. Аналіз і узагальнення теоретико-методичних питань бухгалтерського документування показали, що ряд дослідників і науковців по-різному трактують базові поняття, пов'язані із процесами документування на підприємстві. В монографії уточнено трактування понять “господарська операція”, “факт господарського життя”, “наслідок факту господарського життя”, “первинний документ”, “документування”, “документація”, “документообіг”, “документооборот”, що дозволяє уникнути проблеми неконвенційності термінології та сприяє подальшому розвитку процесу бухгалтерського наукового пізнання.

2. Багатофункціональність бухгалтерських документів, розуміння їх з позицій різних наук, зокрема, як засіб закріплення, збереження та передачі певної інформації в документології, як юридичний доказ здійснення певної події/факту з точки зору права та як засіб реєстрації даних про здійснені факти господарського життя з позиції бухгалтерського обліку, призводить до змішування різних класифікацій та окремих їх фасетів та в результаті – до плутанини, незрозумілості та втрати цільового призначення таких класифікацій. Уточнено класифікацію документів бухгалтерського обліку, зокрема, доповнено фасетами: за юридичною силою; первинні документи, що мають подвійну природу. Удосконалення класифікації документів бухгалтерського обліку та відокремлення окремих фасетів та видів документів, запозичених з інших наук, дозволяє розуміти необхідність та сутність кожного окремого документу саме для цілей бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, дозволяє визначати роль документу та логіку його обробки в ході організації документообігу.

3. На різних етапах історичного розвитку бухгалтерського обліку бухгалтерські документи відігравали відповідну роль, їх функції залишалися практично незмінними, проте змінювати своє домінуюче значення. Так, наскрізною у всі часи є доказова функція первинних документів, адже останні є підставою для здійснення облікових записів і виступають доказами у суді; інші функції первинних документів, зокрема,

аналітична, контрольна, інформаційна, організаційна виходили на перший план залежно від зовнішніх умов економіки країни. На сьогодні превалюючою функцією облікових документів є інформаційна, так як в умовах ринкової економіки власники підприємств прагнуть мати завжди актуальну та аналітичну інформацію про господарську діяльність підприємства з метою здійснення ефективного управління ним. З метою формування якісного інформаційного забезпечення управління господарською діяльністю підприємства в монографії представлено порядок формування інформації на основі даних первинних документів бухгалтерського обліку із застосуванням інформаційної теорії. Обґрунтовано доцільність використання інформаційних фільтрів (синтаксичний, семантичний, прагматичний), що дозволяє обґрунтувати механізм перетворення даних масиву первинних документів в інформацію, придатну для прийняття ефективних управлінських рішень.

4. Застосування системного підходу для дослідження бухгалтерського обліку не дозволяє повною мірою сформулювати організаційні засади бухгалтерського документування. Розповсюдження та широке застосування концепцій процесного управління доводить необхідність застосування процесного підходу до вивчення бухгалтерського обліку та його складових, оскільки в процесному підході увага зосереджується не лише на елементах системи, а на зв'язках між ними та в середині них, процесі переходу одного стану елемента системи в інший. В монографії обґрунтовано можливості застосування процесного підходу до розуміння бухгалтерського обліку, зокрема, визначення останнього як сукупності взаємопов'язаних і взаємозалежних бізнес-процесів щодо спостереження, вимірювання, групування та систематизації даних про господарський стан суб'єкта господарювання, що дає можливість застосування процесного підходу до окремих його складових, зокрема, процесу документування.

5. Використовуючи сучасні концепції процесного управління, зокрема в результаті визначення критеріїв виділення бізнес-процесів на підприємстві та адаптації їх до процесу документування, систематизації класифікацій бізнес-процесів та визначення в них місця документування визначено документування як бізнес-процес системи бухгалтерського обліку. Розуміння документування як окремого бізнес-процесу підприємства дозволяє вивчати процес переходу елементів документування з одного стану в інший, знаходити найбільш оптимальні та правильні шляхи цього переходу.

5. Застосування процесного підходу до організації документування в системі бухгалтерського обліку передбачає побудову життєвого циклу управління досліджуваним бізнес-процесом, який, в свою чергу, складається з планування (проектування та моделювання), виконання (впровадження, документування, розгортання, виконання), перевірка (моніторинг, оцінка) та вплив (аналіз та оптимізація). В межах етапу планування удосконалено методичний підхід обліково-організаційного

забезпечення проектування та моделювання БПБД, в основі якого покладено розроблену модель БПБД (базується на трьох основних складових: множина учасників в процесі документообігу; множина дій, що здійснюються учасниками документообігу; множина станів документів), що дозволяє побудувати БПБД на підприємстві та створює передумови для управління ним.

6. На сьогодні в науковій літературі недостатньо висвітлені питання щодо організації документообігу в системі бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій, що призвело до ситуації, коли в практичній діяльності все більш розповсюдженим стає розробка окремих модулів для ефективної організації документування в бухгалтерських програмних продуктах, що не має відповідного наукового обґрунтування. Це призводить до відсутності дієвого організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського документування, що може бути безперешкодно впроваджено в практичну діяльність підприємств. З метою удосконалення обліково-аналітичного забезпечення реалізації БПБД розроблено приклади алгоритмів та карт маршрутів бухгалтерських документів, що дозволяє системно реалізувати БПБД на підприємстві з чітко розподіленими функціями та обов'язками між його учасниками.

7. Існування наукових дискусій з приводу оперативності відображення ФГЖ в обліковій системі та можливості ведення обліку в режимі реального часу зумовлює необхідність дослідження питань якості організації процесу документування. В монографії представлено порядок здійснення його аналізу в частині оцінки ефективності його реалізації, що передбачає: 1) розрахунок показників вартості та технічних показників, абсолютних (показники використання робочого часу учасниками БПБД; показники своєчасності введення даних з первинних документів в систему бухгалтерського обліку) та відносних показників ефективності БПБД (порівняння плану та факту показників вартості та технічних показників; питома вага вартості окремих ресурсів, що забезпечують БПБД, в досліджуваному бізнес-процесі); 2) розробку графіків використання робочого часу щодо обробки документів бухгалтерського обліку; 3) розробку форми OLAP-аналізу для системного бачення ситуації щодо використання часу на обробку бухгалтерських документів керівництвом підприємства.

8. Зважаючи на стрімкий розвиток інформаційно-комп'ютерних технологій та бажання керівництва підприємств зменшити негативний вплив людського фактору на перебіг господарських процесів доцільним є посилення контролю, що зумовлює необхідність розробки додаткових аналітичних процедур. В монографії представлено тривимірну модель документування ФГЖ і їх наслідків та їх відображення в системі бухгалтерського обліку, що дозволяє розрахувати середнє лінійне відхилення між вищезазначеними моментами, що, в свою чергу, дозволяє підвищити ефективність контролю за своєчасністю введення даних

первинних документів в облікову систему.

9. Виникнення і широке впровадження в облікову практику нових форм та методів організації бухгалтерського обліку (бенчмаркінг, реінжиніринг, аутсорсинг, “хмарні” технології та ін.) зумовлює необхідність покращання організації процесу документування. З метою вирішення цієї проблеми в монографії визначено шляхи удосконалення організаційних положень щодо оптимізації та контролю виконання БПБД на підприємстві. Зокрема, розглянуто організацію бухгалтерського обліку як інструмент оптимізації БПБД. Виділено напрями контролю за ресурсами підприємства шляхом розробки відповідних посадових інструкцій, наказів, організаційно-розпорядчих документів із зазначенням в них часу на обробку документів, графіків документообігу, маршрутів руху бухгалтерських документів, що дозволяє уникнути безвідповідальності чи дублювання відповідальності в частині якості та своєчасності обробки бухгалтерських документів.

**Таблиця А. 1. Визначення поняття “документ” у різних літературних джерелах**

<i>№ з/п</i>	<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1.	Е.Р. Россинская	Письмове свідоцтво, доказ певної дії. Первинний документ – бухгалтерський документ, складений в момент здійснення господарської операції, що підтверджує факт її здійснення, який розкриває її зміст та юридично закріплює факт її здійснення. Бухгалтерський документ повинен містити достовірні дані [170,с. 69].
2.	А.А. Малишко	Письмове свідоцтво законності і реальності здійсненої господарської операції. У той самий час документи є доказами здійснення економічних злочинів, а в ряді випадків – злочинів загальнокримінальної спрямованості [107, с. 20]
3.	Л.В. Попова	Доказ, свідчення. У судово-бухгалтерській експертизі мають значення письмові докази. За формою документ є письмовим актом, в якому знаходять відображення певні юридичні факти. За змістом – це результат визначеної вольової діяльності особи, що його склала, за виключенням доказів, які за формою не передбачають підписів юридичних і фізичних осіб. Таким чином, 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 [132,с. 59] 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 [132,с. 59]
4.	Ж.А. Кеворкова	1) матеріальний носій інформації, призначений для її обробки і передачі у часі та просторі. Відомості, що містяться в документі, повинні бути зручними для обробки та мати відповідно до чинного законодавства правове значення; 2) письмове свідоцтво (доказ) здійснення факту господарської діяльності або права на його здійснення [72,с. 21]
5.	С.Г. Чаадаев	Письмовий доказ, свідчення здійснення господарської операції, її законності та господарської доцільності, є об’єктом аналізу при документальній ревізії, аудиторській перевірці та судово-бухгалтерській експертизі [137,с. 91]

1	2	3
6.	Н.А. Леонтьев	Документи представляють собою письмові свідчення на право здійснення господарських операцій та письмові докази дійсного здійснення цих операцій [96, с. 207]
7.	Е.С. Дубоносов	Письмове свідчення законності і реальності здійсненої господарської операції. У той самий час документи є доказами здійснення економічних злочинів, а у ряді випадків – злочинів загальнокримінальної спрямованості [52, с. 75]
8.	И.Г. Балибардина	Зафіксована на матеріальному носії інформація з реквізитами, які дозволяють її ідентифікувати [8, с. 16]
9.	Е.Р. Россинская	Письмове свідчення, доказ певної дії [170, с. 69]
10.	В.И. Подольский	Результат документування, тобто зафіксована на матеріальному носії інформація з реквізитами, які дозволяють її ідентифікувати [129, с. 17]
11.	Т. Naumiuk	Слід дії або операції, здійснений, наприклад, на письмі або ж у формі іншого носія інформації, який засвідчує її характеристику (опис), в розрізі даних про предмет операції, її розміри (кількість, вартість і т.п.), сторін, які приймають участь, дат, термінів, а також ознак, що свідчать про достовірність, і між іншим опису особи, яка видала документ, її підпису, ознак (підписах) здійсненого контролю та затвердження, печатки і т.п. [206, с. 148]
12.	Н.В. Дембинский	Документи представляють собою спеціальні бланки, виготовлені типографічним способом, в яких реєструються ознаки (що називаються реквізитами), які характеризують сутність господарських операцій [50, с. 41]
13.	Г.И. Моисеенко	Є письмовим розпорядженням на здійснення господарської операції або письмовим підтвердженням здійснення цих операцій [111]
14.	Ф.А. Михеев	Письмові свідчення, складені за встановленою формою, які є основою для здійснення операцій та засвідчують факти їх виконання [108, с. 104]
15.	М.А. Снитко	Письмове свідчення про факт здійснення господарської операції та об'єм тих засобів, стан яких змінився при її здійсненні [160, с. 146]

**Таблиця А 2. Визначення поняття “первинний документ” у різних літературних джерелах**

<i>№ з/п</i>	<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1.	М.Т.Білуха	Письмова фіксація достовірності виконання господарської операції, складений у момент її здійснення, який має обов’язкові реквізити, встановлені нормативними актами, що надають йому юридичної сили; підписаний особами, які дали дозвіл на її виконання, та безпосередніми виконавцями [16, с. 108]
2.	Е.И. Глейх	Документи, які оформлюють ті чи інші господарські операції в момент їх здійснення та які служать основним джерелом облікових записів [40, с. 134].
3.	И.В. Сауткин	Письмові акти, які фіксують здійснені господарські операції відповідно до вимог нормативних актів. За допомогою первинного документу вперше реєструється господарська операція. Ці документи складають основу первинного обліку [154, с. 21]
4.	В.Я. Савченко	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... [152, с. 104]
5.	И.А. Каштанова	Єдиним підґрунтям для відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку є первинні облікові документи – письмові акти, які фіксують здійснені господарські операції відповідно до вимог законодавства [71, с. 25].
6.	В.М. Власова	Первинний бухгалтерський документ – письмове свідоцтво про здійснення господарської операції, що має юридичну силу і не потребує подальших роз’яснень і деталізації [33]
7.	Ю.Б. Агеєва, А.Б. Агеєва	Первинні облікові документи – виправдовувальні документи, якими оформлюються усі господарські операції, які здійснюються організацією. На основі первинних документів здійснюється бухгалтерський облік [2, с. 103]
8.	Ю.Б. Агеєва, А.Б. Агеєва	Документи первинного оформлення – документи, які складаються у момент здійснення фактів господарського життя (наприклад, товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури та ін.) [2, с. 54]
9.	А.Н. Азрилиян	Первинний документ – документ, який служить підставою для відображення записів в облікових регістрах, належно оформлений [18, с. 97]



1	2	3
10.	Бухгалтерський словарь	Первинні документи – бухгалтерські документи, які складаються в момент здійснення господарських операцій та є першим свідченням їх здійснення. Складання первинних документів є початком реєстрації господарських операцій [28, с. 125]
11.	А.Г. Завгородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин	Первинний документ – документ, що містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Складання первинного документу є початком облікової реєстрації господарських операцій [64, с. 182]
12.	С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій	Первинний документ – документ, який складається в період проведення господарської операції і підтверджує факт її здійснення [112, с. 71]
13.	М.В. Птух, Б.С. Ястремский	Єдиний первинний обліковий документ – документ, в якому відображаються дані, необхідні одночасно для деяких видів обліку [169, с. 124]
14.	И.В. Сауткин	Первинні облікові документи – письмові акти, які фіксують здійснені господарські операції відповідно до вимог нормативних актів. За допомогою первинного документу вперше реєструється господарська операція. Ці документи складають основу первинного обліку [154, с. 21]
15.	Е.Р. Россинской, Н.Д. Єриашвили	Первинний документ – бухгалтерський документ, складений в момент здійснення господарської операції, що підтверджує факт її здійснення, який розкриває її зміст та юридично закріплює факт її здійснення. Бухгалтерський документ повинен містити достовірні дані [170, с. 69]

**Таблиця А 3. Визначення поняття “бухгалтерський (обліковий) документ”  
у різних літературних джерелах**

<i>№ з/п</i>	<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1.	Е.Р. Россинской, Н.Д. Єриашвили	Письмове свідоцтво, доказ певної дії. Первинний документ – бухгалтерський документ, складений в момент здійснення господарської операції, що підтверджує факт її здійснення, який розкриває її зміст та юридично закріплює факт її здійснення. Бухгалтерський документ повинен містити достовірні дані [170,с. 69].
2.	В.Г. Макаров	Відповідно, бухгалтерський документ є письмовим свідоцтвом дійсного здійснення господарської операції, а також права на її здійснення [101,с. 183]
3.	Д.В. Смирнов	Бухгалтерським документом називається первинний запис господарської операції, підтверджена підписами осіб, які приймають участь у її здійсненні[159,с. 20]
4.	В.В. Бородина	В бухгалтерському обліку документи є письмовим розпорядженням на здійснення господарських операцій або письмове підтвердження дійсного здійснення цих операцій [22 с. 3]
5.	В.Г. Макаров	Бухгалтерський документ є письмовим свідоцтвом дійсного здійснення господарської операції [101, с. 156]
6.	М.В. Птух, Б.С. Ястремський	Обліковий документ – письмове свідоцтво про господарські операції, служить засобом її здійснення та підставою для її облікової реєстрації; складається за встановленою формою, підписується посадовими особами [169, с. 124]
7.	Ф.Ф. Бугинець	Бухгалтерський документ – письмове свідоцтво (доказ) факту здійснення господарської операції або права на її здійснення [27, с. 55]
8.	А.Г. Завгородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин	Бухгалтерський документ – письмове підтвердження про здійснення господарської операції, інформація щодо якої підлягає відображенню на бухгалтерських рахунках [64, с. 181]
9.	А.Н. Ефимов	Обліковий документ – письмове розпорядження про здійснення господарської операції або письмове підтвердження її виконання; є єдиною підставою бухгалтерських записів [198, с. 434]
10.	И.В. Сауткин	Бухгалтерські документи – це письмові свідоцтва, які підтверджують право на здійснення господарських операцій або самі факти на їх здійснення [154, с. 20]
11.	В.С. Левин	Під бухгалтерським документом розуміють належним чином складений та оформлений діловий папір, який письмово підтверджує право здійснення або дійсне виконання господарської операції, містить її ознаки та показники, які підлягають відображенню в обліку [91, с. 6]
12.	Т.П. Сокольчик	Бухгалтерським документом називається письмове підтвердження здійсненої господарської операції або дозвіл на її здійснення [167, с. 46]

1	2	3
13.	Т.Naumiuk	Бухгалтерським документом є кожний документ, підтверджуючий виникнення, перебіг або результат доручених, або вже виконаних господарських операцій, а також який завіряє стан здійснення облікових записів, які не виражають безпосередньо господарські операції [206, с. 148]
14.	П.П. Нимчинов	Це письмове свідоцтво певної форми і змісту про факт здійснення господарської операції [117, с. 112]

**Таблиця А 4. Визначення поняття “документооборот (документообіг)” у різних літературних джерелах**

<i>№ з/п</i>	<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1.	Т.П. Сокольчик	Рух документів з моменту їх складання або отримання та отримання від інших підприємств до моменту передачі в архів називають документообігом [167]
2.	М.В. Кужельний,	Рух бухгалтерських документів від моменту їх складання або одержання від інших підприємств до передачі в архів [82]
3.	Н.А. Леонтьев	Порядок та строки руху документів з моменту складання кожного з них до завершальної стадії обробки – реєстрації та здачі їх на зберігання (“в справу” або в архів) [96,С. 208]
4.	І.І. Ємець	Рух документів від моменту їх складання до бухгалтерського опрацювання і здачі в архів[60, с. 5]
5.	Т.Ю. Касьянова, Е.А. Котко, Е.Б. Топольская	Рух первинних документів в бухгалтерському обліку (створення, отримання їх від інших підприємств та установ, прийняття до обліку, обробка, передача в архів)[51, с. 53]
6.	В.В. Бородина	Документооборотом називається шлях руху документів через усі стадії їх обробки, починаючи з моменту виписки і закінчуючи здачею їх на зберігання в архів [22,с. 13]
7.	Г.В. Беспяньска	Документообіг – це рух документів від моменту створення до завершення виконання чи надіслання [10,с. 41]
8.	О. Олійник	Комплекс робіт із документами, утвореними чи отриманими установами: прийняття, розподіл, реєстрації, контроль за виконанням, формування справ, зберігання й використання документації, рух документаційної інформації між інстанціями [120, с. 11]

**Таблиця А 5. Визначення поняття “документація” у різних літературних джерелах**

<i>№ з/п</i>	<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1.	М.Т. Білуха	Основними носіями економічної інформації про діяльність підприємства є документація – первинна, накопичувальна, планова, звітна, довідково-інформаційна [16, с. 114].
2.	В.С. Левін	Сукупність документів, які складаються на всі господарські операції, всі види засобів підприємства та їх джерел. Відображаючи та контролюючи всі об’єкти бухгалтерського обліку, забезпечуючи їх суцільну та безперервну фіксацію, документація є основою побудови всієї системи бухгалтерії. Без підтвердження документом не може бути здійснений жоден бухгалтерський запис [91, с. 6].
3.	М.Ф. Огійчук	Сукупність бухгалтерських документів, що складаються на всі господарські операції, називаються документацією, яка є важливим елементом методу бухгалтерського обліку і ґрунтується на певних принципах бухгалтерського обліку [118, с. 289]
4.	Л.И. Бочкова	Найважливіше джерело отримання інформації про господарську діяльність підприємства, засіб контролю за роботою окремих матеріально-відповідальних осіб та підприємством в цілому. Документація є одним з елементів методу бухгалтерського обліку [23, с. 17]
5.	Л.В. Попова	Спосіб суцільного, безперервного спостереження за господарськими фактами та їх реєстрації у спеціальних носіях інформації отримав в бухгалтерському обліку назву методу документації [132, с. 44]
6.	Н.А. Леонтьев	Оформлення господарських операцій документами, або документація операцій, є засобом спостереження за господарською діяльністю підприємства, формою первинного обліку господарських операцій [96, с. 207]

**Таблиця А 6. Визначення поняття “документування” у різних літературних джерелах**

<i>№ з/п</i>	<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1.	А.А. Малишко	Спосіб суцільного та безперервного відображення на матеріальних носіях інформації господарських операцій в цілях контролю за ними та ведення поточного бухгалтерського обліку [102,с. 20]
2.	С.Г. Чаадаєв	Один з елементів методу бухгалтерського обліку, який представляє собою початкову стадію системного сприйняття та реєстрації окремих операцій, які характеризують господарські процеси та явища, що відбуваються на підприємствах [137,с. 90]
3.	Е.С. Дубоносов	Спосіб суцільного та безперервного відображення на матеріальних носіях інформації господарських операцій в цілях контролю за ними та ведення поточного бухгалтерського обліку [52, с. 75]
4.	О. Олійник	Сукупність процесів для утворення усіх видів документації, що відображають діяльність установи, організації, підприємства. Документування включає усі операції з підготовки, складання, узгодження, оформлення й виготовлення документа [120,с. 11]
5.	І.Г. Балібардіна	Запис (фіксація) інформації на різних носіях за встановленими правилами [8, с. 17]

**Таблиця А 7. Визначення поняття “первинний облік” в різних літературних джерелах**

<i>№ з/п</i>	<i>Джерело</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1.	Ю.Б. Агєєва, А.Б. Агєєва	Первинний облік – єдиний, який повторюється у часі, організований процес збору, вимірювання, реєстрації, накопичення та зберігання інформації, а в умовах автоматизованих систем управління – також її передачі та первинної обробки [2,с. 131]
2.	І.М. Бабин	Первинний облік являє собою єдину періодичну організовану систему збору, виміру, реєстрації, накопичення інформації та відображення її у відповідних формах документів. Вважаємо, що первинний облік повинен виконувати не лише функції сприйняття, вимірювання, реєстрації окремих господарських операцій і процесів, але й функції накопичення та групування інформації, а також, що особливо важливо, аналітичні та контрольні функції, які полягають у виявленні та аналізі відхилень у момент їх виникнення [7, с. 289]
3.	“Бухгалтерский словарь”	Первинний облік – первинна стадія облікового процесу, на якій здійснюються вимірювання даних господарських операцій та реєстрація їх у документах. Первинний облік є основою синтетичного та аналітичного обліку [28, с. 125]
4.	А.Н. Ефимов <sup>1</sup>	Первинний облік – початкова стадія спостереження і контролю за господарською діяльністю підприємств за допомогою первинних та зведених документів та записів в реєстри оперативного обліку[198, с. 343]
5.	В.И. Подольський , Н.С. Макарова	Первинний облік є повноцінною складовою бухгалтерського та управлінського обліку і його необхідно виділити в самостійну, що вимагає дослідження, систему зі своєю структурою, цілями, завданнями, а також внутрішніми та зовнішніми зв'язками [129, с. 47]
6.	А.М. Прохоров	Первинний облік – первинна реєстрація фактів, подій, процесів, заповнення формулярів спостереження та ін. документів у статистичному, бухгалтерському та оперативному обліку[161, с. 984]
7.	Л. Городянська	Первинний облік представляє собою систему збору, виміру, реєстрації, накопичення, зберігання інформації, а також передачі її для подальшої обробки. Інформація первинного обліку забезпечує зворотний зв'язок в УІС, а значить, і для управлінського, і фінансового обліку, а також для всіх інших підсистем, що використовують первинну інформацію при підготовці та прийнятті управлінських рішень. У зв'язку з цим при створенні УІС на великому підприємстві первинний облік слід також виділити в окрему підсистему [47, с. 17-22]

<sup>1</sup>Прізвища та ініціали зазначені мовою оригіналу.

1	2	3
8.	І.І. Ємець	Первинний облік становить систему документальної реєстрації даних про стан і рух господарських операцій. Від нього залежить якість всієї наступної інформації на кінцевій стадії облікового процесу [60, с. 4]
9.	І.О. Лукашова	Першим етапом облікового процесу є первинний облік. Його зміст становлять: первинне спостереження, тобто сприйняття господарського факту (явища або процесу), вимірювання у натуральному та вартісному виразах, фіксація в носіях облікової інформації – документах [98]
10.	А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко, В.П. Завгородній	первинне спостереження, тобто сприйняття господарського факту (явища або процесу), вимірювання у натуральному та вартісному вираженні, фіксація у носіях облікової інформації – документах, причому з передачею інформації в банк даних [122, с. 27]



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
1.	Залежно від змісту господарських операцій	Грошові	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. Леонт'єв (1956 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.);
		Матеріальні	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. Леонт'єв (1956 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.);
		Розрахункові	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. Леонт'єв (1956 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.);
		Банківські	М.В. Кужельний (2001 р.); Н.А. Леонт'єв (1956 р.);
		бухгалтерського оформлення	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		планові	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		нормативні	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		адміністративно-управлінські	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		Касові	А.М. Галаган (1939 р.);
меморіальні	А.М. Галаган (1939 р.);		
2.	За місцем складання	Внутрішні	М.Т. Білуха (2004 р.), І.В. Сауткін (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. Малишко (2008 р.); Л.В. Попова (2003 р.); С.Г. Чаадаєв (2001 р.); Н.А. Леонт'єв (1956 р.); Р.Я. Вейцман (1926 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.); П.П. Німчинов (1977); А. Бикова (1962 р.); А.М. Галаган (1939 р.);
		Зовнішні	М.Т. Білуха (2004 р.), І.В. Сауткін (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. Малишко (2008 р.); Л.В. Попова (2003 р.); С.Г. Чаадаєв (2001 р.); Н.А. Леонт'єв (1956 р.); Р.Я. Вейцман (1926 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.); П.П. Німчинов (1977); А. Бикова (1962 р.); А.М. Галаган (1939 р.);

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. Бушан (2004 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); А.А. Малишко (2008 р.); А.М. Ромашов (1981 р.); Л.В. Попова (2003 р.); Ж.А. Кеворкова (2007 р.); Н.А. Леонт'єв (1956 р.); Р.Я. Вейцман (1926 р.); В.Г. Макаров (1975 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.); Е.И. Глейх (1954 р.); П.П. Німчинов (1977); В. Макаров, М. Белоусов (1955 р.); Бикова 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.И. Бочкова (2007 р.); А.А. Малишко (2008 р.); А.М. Ромашов (1981 р.); Л.В. Попова (2003 р.); Ж.А. Кеворкова (2007 р.); Н.А. Леонт'єв (1956 р.); Р.Я. Вейцман (1926 р.); В.Г. Макаров (1975 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.); Е.И. Глейх (1954 р.); П.П. Німчинов (1977); В. Макаров, М. Белоусов (1955 р.); А. Бикова (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. Бушан (2004 р.); Ж.А. Кеворкова (2007 р.); Р.Я. Вейцман (1926 р.); П.П. Німчинов (1977); А. Бикова (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. Бушан (2004 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); А.А. Малишко (2008 р.); Л.В. Попова (2003 р.); Ж.А. Кеворкова (2007 р.); Н.А. Леонт'єв (1956 р.); В.Г. Макаров (1975 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.); В. Макаров, М. Белоусов (1955 р.); А. Бикова (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. Бушан (2004 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); А.А. Малишко (2008 р.); Ж.А. Кеворкова (2007 р.); Н.А. Леонт'єв (1956 р.); В.Г. Макаров (1975 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.); П.П. Німчинов (1977); В. Макаров, М. Белоусов (1955 р.); А. Бикова (1962 р.); Н.В. Дембінський (1957 р.); В.Г. Макаров (1953 р.);
		Звітні	А.М. Галаган (1939 р.);

1	2	3	4
3.	За юридичною силою	дійсні	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		недійсні	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
4.	За ступенем доказів	письмові	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		речові	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
	За органами (особами), які створюють документи	видані в межах компетенції	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		видані понад повноваження	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
5.	За стабільністю реквізитів передбачається поділ документів за змістом інформації	з постійною інформацією	М.Т. Білуха (2004 р.),
		з умовно-постійною інформацією	М.Т. Білуха (2004 р.),
		з перемінною інформацією	М.Т. Білуха (2004 р.),
6.	За способом співставлення	які можна ідентифікувати,	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		які не можна ідентифікувати	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
7.	За представниками	Офіційні	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		неофіційні	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
	За кількістю відображених об'єктів (облікових записів, позицій)	Однопозиційні (одностроковий)	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. Чаадаев (2001 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.); А. Бикова (1962 р.);
		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. Чаадаев (2001 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.); А. Бикова (1962 р.);
8.	За видом носіїв інформації	Паперові	Т.П. Сокольчик (2009),
		Безпаперові	Т.П. Сокольчик (2009),
9.	За обсягом інформації	одиничні	І.І. Ємець, В.І. Мітрофанов, М.А. Малюта (1982),
		повторні	І.І. Ємець, В.І. Мітрофанов, М.А. Малюта (1982),

1	2	3	4
10.	За способом отримання (по етапах відображення фактів, за об'ємом господарських операцій)	Первинні (одиночні, аналітичні, прості)	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. Малишко (2008 р.); А.М. Ромашов (1981 р.); Л.В. Попова (2003 р.); С.Г. Чаадаев (2001 р.); Н.А. Леонт'єв (1956 р.); В.Г. Макаров (1975 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.); П.П. Німчинов (1977); В. Макаров, М. Белоусов (1955 р.); А. Бикова (1962 р.); А.М. Галаган (1939 р.); Н.В. Дембінський (1957 р.); В.Г. Макаров (1953 р.);
		Вторинні (зведені, синтетичні)	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. Малишко (2008 р.); А.М. Ромашов (1981 р.); Л.В. Попова (2003 р.); С.Г. Чаадаев (2001 р.); Н.А. Леонт'єв (1956 р.); В.Г. Макаров (1975 р.); Е.С. Дубоносів (2006 р.); П.П. Німчинов (1977); В. Макаров, М. Белоусов (1955 р.); А. Бикова (1962 р.); А.М. Галаган (1939 р.); Н.В. Дембінський (1957 р.); В.Г. Макаров (1953 р.);
		Нагромаджувальні	П.П. Німчинов (1977);
		Наступні	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
11.	За способом фіксації операцій	рукописні	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. Дубоносів (2006 р.); П.П. Німчинов (1977);
		машинописні	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. Дубоносів (2006 р.);
		типографічні	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		звукодокументи	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		фотодокументи	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		виконані на ЕОМ	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		рисунок	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		креслення	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		схеми і т.д.	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.)
		механізованого обліку	А.М. Ромашов (1981 р.); П.П. Німчинов (1977);
12.	За формою	паперові	С.Г. Чаадаев (2001 р.);
		технічні	С.Г. Чаадаев (2001 р.)
13.	За ступенем захищеності	захищені	В.Є. Швець (2008 р.);
		незахищені	В.Є. Швець (2008 р.);

1	2	3	4
14.	По відповідності їх правилам складання	доброякісні	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.); Л.М. Волинець (2005 р.); А.А. Малишко (2008 р.); Г.Г. Мумінова-Савіна (2003 р.); Ж.А. Кеворкова (2007 р.); И.А. Каштанова (2006 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); Е.С. Дубоносов (2006 р.)
		недоброякісні	Ф.Ф. Бутинець (1986 р.); Л.М. Волинець (2005 р.); Л.В. Попова (2003 р.); А.А. Малишко (2008 р.); Г.Г. Мумінова-Савіна (2003 р.); Ж.А. Кеворкова (2007 р.); И.А. Каштанова (2006 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); Е.С. Дубоносов (2006 р.)
15.	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. Глібко, О.П. Бушан (2004 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); А.А. Малишко (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.); Е.И. Глейх (1954 р.); П.П. Німчинов (1977); В. Макаров, М. Белоусов (1955 р.); А. Бикова (1962 р.); Н.В. Дембінський (1957 р.); В.Г. Макаров (1953 р.);
		Накопичувальні (нагромаджені вальні; 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. Глібко, О.П. Бушан (2004 р.); М.В. Кужельний (2001 р.); В.Є. Швець (2008 р.); Л.И. Бочкова (2007 р.); А.А. Малишко (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.); Е.И. Глейх (1954 р.); Німчинов П.П. (1977); В. Макаров, М. Белоусов (1955 р.); А. Бикова (1962 р.); Н.В. Дембінський (1957 р.); В.Г. Макаров (1953 р.);
16.	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.),
17.	За бухгалтерською ознакою	документи, що відображають рух активів	Т.А. Бутинець (2001 р.)
		документи, що відображають рух пасивів	
18.	За юридичною ознакою	за правовою силою	Т.А. Бутинець (2001 р.)
		за відповідністю правилам складання	Т.А. Бутинець (2001 р.);

Таблиця В 1. Підходи до визначення функцій первинних документів

№ з/п	Автор	Функції первинних документів
1	2	3
1.	О.Г. Бірюк	В системі бухгалтерського обліку первинні документи відіграють фундаментальну роль, оскільки саме в них зафіксовані факти здійснення господарських операцій, які потім систематизуються, групуються і відображаються в регістрах синтетичного і аналітичного обліку (в системі рахунків бухгалтерського обліку) і служать підставою для формування результативної інформації у звітних формах [17, с. 159]
2.	Л.И. Бочкова	Зокрема, здійснюється поточний аналіз господарської діяльності, з'ясовуються причини наявних відхилень, перевіряється законність тих або інших господарських операцій. В практиці цю властивість документації прийнято називати контрольно-аналітичною функцією[23, с. 18].
3.	Т.А. Бутинець	Крім відомих і описаних в літературі функцій обліку, автор доводить, що правильно організоване документування ФГЖ дає можливість якісно і своєчасно здійснювати ще дві необхідні в умовах ринку функції: захисну і слідоутворюючу[26]
4.	Р.Я. Вейцман	Значення документів полягає в наступному: 1) За допомогою документів, особливо на великих підприємствах, передаються з центру у відділи господарства розпорядження адміністрації, які вимагають виконання, і за допомогою документів агенти-виконавці повідомляють, що ними зроблено. 2) Документи виконують контрольну функцію, сприяючи попередженню зловживань та спостереженню над правильністю господарських дій як розпорядчих, так і виконавчих, так як, підписуючи документ, і розпорядники і виконавці приймають на себе відповідальність за всі ті дії, про які в документі повідомляється. 3) Документи, встановлюючи з достовірністю господарські факти, є і кращим джерелом облікових записів [31, с. 105].
5.	Е.И. Глейх	Жодна господарська операція не може бути бухгалтерськи врахована, якщо вона не обґрунтована відповідним документом. В цьому розумінні документ – основа обліку. Вже з моменту документального оформлення господарський облік починає здійснювати свої контрольні функції [40, с. 133].
6.	Е.С. Дубоносов	Бухгалтерські документи є важливим джерелом відомостей про злочини проти власності та можуть використовуватися в якості доказів за кримінальними справами [52].
7.	Г.Г. Жуйков	Первинні документи та технічні носії – головне джерело первинної економічної інформації. [63, с. 67].
8.	И.А.Каштанова	Таким чином, бухгалтерські документи виступають в якості доказів (в тому числі речових) з кримінальних та інших справ [71, с. 26].
9.	С.В. Кочерга, Л.В. Рибалко	Для аудиторів, контролюючих органів первинний документ є джерелом доказу, підтвердження факту здійснення тієї чи іншої події [79, с. 55]

1	2	3
10.	М.В. Кужельний, В.Г. Лінник	Неоціненне значення має документація для забезпечення збереження майна підприємства — необоротних і оборотних активів, коштів та ін. Так само на підставі первинних документів здійснюють попередній, поточний та наступний контроль. Отже, первинні документи завжди відіграють роль арбітра чи судді під час доказу не просто фактів здійснення господарських операцій, а підтвердження набуття однією стороною прав, а другою — обов'язків. Для здійснення контролю використовується й синтезована інформація, але її теж побудовано на даних первинних документів [82]
11.	А.В. Курапов	Первинний облік служить першоджерелом облікової інформації. Залежно від повноти та правильності оформлення первинних документів визначається стан бухгалтерського обліку. Тому первинний облік відіграє виключно важливу роль у постановці бухгалтерського обліку на підприємствах та в організаціях. Він також сприяє здійсненню контролю за збереженням власності [86, с. 43].
12.	В.С. Левин	... бухгалтерський облік суворо документальний, тобто кожний запис у ньому здійснюється тільки на підставі складених і оформлених документів. Це забезпечує юридичну повноцінність та доказовість інформації бухгалтерського обліку та її публічне визнання [91, с. 4]. Перш за все бухгалтерські документи виконують функції як розпорядчого, так і виконавчого характеру [91, с. 6]. Особливо велика роль бухгалтерських документів у здійсненні підприємницького контролю [91, с. 7].
13.	Н.А. Леонтьев	В соціалістичному господарстві, де кожне підприємство діє згідно затвердженого для нього плану, документи мають виключно велике значення перш за все тому, що є засобом організації та контролю планової господарської діяльності [96, с. 208].
14.	В.Г. Макаров	Значення документації у господарській роботі підприємств не обмежується тим, що вона служить засобом обґрунтування облікових записів. Вона, окрім цього, має велике оперативне значення [101, с. 182] За допомогою документації контролюється правильність здійснених операцій, ведеться поточний аналіз виконуваної роботи Особливе значення має документація у боротьбі за збереженість соціалістичної власності [101, с. 183]
15.	А.А. Малишко	Бухгалтерські документи є важливим джерелом відомостей про злочини проти власності (майна) та можуть використовуватися в якості доказів по кримінальним справам [102, с. 23]
16.	Л.В. Попова	Документи бухгалтерського обліку служать засобом обґрунтування облікових записів на підприємстві та використовуються для управління господарською діяльністю. За допомогою бухгалтерських документів підтверджується правильність зареєстрованих в обліку фактів, і вони служать доказом у спорах, які виникають між організаціями, фізичними і юридичними особами [132, с. 61].

1	2	3
17.	О.В. Приставка	первинний облік це не тільки процес збирання, вимірювання, реєстрації, а й процес передачі, оформлення та збирання первинної інформації за допомогою комп'ютерної техніки для різних ділянок управління [138, с. 131].
18.	А.М. Ромашов	Являючись письмовим доказом здійснення операцій, документи мають велике правове значення [150, с. 45]
19.	Е.Р. Россинская	Документи формують інформаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи, яке варто дослідити експерту для підготовки відповідей на поставленні питання [170, с. 109].
20.	И.В. Сауткин	Документи забезпечують достовірність та доказову юридичну силу облікових даних [154, с. 20].
21.	Я.С. Скуратовский	Документальне обґрунтування господарських операцій надає даним бухгалтерського обліку юридичну доказову силу, що має важливе контрольне значення. Тільки за цієї умови бухгалтерський облік виправдовує своє значення як засіб контролю за виконанням планових завдань, норм затрат, за збереженістю та використанням суспільної власності [157, с. 9].
22.	Т.П. Сокольчик	На основі документів здійснюється попередній, поточний та наступний контроль за збереженістю засобів підприємства [167, с. 46]
23.	С.Г. Чаадаев	Документи допомагають розкривати і попереджати крадіжки майна, зловживання службовим положенням, приписки та інші викривлення звітності. За документами можна встановити необхідні по справі (кримінальній або цивільній) фактичні дані, що мають доказ по справі [190, с. 91].



**Таблиця Г 1. Порівняльна характеристика обов'язкових реквізитів первинних документів в Україні, Росії, Польщі та Республіці Білорусь**

	<i>Україна</i>	<i>Росія</i>	<i>Республіка Білорусь</i>	<i>Польща</i>
<i>Нормативний документ</i>	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 (далі – Положення) від 24 травня 1995 р. [131]	Федеральний закон РФ “Про бухгалтерський облік” № 129-ФЗ від 21 листопада 1996 р. [130] Положення про ведення бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності в Російській Федерації, затверджені наказом Мінфіну РФ від 29 липня 1998 р. № 34-н [181]	Постанова Мінфіну РБ від 30.12.2003 р. № 189 “Про затвердження Інструкції з ведення первинного обліку виробництва в організаціях спиртової і лікеро-водочної промисловості та альбому уніфікованих форм первинної облікової документації і реєстрів бухгалтерського обліку” [133]	Ustawa o rachunkowości - ustawa z dnia 29 września 1994 roku (Закон про бухгалтерський облік від 29 вересня 1994 р.) [212]
<i>Реквізити первинних документів</i>	найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції	найменування документа (форми), код фірми; дата складання; найменування організації, від імені якої складений документ; зміст господарської операції; вимірники господарської операції (в натуральному і грошовому вираженні); найменування посадових осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення, особисті підписи та їх розшифровки	найменування документа, номер документа, дата і місце його складання, зміст та обґрунтування здійснення господарської операції, її вимірювання та оцінка в натуральних, кількісних і грошових показниках, посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення, їх прізвища, ініціали та особисті підписи	зазначення виду документа, зазначення (назви, адреси) сторін, що беруть участь в операції, яка документується даним первинним документом, опис операції, а також її вартість (по мірі можливості предмет операції, виражений в натуральних одиницях), дату проведення операції, а також дату виставлення первинного документа (у випадку, якщо вони розбіжні), підпис особи, що склала первинний документ, а також особи, якій видано, або від якої прийнято визначені складові майна, ідентифікаційний номер, затвердження здійснення та прийняття первинного документа до прийняття в облікових реєстрах, виражені зазначенням на ньому: місяця прийняття до обліку; способу прийняття первинного документа (операції) в облікових реєстрах, якщо не виникає, то з техніки записів; підпис декретуючої особи, відповідальної за ці зазначення

**Таблиця Г 2.** Порівняльна характеристика додаткових реквізитів первинних документів в Україні, Росії, Польщі та Республіці Білорусь

	<i>Україна</i>	<i>Росія</i>	<i>Республіка Білорусь</i>	<i>Польща</i>
<i>Нормативний документ</i>	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 (далі – Положення) від 24 травня 1995 р. [131]	Федеральний закон РФ “Про бухгалтерський облік” № 129-ФЗ від 21 листопада 1996 р. [181] Положення про ведення бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності в Російській Федерації, затверджені наказом Мінфіну РФ від 29 липня 1998 р. № 34-н [4]	Закон Республіки Білорусь від 18.10.1994 “Про бухгалтерський облік і звітність” (ст. 9) [66]	—
<i>Реквізити первинних документів</i>	ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо	В залежності від характеру операції, вимог нормативних актів та технології обробки облікової інформації первинні документи можуть бути включені додаткові реквізити (номер документу, назва і адрес організації, підстави для здійснення господарської операції, зафіксованої документом, інші додаткові реквізити). Застосування застарілих та довільних форм документів не допускається	Залежно від характеру господарських операцій і системи обробки даних в первинні облікові документи можуть включатися додаткові реквізити	У Польщі реквізити первинних документів не поділяються на обов’язкові та додаткові, всі, прописані у нормативно-правових документах, є обов’язковими

**Таблиця Д 1. Законодавче регулювання процесів,  
пов'язаних із первинними документами в бухгалтерському обліку в Україні**

<i>№ з/п</i>	<i>Назва нормативно-правового документу</i>	<i>Питання, що розкриваються у даному нормативно-правовому документі</i>
<i>1</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1.	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88	Первинні документи - це письмові свідоцтва, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення
2.	ДСТУ 2392-94	В бухгалтерському обліку інформація передається за допомогою документів. Документ - матеріальний об'єкт, що містить у зафіксованому вигляді інформацію, оформлений у заведеному порядку і має відповідно до чинного законодавства юридичну силу. Документування - створення документів. Документообіг - рух документів в організації з часу їх створення або одержання до закінчення виконання або надсилання.
3.	ДСТУ 2732-94 “Діловодство й архівна справа”	Цей стандарт установлює терміни та визначення понять у сфері діловодства й архівної справи. Терміни, встановлені цим стандартом, треба застосовувати в усіх видах нормативних документів стосовно діловодства й архівної справи, а також для робіт зі стандартування. Для наукової, навчально-методичної та публіцистичної літератури терміни цього стандарту — рекомендовані. Положення стандарту чинні для застосування в роботі органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших суб'єктів господарювання, що діють в Україні, а також технічних комітетів стандартизації, науково-технічних та інженерних товариств (ст. 1)
4.	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996	Первинний документ - це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення
5.	ДСТУ 2962- 94	Первинна документація - це сукупність облікових документів, які фіксують здійснення виробничо-господарських операцій і розпорядження на їх проведення

1	3	4
6.	ДСТУ3843-99 “Державна уніфікована система документації. Основні положення” ДСТУ 3844-99 “Державна уніфікована система документації”	В даному стандарті розкриваються наступні питання: Галузь використання стандарту. Нормативні посилання. Методи уніфікації документації. Порядок розроблення уніфікованих форм документів. Введення та впровадження уніфікованих систем документації. Порядок внесення змін до уніфікованих форм документів. Порядок скасування уніфікованих форм документів. Фінансування робіт з розроблення та ведення уніфікованих систем документації
7.	ДСТУ 4163-2003 “Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації. Вимоги до оформлювання документів”	В даному стандарті розкриваються наступні питання: Склад реквізитів документів. Вимоги до змісту та розташовування реквізитів документів. Вимоги до бланків документів та оформлювання документів. Вимоги до документів, що їх виготовляють за допомогою друкувальних засобів
8.	ДСТУ 2962- 94	Первинна документація - це сукупність облікових документів, які фіксують здійснення виробничо-господарських операцій і розпорядження на їх проведення
9.	Наказ Головного архівного управління при КМУ Про затвердження переліку типових документів № 41 від 20.07.1998 року [ <a href="http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0576-98">http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0576-98</a> ]	Перелік включає документи, що утворюються під час документування однотипних (загальних для всіх) управлінських функцій, виконуваних органами державної влади, місцевого самоврядування та іншими підприємствами, установами та організаціями (далі - організація) незалежно від функціонально-цільового призначення, рівня і масштабу діяльності, форми власності, а також документацію, що утворюється в результаті виробничої і науково-технічної діяльності організацій
10.	Державний класифікатор управлінської документації ДК 010-98 № 1024 від 31.12.1998 р.	ДКУД є номенклатурним переліком назв уніфікованих форм документів (УФД) з унікальними кодовими позначеннями. ДКУД містить клас первинно-облікової документації під кодом 03

1	3	4
11.	Постанова від 2 листопада 1989 р. № 206 “Про часткову зміну типових міжвідомчих форм первинної облікової документації”	Введення в дію типових форм: № ПК-1 “Приемная квитанция на закупку скота, птицы и кроликов у колхозов, совхозов и других государственных хазяйств”; № ПК-2 “Приемная квитанция на закупку скота, птицы и кроликов в хозяйствах колхозников, рабочих, служащих и других граждан”; № ПК-3 “Приемная квитанция на закупку молока и молочных продуктов у колхозов, совхозов и других государственных хазяйств”; № ПК-3а “Приемная квитанция на закупку молока и молочных продуктов у колхозников, рабочих, служащих и других граждан”
12.	Розпорядження КМУ від 7 квітня 1999 р. № 276-р “Про завершення перевірки первинних документів щодо передачі у 1960-1990 роках матеріальних цінностей на зберігання до банківських установ”	Мін'юсту, МВС за участю Генеральної прокуратури України: до 20 квітня 1999 р. завершити перевірку первинних документів щодо передачі у 1960 - 1990 роках матеріальних цінностей на зберігання до банківських установ, прийняти необхідні рішення та створити комісії відповідно до пункту 7 Порядку обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави, і розпорядження ним, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25 серпня 1998 р. N 1340 (1340-98-п) (Офіційний вісник України, 1998 р., N 34, ст. 1280) для оцінки та організації реалізації цих цінностей; до 1 травня 1999 р. узагальнити результати роботи комісій щодо оцінки та реалізації переданих на зберігання до банківських установ у 1960 - 1990 роках матеріальних цінностей та подати до Мінфіну розрахунок відповідних надходжень до державного бюджету для інформування Кабінету Міністрів України
13.	Наказ Міністерства Статистики України та Міністерства транспорту України “Про затвердження Інструкції про порядок виготовлення, зберігання, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом та обліку транспортної роботи” № 228/253 від 07.08.96 р.	Наведений перелік первинних документів, які можуть бути підставою для списування товарно-матеріальних цінностей у вантажовідправника і оприбуткування їх у вантажоодержувача, а також для виконання розрахунків між перевізниками і замовниками автомобільного транспорту Зазначений порядок застосування єдиної первинної транспортної документації Товарно-транспортна накладна типової форми N 1-ТН - це єдиний первинний документ, який є підставою для списування товарно-матеріальних цінностей у вантажовідправника і оприбуткування їх у вантажоодержувача при перевезенні вантажів у межах України, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку; вона оформлюється вантажовідправником на кожну їзду автомобіля і для кожного вантажоодержувача окремо Порядок заповнення форм єдиної первинної транспортної документації (ст. 3) Описаний облік обсягів вантажних перевезень (ст. 4) та відповідальність за повноту заповнення єдиної первинної транспортної документації (ст. 5)

1	3	4
14.	Наказ Державного комітету статистики України № 252 від 30.04.2004 р. Про затвердження Інструкції щодо заповнення типової форми первинної облікової документації N ПОД-2 “Журнал обліку виконання заходів з метою охорони атмосферного повітря”	Наводиться порядок заповнення Журналу обліку виконання заходів з метою охорони атмосферного повітря шляхом зазначення, яка інформація вноситься в кожен графу документу
15.	Наказ Державного комітету статистики України № 469 від 10.08.2004 р. “Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об’єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) та Інструкції щодо їх заповнення”	Введено в дію наступні форми первинних документів: Форма № ІВ-1 Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані в Україні; Форма № ІВ-2 Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані до компетентних органів іноземних держав; Форма № ІВ-3 Журнал реєстрації використаних винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем; Форма № ІВ-4 Журнал реєстрації раціоналізаторських пропозицій (додається); Форма № ІВ-5 Заява про раціоналізаторську пропозицію; Форма № ІВ-6 Акт про використання об’єкта права інтелектуальної власності
16.	Наказ Держкомітету будівництва, архітектури та житлової політики України та Держкомітету України по туризму № 63/53 від 16.12.1997 “Про затвердження форм документів суворої звітності та первинного обліку у готелях України та Порядку використання та заповнення форм документів суворої звітності та первинного обліку у готелях України”	Даним Наказом затверджено і запроваджено форми бланків документів суворої звітності (обліку) (форми NN 4-Г, 9-Г, 10-Г, 13-Г), первинного обліку (форми NN 1-Г, 2-Г, 3-Г, 5-Г, 6-Г, 7-Г, 8-Г, 11-Г, 12-Г) та Інструкцію про порядок виготовлення, заповнення і застосування форм документів суворої звітності ( обліку ) та первинного обліку у готелях України

1	3	4
17.	Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 27 від 11.01.2002 р. “Про Порядок приймання Національним депозитарієм України первинних документів, на підставі яких здійснювалися зміни в системі реєстру власників іменних цінних паперів, та Порядок приймання Національним депозитарієм України реєстру власників іменних цінних паперів ”	У даному Порядку наведені умови (ст. 2) та організацію (ст. 3) приймання первинних документів у Національному депозитарії
18.	Лист Міністерства Юстиції України № 19-45-1590 від 10.01.2005 р. щодо оформлення первинних документів	У даному листі визначається правомірність підписання первинних документів за допомогою факсиміле або іншим електронним чи механічним засобом посвідчення
19.	Лист НБУ № 11-113/1441-4464 від 07.04.2008 р. щодо оформлення первинних касових документів	У даному Листі зазначається про необхідність підписання ВКО керівником підприємства. Наведені дії керівника у разі відсутності касира на підприємстві
20.	Лист Міністерства Юстиції України № 21-44-840 від 18.06.2002 р. щодо складання договорів, первинних документів російською мовою	Відповідно до ст. 10 Конституції України встановлено, що державною мовою в Україні є українська мова. Крім того, згідно із ст. 11 Закону України “Про мови в Українській РСР” мовою роботи, діловодства і документації, а також взаємовідносин державних, партійних, громадських органів, підприємств, установ і організацій є українська мова У випадках, передбачених у частині другій ст.3 цього Закону, мовою роботи, діловодства і документації поряд з українською мовою може бути і національна мова більшості населення тієї чи іншої місцевості, а у випадках, передбачених у частині третій цієї ж статті, = мова, прийнятна для населення даної місцевості Також слід зазначити, що в багатьох нормативно-правових актах передбачено складання первинних документів, договорів державною мовою

**Таблиця Д 2. Нормативне регулювання процесів,  
пов'язаних із первинними документами в бухгалтерському обліку в СРСР**

<i>№ з/п</i>	<i>Назва нормативно-правового документу</i>	<i>Питання, що розкриваються у даному нормативно-правовому документі</i>
<i>1</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1.	Наказ Міністерства Хлібопродуктів СРСР № 50 від 22.02.1988 р. “Про затвердження форм первинної облікової документації та коротких вказівок щодо їх призначення та заповнення хлібоприймаючими та зернопереробними підприємствами системи Міністерства хлібопродуктів України”	Введено в дію з 01.01.89 р. розроблені управлінням бухгалтерського обліку, звітності та контролю Мінхлібпродукту СРСР і ВНПО “Зернопродукт” форми документів первинного обліку та короткі вказівки щодо їх застосування та заповнення для хлібоприймаючих та зернопереробних підприємств системи хлібопродуктів СРСР.
2.	Постанова Державного комітету СРСР по статистиці № 206 від 02.11.1989 р. “Про часткову зміну типових міжвідомчих форм первинної облікової документації”	Даною Постановою затверджені наступні форми первинних документів: № ПК-1 “Приемная квитанция на закупку скота, птицы и кроликов у колхозов, совхозов и других государственных хозяйств”; № ПК-2 “Приемная квитанция на закупку скота, птицы и кроликов в хозяйствах колхозников, рабочих, служащих и других граждан”; № ПК-3 “Приемная квитанция на закупку молока и молочных продуктов у колхозов, совхозов и других государственных хозяйств”; № ПК-3а “Приемная квитанция на закупку молока и молочных продуктов у колхозников, рабочих, служащих и других граждан”
3.	Форми первинної облікової документації в торгівлі та суспільному харчуванні № 201 від 20.08.86 р., затверджені Міністерством СРСР	Даним документом затверджуються наступні форми первинних документів: план-меню, акт закупівлі, акт на розділку м'яса-сировини на великокускові напівфабрикати, денний забірний лист, накладна на відпуск товару зі складу, акти на бій, лом та втрату посуду і приборів, вимога на склад, калькуляційна картка, акт про реалізацію та відпуск виробу кухні, контрольний розрахунок витрат спецій та солі, акт про зняття залишків продуктів, напівфабрикатів та готових виробів кухні, акт про передачу товарів і тари при зміні матеріально-відповідальної особи, звіт про рух продуктів і тари на кухні, акт про продаж та відпуск виробів кухні, меню на відпуск харчування працівникам підприємства, звіт про рух готових виробів в кондитерському та інших цехах, наряд-наказ на виготовлення кондитерських та інших виробів, журнал обліку столового посуду та приборів, які видаються під звіт робітникам підприємства



1	3	4
4.	Наказ Міністерства охорони здоров'я № 1174 від 30.10.1987 р. "Про затвердження спеціалізованих форм первинної облікової документації по інвентаризації товарно-матеріальних цінностей"	Затверджено перелік спеціалізованих форм первинної облікової документації по інвентаризації та технічні умови їх виготовлення: Форма № АПМТ-1 Инвентаризационная опись товаров, материалов и тары (для применения на складах, базах) Форма № АПМТ-2 Инвентаризационная опись товаров, материалов, тары и денежных средств (для применения в аптеках, магазинах, аптечных пунктах, киосках)
5.	Перечень документов, подлежащих приему в государственные архивы СССР, утвержден Главным архивным управлением при Совете Министров СССР 21 декабря 1971 г.	Наведені загальні положення та інструкції щодо користування даним Переліком. Також наведений сам Перелік.
6.	Письмо Минфина СССР от 18.10.1961 г. № 343 о Положении о документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и хозяйственных организаций	Загальні положення про обов'язковість ведення бухгалтерського обліку. Значені обов'язкові та додаткові реквізити первинних документів, Відповідальність за правильність складання первинних документів, Порядок складання реєстрів обліку при журнально-ордерній та меморіально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку, Виправлення помилок в документах і облікових реєстрах, Порядок зберігання документів, реєстрів обліку та бухгалтерської звітності до передачі в архів підприємства
7.	Положение Наркомфина СССР от 25.01.1946 г. № 60 О документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и хозяйственных организаций	Обов'язкові реквізити та порядок передачі в бухгалтерію виправдовувальних документів, Наведений порядок заповнення облікових реєстрів, Порядок зберігання документів, облікових реєстрів та бухгалтерської звітності
8.	Постановлений ЦИК СССР, СНК СССР от 04.09.1925 г. о документах, выдаваемых товарными складами в приеме товаров на хранение	Товарні склади видають в прийомі товарів на зберігання свідоцтва та квитанції Наводиться порядок роботи з вищезазначеними документами

1	3	4
9.	Правила оформления грузовых и перевозочных документов. РД 31.10.07-89 (утв. Минморфлотом СССР 02.01.1990 р.)	Наведені загальні вимоги щодо заповнення вантажних та перевізних документів Порядок оформлення документів в каботажних перевезеннях Порядок оформлення документів на експортні перевезення Порядок оформлення документів на імпортні вантажі Наведений перелік уніфікованих документів
10.	Приказ Минторга РСФСР от 25.06.1991 г. № 77 Об утверждении инструкции о порядке оформления комиссионных операций, учета и отчетности в комиссионных магазинах по продаже и форм первичной учетной документации	Порядок оформлення комісійних операцій Бухгалтерський облік комісійних операцій Порядок проведення інвентаризації товарів та заборгованості за розрахунками з комітентами в комісійних магазинах Наведені у додатках відповідні форми первинних документів
11.	Государственная система документационного обеспечения управления. Основные положения. Общие требования к документам и службам документационного обеспечения (одобрена решением Коллегии Главархива СССР от 27.04.1988, Приказ Главархива СССР от 23.05.1988 № 33)	Наведені загальні вимоги до документів та служб документаційного забезпечення, склад управлінських документів, положення щодо уніфікації та стандартизації управлінських документів, правила оформлення обов'язкових реквізитів документів, правила оформлення додаткових реквізитів документів, організація роботи з документами, організація документообороту, інформаційно-пошукова система по документах підприємства, оперативне зберігання документів, контроль виконання документів, підготовка документів у відомчий архів, механізація та автоматизація роботи з документами, служба документаційного забезпечення управління,
12.	Методические указания по внедрению и применению ГОСТ 6.10.4-84 "УСД. Придание юридической силы документам на машинном носителе и машинограмме, создаваемым средствами вычислительной техники. Основные положения" РД 50-613-86 (Утв. Постановлением Госстандарта СССР 24.09.1986 № 2781)	Наведені основні вимоги до оформлення реквізитів, які надають юридичну силу документам, які створюються засобами обчислювальної техніки

1	3	4
13.	Приказ Минсоцобеспечения РСФСР от 01.08.1985 г. № 94 О внедрении унифицированной системы документации по социальному обеспечению, утв. Постановлением госкомтруда СССР от 18.06.1984 г. № 188	Наведені уніфіковані форми документів та інструкції щодо їх заповнення
14.	Приказ ЦСУ СССР от 27.11.1984 г. Об утверждении типовых форм первичной учетной документации	Наведені типові форми первинної облікової документації
15.	Письмо ЦСУ СССР 17-8, Минфина СССР № 24-28, Госнаба СССР № ВЛ-21-341-332 от 13.11.1975 г. (извлечение) по вопросу об унификации форм первичных документов на отпуск, приемку и транспортировку материальных ценностей и об отнесении их в необходимых случаях к документам строгой отчетности	Про типові міжвідомчі форми первинної облікової документації

**Таблица Д 3. Нормативне регулювання процесів, пов'язаних із первинними документами  
в бухгалтерському обліку в Республіці Білорусь**

<i>№ з/п</i>	<i>Назва нормативно-правового документу</i>	<i>Питання, що розкриваються у даному нормативно-правовому документі</i>
<i>1</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1.	Письмо Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 12 августа 2004 г. №7-4-9/812-3 “О бланках первичных учетных документов”	В связи с наличием дефицита бланков первичных учетных документов приходного кассового ордера формы КО-1 плательщика для оприходования наличных денежных средств, поступающих в кассу организации на выплату заработной платы, возврата командировочных расходов и иных наличных денежных средств, не связанных с реализацией товаров (работ, услуг), могут использовать приходные кассовые ордера формы КО-1, распечатанные с использованием компьютерной техники, по форме, утвержденной приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 29 октября 1999 г. № 311. Для этого инвентаризационной комиссией производится нумерация распечатанных с использованием компьютерной техники бланков приходных кассовых ордеров формы КО-1, составляется акт инвентаризации по форме согласно приложению к письму Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 6 августа 2004 г. № 7-4-9/812-1
2.	Письмо Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 3 марта 2006 г. №7-1/26 “О первичных учетных документах”	порядок приобретения (получения) организациями и индивидуальными предпринимателями бланков первичных учетных документов, информация об изготовлении и реализации которых подлежит внесению в электронный банк данных об изготовленных и реализованных бланках первичных учетных документов и контрольных знаках, регламентирован Инструкцией о порядке разработки, производства, учета, хранения, реализации и уничтожения бланков первичных учетных документов, регистрируемых в Государственном реестре бланков строгой отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь (далее - Минфин), МНС и Министерства святы Республики Беларусь от 16 апреля 2002 г. № 61/47/7

1	3	4
3.	Письмо Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 20 февраля 2006 г. №7-1/18 "О первичных учетных документах"	<p>В данном Письме перечислены случаи, когда счет-фактура не составляется плательщиком налога на добавленную стоимость</p> <p>В этих случаях осуществление налоговых вычетов по НДС при приобретении работ, услуг на территории Республики Беларусь возможно на основании иных первичных учетных документов</p> <p>Эти документы должны соответствовать требованиям статьи 9 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», т.е. первичные учетные документы должны быть составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Первичные учетные документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- наименование, номер документа, дату и место его составления;</li> <li>- содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее измерение и оценку в натуральных, количественных и денежных показателях;</li> <li>- должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и личные подписи</li> </ul>
4.	Письмо Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 16 февраля 2006 г. №7-1/17 "О первичных учетных документах"	<p>Порядок приобретения (получения) организациями и индивидуальными предпринимателями бланков и первичных учетных документов, информация об изготовлении и реализации которых подлежит внесению в электронный банк об изготовленных и реализованных бланках первичных учетных документов и контрольных знаков, регламентирован Инструкцией о порядке разработки, производства, учета, хранения, реализации и уничтожения бланков первичных учетных документов, регистрируемых в Государственном реестре бланков строгой отчетности, утвержденной постановлением Минфина, МНС, Минсвязи от 16.04.2002 № 61/47/7 (далее - Инструкция). При этом согласно пункту 56 Инструкции, передача бланков первичных учетных документов от одних организаций и индивидуальных предпринимателей другим, не допускается. В случае установления фактов использования организациями и индивидуальными предпринимателями бланков первичных учетных документов, которые в электронном банке данных за ними не числятся, бланки подлежат аннулированию.</p> <p>Перечень организаций, уполномоченных реализовывать бланки первичных учетных документов, утвержден постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 25.06.2003 № 71 (в редакции постановления МНС от 06.06.2005 № 59)</p>

1	3	4
5.	Постановление Президиума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 22 марта 2005 г. №11 "О рекомендациях по оценке первичных учетных документов для целей налогообложения"	Наведены пути контроля за правильностью и достоверностью первичных документов на предприятии, в том числе и возможные способы выявления поддельных первичных документов
6.	Письмо Министерства финансов Республики Беларусь от 14 апреля 2005 г. №15-4/179, Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 14 апреля 2005 г. №7-1-4-9/366, Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 14 апреля 2005 г. №03-3/1922 и Государственного таможенного комитета Республики Беларусь от 14 апреля 2005 г. №02/1289 "Об оформлении товаросопроводительных документов"	Раскрыты основные положения нормативных документов, в которых поднимаются вопросы правильности оформления товаро-транспортных документов, в частности товаро-транспортной накладной. Идет речь о порядке использования международной накладной типа CMR
7.	Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 6 февраля 2006 г. №10 "Об утверждении Инструкции по ведению первичного учета в организациях сахарной промышленности и альбома унифицированных форм первичной учетной документации и регистров бухгалтерского учета"	В соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 15 октября 2001 г. № 1493 "О государственном регулировании бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь" Министерство финансов Республики Беларусь постановляет: Утвердить: прилагаемую Инструкцию по ведению первичного учета в организациях сахарной промышленности; альбом унифицированных форм первичной учетной документации и регистров бухгалтерского учета для организаций сахарной промышленности согласно приложению

1	3	4
8.	Постановление министерства торговли Республики Беларусь 22 января 2007 г. № 6 об утверждении альбома унифицированных форм первичной учетной документации по учету бытовых услуг населению и инструкции о порядке заполнения унифицированных форм первичной учетной документации по учету бытовых услуг населению	Утверждены: альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету бытовых услуг населению согласно приложению; прилагаемая Инструкция о порядке заполнения унифицированных форм первичной учетной документации по учету бытовых услуг населению
9.	Инструкция о порядке заполнения унифицированных форм первичной учетной документации по учету бытовых услуг населению, утверждена Постановлением Министерства торговли Республики Беларусь № 6 от 22.01.2007 г.	Наведены основные положения по заполнению первичных документов по учету бытовых услуг населению, требования к реквизитам первичных документов, наведены типовые формы первичных документов по учету бытовых услуг населению и разъяснения к ним
10.	Постановление Министерства жилищно-коммунального хозяйства Республики Беларусь от 10 апреля 2006 г. №14 "Об утверждении Инструкции о порядке заполнения формы бланка первичного учетного документа "Счет-фактура (ЖКХ)" и внесении дополнения в постановление Министерства жилищно-коммунального хозяйства Республики Беларусь от 13 августа 2004 г. N 25"	Данным Положением утверждена прилагаемая Инструкция о порядке заполнения формы бланка первичного учетного документа «Счет-фактура (ЖКХ)», а также Приложение к постановлению Министерства жилищно-коммунального хозяйства Республики Беларусь от 13 августа 2004 г. № 25 «Об утверждении альбома унифицированных форм первичной учетной документации в организациях системы жилищно-коммунального хозяйства» (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2004 г., № 140, 8/11387) дополнить формой первичной учетной документации

1	3	4
11.	Постановление Министерства промышленности Республики Беларусь от 7 апреля 2006 г. №4 "Об утверждении альбома унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и заработной платы для организаций Министерства промышленности Республики Беларусь и Инструкции о порядке применения и заполнения унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и заработной платы для организаций Министерства промышленности Республики Беларусь"	Даным Положением утвержден альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и заработной платы для организаций Министерства промышленности Республики Беларусь согласно приложению; прилагаемую Инструкцию о порядке применения и заполнения унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и заработной платы для организаций Министерства промышленности Республики Беларусь; организациям Министерства промышленности Республики Беларусь обеспечить в течение 2006 года переход на применение унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и заработной платы
12.	Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 6 февраля 2006 г. №12 "Об утверждении Инструкции по ведению первичного учета в организациях кондитерской промышленности и альбома унифицированных форм первичной учетной документации и регистров бухгалтерского учета"	Даным Положением утверждена прилагаемая Инструкция по ведению первичного учета в организациях кондитерской промышленности; альбом унифицированных форм первичной учетной документации и регистров бухгалтерского учета для организаций кондитерской промышленности согласно приложению
13.	Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 6 февраля 2006 г. №11 "Об утверждении Инструкции по ведению первичного учета в организациях пивобезалкогольной промышленности и альбома унифицированных форм первичной учетной документации и регистров бухгалтерского учета"	Даным Положением утверждена прилагаемая Инструкция по ведению первичного учета в организациях пивобезалкогольной промышленности; альбом унифицированных форм первичной учетной документации и регистров бухгалтерского учета для организаций пивобезалкогольной промышленности согласно приложению



1	3	4
14.	Постановление Министерства лесного хозяйства Республики Беларусь от 15 декабря 2005 г. №47 “Об утверждении альбома унифицированных форм первичной учетной документации для организаций Министерства лесного хозяйства Республики Беларусь и Инструкции о порядке применения и заполнения унифицированных форм первичной учетной документации для организаций Министерства лесного хозяйства Республики Беларусь”	Даным Положением утвержден альбом унифицированных форм первичной учетной документации для организаций Министерства лесного хозяйства Республики Беларусь согласно приложению; прилагаемую Инструкцию о порядке применения и заполнения унифицированных форм первичной учетной документации для организаций Министерства лесного хозяйства Республики Беларусь
15.	Постановление Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 22 ноября 2005 г. №69 "Об утверждении альбома унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, и Инструкции о порядке применения и заполнения унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции"	Даным Положением утвержден Утвердить: альбом унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, согласно приложениям 1-62; прилагаемую Инструкцию о порядке применения и заполнения унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции

1	3	4
16.	<p>Постановление Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 11 апреля 2005 г. №13 "Об утверждении альбома унифицированных форм первичной учетной документации в строительстве и Инструкции о порядке применения и заполнения унифицированных форм первичной учетной документации в строительстве"</p>	<p>Утвердить альбом унифицированных форм первичной учетной документации в строительстве:  С-1 "Дефектный акт" согласно приложению 1;  С-2 "Акт приемки выполненных строительно-монтажных работ" согласно приложению 2;  С-3 "Справка о стоимости выполненных работ и затрат" согласно приложению 3;  С-4 "Акт на передачу электроэнергии, воды, газа, теплоэнергии" согласно приложению 4;  С-5 "Акт об устройстве нетитульного временного здания и сооружения" согласно приложению 5;  С-6 "Акт о разборке нетитульного временного здания и сооружения" согласно приложению 6;  С-7 "Акт переработки материалов" согласно приложению 7;  С-8 "Акт на списание специальной одежды и средств индивидуальной защиты" согласно приложению 8;  С-9 "Акт на списание строительного инструмента, хозяйственного инвентаря" согласно приложению 9;  С-10 "Коллективный авансовый отчет" согласно приложению 10;  С-11 "Акт о браке, недоделках" согласно приложению 11;  С-12 "Справка о времени аренды строительной машины" согласно приложению 12;  С-13 "Накладная на внутреннее перемещение" согласно приложению 13;  С-14 "Акт оприходования материалов, полученных от разборки" согласно приложению 14;  С-15 "Реестр актов сдачи-приемки выполненных работ" согласно приложению 15;  С-16 "Накладная на передачу технической документации" согласно приложению 16;  С-17 "Акт на передачу затрат, произведенных при создании объекта" согласно приложению 17;  С-18 "Сменный рапорт" согласно приложению 18;  С-20 "Путевой лист строительной машины" согласно приложению 19.  Утверждена прилагаемая Инструкция о порядке применения и заполнения унифицированных форм первичной учетной документации в строительстве</p>

1	3	4
17.	<p>Письмо Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 3 марта 2005 г. №15-9/85 "Разъяснение о порядке применения Инструкции по ведению первичного учета производства в организациях спиртовой и ликероводочной промышленности и альбома унифицированных форм первичной учетной документации и регистров бухгалтерского учета для организаций спиртовой и ликероводочной промышленности"</p>	<p>Министерство финансов Республики Беларусь и Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь в связи с принятием постановления Совета Министров Республики Беларусь от 23 декабря 2004 г. № 1633 "Об утверждении Положения о порядке учета, хранения, отпуска и транспортировки спирта этилового из всех видов сырья" относительно порядка применения Инструкции по ведению первичного учета производства в организациях спиртовой и ликероводочной промышленности и альбома унифицированных форм первичной учетной документации и регистров бухгалтерского учета для организаций спиртовой и ликероводочной промышленности разъясняют следующее.</p> <p>В соответствии с подпунктом 1.4 пункта 1 постановления Совета Министров Республики Беларусь от 15 октября 2001 г. № 1493 "О государственном регулировании бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь" объединения, подчиненные Совету Министров Республики Беларусь, разрабатывают нормативные правовые акты по вопросам бухгалтерского учета и отчетности, альбомы унифицированных форм первичной учетной документации, регистров бухгалтерского учета для соответствующих видов деятельности и отраслей экономики и представляют их для утверждения в Министерство финансов.</p> <p>Согласно указанному порядку концерном "Белгоспищепром" разработаны и по его представлению постановлением Министерства финансов от 30 декабря 2003 г. № 189 утверждены Инструкция по ведению первичного учета производства в организациях спиртовой и ликероводочной промышленности и альбом унифицированных форм первичной учетной документации и регистров бухгалтерского учета для организаций спиртовой и ликероводочной промышленности.</p> <p>Указанной Инструкцией и альбомом форм следует руководствоваться при организации учета, хранения, отпуска и транспортировки спирта этилового из всех видов сырья и побочных продуктов ректификации юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим производство, оптовую торговлю, хранение (как вид предпринимательской деятельности), транспортировку спирта и использующим спирт в технологическом процессе</p>

**Таблица Д 4. Нормативне регулювання процесів, пов'язаних із первинними документами в бухгалтерському обліку в Російській Федерації**

№ з/п	Назва нормативно-правового документу	Питання, що розкриваються у даному нормативно-правовому документі
1	3	4
1.	Постановление от 8 июля 1997 г. № 835 О первичных учетных документах	<p>В целях реализации положений Федерального закона "О бухгалтерском учете" (Собрание законодательства Российской Федерации, 1996, N 48, ст. 5369) Правительство Российской Федерации постановляет:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Возложить на Государственный комитет Российской Федерации по статистике функции по разработке и утверждению альбомов унифицированных форм первичной учетной документации и их электронных версий,</li> <li>2. Государственному комитету Российской Федерации по статистике совместно с Министерством финансов Российской Федерации определить порядок поэтапного введения в организациях независимо от формы собственности, осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации, унифицированных форм первичной учетной документации.</li> <li>3. Предоставить право заинтересованным федеральным органам исполнительной власти по согласованию с Государственным комитетом Российской Федерации по статистике на базе унифицированных форм первичной учетной документации разрабатывать и внедрять специализированные формы первичных учетных документов в организациях, находящихся в сфере их деятельности</li> <li>4. Государственному комитету Российской Федерации по статистике обеспечить через территориальные органы статистики начиная с 1 января 1998 г. предоставление альбомов унифицированных форм первичной учетной документации и их электронных версий пользователям на договорной основе при соблюдении принципа конкурентности</li> <li>5. Государственному комитету Российской Федерации по статистике на базе сети подведомственных учебных заведений организовать переподготовку специалистов по ведению унифицированных форм первичной учетной документации, включая их электронные версии</li> </ol>

1	3	4
2.	Федеральный закон О бухгалтерском учете, принят Государственной Думой 23.02.1996 г.	<p>Принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета</p> <p>При этом утверждаются:</p> <p>рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;</p> <p>формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;</p> <p>порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;</p> <p>правила документооборота и технология обработки учетной информации;</p> <p>порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета (ст. 6, п. 3)</p> <p>Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств</p> <p>Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации (ст. 7, п. 3)</p> <p><i>Статья 9. Первичные учетные документы</i></p> <p>1. Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет</p> <p>2. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:</p> <p>а) наименование документа;</p> <p>б) дату составления документа;</p> <p>в) наименование организации, от имени которой составлен документ;</p> <p>г) содержание хозяйственной операции;</p>

1	3	4
3.		<p>д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;</p> <p>е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;</p> <p>ж) личные подписи указанных лиц;</p> <p>3. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером</p> <p>Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами</p> <p>4. Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным - непосредственно после ее окончания</p> <p>Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы</p> <p>5. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений</p> <p>6. Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы</p> <p>7. Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. В последнем случае организация обязана изготовлять за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры</p> <p>8. Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и органами внутренних дел на основании их постановлений в соответствии с законодательством Российской Федерации</p>

1	3	4
4.	<p>Приказ от 15 декабря 2010 г. n 173н об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями и методических указаний по их применению</p>	<p>Утвердить Перечень унифицированных форм первичных учетных документов, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями согласно приложению N 1 к настоящему Приказу</p> <p>2. Утвердить формы первичных учетных документов для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений (класса 05 "Унифицированная система бухгалтерской финансовой, учетной и отчетной документации сектора государственного управления" ОКУД) согласно приложению N 2 к настоящему Приказу</p> <p>3. Утвердить Перечень регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями согласно приложению N 3 к настоящему Приказу</p> <p>4. Утвердить формы регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями (класса 05 "Унифицированная система бухгалтерской финансовой, учетной и отчетной документации сектора государственного управления" ОКУД) согласно приложению N 4 к настоящему Приказу</p> <p>5. Утвердить Методические указания по применению форм первичных учетных документов и формированию регистров бухгалтерского учета органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями согласно приложению N 5 к настоящему Приказу</p>

1	3	4
5.		6. Признать утратившим силу Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 23.09.2005 N 123н "Об утверждении форм регистров бюджетного учета" (по заключению Министерства юстиции России от 19.10.2005 N 01/8025-ВЯ указанный Приказ не нуждается в государственной регистрации)
6.	Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности, утвержденные Заместителем Министра Финансов РФ, Председателем Совета по аудиторской деятельности при Минфине России А.Ю. Петровым	



**Таблиця Е.1.** Визначення понять “моделювання”, “інжиніринг”, “бізнес-інжиніринг”, “реінжиніринг” в літературних джерелах

№ з/п	Автор / джерело	Визначення
<i>Моделювання (економічне моделювання, бізнес-моделювання)</i>		
1	2	3
1.	“Вікіпедія” [110]	Формалізований, виконаний за певними правилами опис послідовності дій фахівців у формі логічних блок-схем, що визначають вибір подальших дій, виходячи з ситуативного факту
2.	Современный толковый словарь [163]	Дослідження будь-яких явищ, процесів або систем об'єктів, шляхом побудови і вивчення їх моделей; використання моделей для визначення або уточнення характеристик і раціоналізації способів побудови знову конструйованих об'єктів.
3.	Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева [143]	Відтворення економічних об'єктів і процесів в обмежених, малих, експериментальних формах, в штучно створених умовах (натурне моделювання)
4.	Бизнес-словарь [14]	Моделювання економічних об'єктів і процесів в штучно створених умовах або математичне моделювання з метою прогнозування, планування, аналізу, управління економічними процесами і об'єктами
5.	Бизнес-словарь [15]	Діяльність по формуванню моделей організацій, що включає опис ділових об'єктів (підрозділів, посад, ресурсів, ролей, процесів, операцій, інформаційних систем, носіїв інформації і т. д.) і вказівку зв'язків між ними
6.	Исаев Р.А. [69, с. 11]	Процес розробки різних бізнес-моделей підприємства (стратегія, процеси, організаційна структура, ресурси) з метою оптимізації його діяльності
<i>Інжиніринг</i>		
7.	Финансовый словарь [182]	Сфера діяльності по опрацюванню питань створення об'єктів промисловості, інфраструктури та ін., передусім у формі надання на комерційній основі різних інженерно-консультаційних послуг.
8.	Словарь бизнес-терминов [158]	Інженерно-консультаційні послуги, роботи дослідницького, проектно-конструкторського, розрахунково-аналітичного характеру, підготовка техніко-економічних обґрунтувань проектів, вироблення рекомендацій в області менеджменту і маркетингу.
9.	Современная энциклопедия [162]	(Англійське engineering, від латинського ingenium - винахідливість, вигадка, знання), надання на комерційній основі інженерних консультаційних послуг найширшого плану (передпроектні, проектні, післяпроектні; рекомендації по експлуатації устаткування, реалізації отримуваної продукції і інші)

1	2	3
10.	Большой Энциклопедический словарь [19]	Одна з форм міжнародних комерційних зв'язків у сфері науки і техніки, основний напрям якої – надання послуг з доведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських розробок до стадії виробництва.
11.	Економічний словник-довідник [55]	Вид діяльності по наданню на комерційній основі різноманітних інженерно-консультативних послуг щодо створення об'єктів промисловості, виробничої та соціальної інфраструктури. Здійснюють великі спеціалізовані фірми, міжнародні і транснаціональні промислові та будівельні компанії
12.	Баринов В.А. [146]	Це набір прийомів і методів, які компанія використовує для проектування бізнесу відповідно до своїми цілей
<i>Бізнес-інжиніринг</i>		
13.	Черемных О. [191]	Формальне комплексне проектування взаємозв'язаних бізнес-процесів і бізнес-структур, що забезпечує оптимальне співвідношення між хаосом і порядком у бізнес-системі, і оптимальну і постійну адаптацію бізнес-системи до змін в зовнішньому середовищі, що забезпечує досягнення основоположних цілей бізнесу при будь-якому фактичному сценарії розвитку навколишнього середовища
14.	Бизнес-инжиниринг каждый день [13]	– Це технології управління, що ґрунтуються на побудові моделей підприємства і зовнішнього середовища
15.	Горелик С. [44]	Сучасна технологія управління, що ґрунтується на системному підході
16.	Маслянко П.П. [104, с. 4]	<b><i>Це методи, технології і засоби, які призначені для розв'язання задач аналізу організаційної системи та проектування змін за рахунок покращення існуючих або створення нових сутностей організаційної системи</i></b>
<i>Рейнжиніринг</i>		
17.	<b><i>Бабак О.А. [6]</i></b>	<b><i>Реконструювання або створення нових бізнес-процесів з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. Відмінною рисою цього підходу, порівняно з іншими методами процесного управління, є спрямованість на кардинальну зміну бізнес-процесів, а не на поступове їх поліпшення</i></b>
18.	<b><i>Чампи [183, с. 67]</i></b>	Принципове переосмислення та радикальна перебудова бізнес-процесів для досягнення кардинальних покращень критичних сучасних показників ефективності: вартості, якості, оперативності і сервісу
19.	Робсон М. [148, с. 5]	Це інструмент, спеціально розроблений, щоб допомогти в обставинах, що вимагають масштабних змін, забезпечити які використовувані схеми поліпшення процесів не в змозі.

1	2	3
20.	[146]	Комплексна процедура, яка передбачає розробку нових ділових процесів у фірмі або підприємстві шляхом радикального перепроєктування (ре-інжинірингу) існуючих процесів, зазвичай на основі інтенсивного використання у нових процесах електронних систем, зміни умов ведення бізнесу, що у свою чергу дає можливість отримання додаткових конкурентних переваг

**Критерії, переваги, недоліки та фактори забезпечення  
результативності аутсорсингу документообігу [139, с. 279]**

<i>Критерій порівняння</i>	<i>Оформлення документів здійснюється замовником</i>	<i>Аутсорсинг документообороту</i>
Умови (критерії) вибору	а) на підприємстві є достатньо ресурсів для забезпечення належного документообороту; б) втрата або витік інформації з документів підприємства може призвести до понесення збитків та банкрутства; в) постійна наявність документівна підприємстві є необхідною для забезпечення безперервності діяльності	а) замовник не може забезпечити належне зберігання документів; б) відсутність у замовника офісного місця для створення архіву та висока орендна плата; в) значні витрати пов'язані із збереженням та архівацією документів
Переваги	а) можливість здійснення контролю за рухом та виконанням документів; б) розмежування прав доступу до документів працівників підприємства; в) постійний доступ керівника до необхідних документів та можливість їх багаторазового використання; г) притягнення до відповідальності працівників, які оформлювали документ	а) вартість послуг аутсорсингу документообороту нижча від витрат понесених замовником; б) економія на архівних стелажах, на офісній площі, економія на заробітній платі; в) упорядковується документооборот; г) забезпечення високої якості документів; д) використання гнучких підходів в роботі; е) замовник отримує можливість переорієнтувати власні ресурси в найбільш доходні сфери діяльності
Недоліки	а) недостатній рівень кваліфікації працівників, що призводить до допущення помилок при оформленні документів; б) неналежним чином організований документо-оборот на підприємстві; в) понесення додаткових витрат ресурсів;	а) стягнення штрафних санкцій із замовника у випадку дострокового розірвання договору; б) в договорі передбачені положення, відповідно до яких замовник не може вимагати компенсації за непрямі збитки при втраті документів та їх подальше відновлення; в) недостатній рівень професіоналізму виконавця
Фактори забезпечення результату	а) процес організації документообороту враховує особливості діяльності підприємства; б) розроблена та затверджена організаційно-розпорядча документація щодо організації документообороту на підприємстві	а) на підприємстві використовується система електронного документообороту; б) документооборот на підприємстві налагоджений на належному рівні

## Характеристики “хмар” в технологіях хмарних розрахунків

№ з/п	Назва хмари	Характеристика хмари
1.	SaaS – Soft as a Service	це модель використання бізнес-програм в якості інтернет-сервісів. SaaS програми працюють на сервері SaaS-провайдера, а користувачі отримують до них доступ через Інтернет-браузер. Користувач не купує SaaS-програму, а орендує її – сплачує за її користування певну суму в місяць. Таким чином досягається економічний ефект, який вважається одним з головних переваг SaaS [193]
2.	PaaS – Platform as a Service	предоставляет доступ к операционным системам и к соответствующим сервисам, а также обеспечивает возможность развертывания приложений в облаке с помощью языков программирования и инструментов, поддерживаемых провайдером [109]
3.	IaaS – Infrastructure as a Service	під IaaS зазвичай розуміють послугу, в рамках якої провайдер хмарних сервісів надає своїм клієнтам визначений об’єм ресурсів в своєму програмно-апаратному комплексі (хмарі). Всередині цього об’єму (його також часто називають “пул ресурсів”) клієнт за допомогою власних адміністраторів або із залученням спеціалістів провайдера розгортає ІТ-інфраструктуру практично таким чином, як це було б зроблено в офісі, проте з абсолютно іншим рівнем продуктивності та надійності [203]
4.	Private Cloud	це новий підхід до робіт із ІТ ресурсами, який передбачає виділення ІТ ресурсів з динамічного пулу постачальника хмари за запитом споживача та доступ до них за допомогою мережі Інтернет або локальної мережі. Приватна хмара покриває потреби в різних ІТ-сервісах підрозділів або департаментів організації, організації і цілому і/або її афілійованих організацій [135]
5.	Community Cloud	це “хмарна” інфраструктура, яка використовується разом декількома організаціями або окремими особами, при цьому співтовариство розділяє загальні принципи (наприклад, вимоги до безпеки, політики, вимоги до відповідності регламентам та розпорядчим документам). Така “хмарна” інфраструктура може управлятися самими організаціями або третьою стороною та існувати як на стороні споживача, так і на стороні зовнішнього провайдера. “Хмара” співтовариства поєднує в собі переваги та недоліки публічних та приватних “хмар” та може слугувати проміжною стадією між приватним та публічним “хмарами” [45]
6.	Public Cloud	Інфраструктура, призначені для вільного використання широкою публікою. Публічна хмара може знаходитися у власності, управлінні та експлуатації комерційних, наукових та урядових організацій (або юдьякої їх комбінації). Публічна хмара фізично існує в юрисдикції власника – постачальника послуг. [32]
7.	Hybrid Cloud	це комбінація з двох або більше різних хмарних інфраструктур (приватних, публічних або громадських), які залишають унікальними об’єктами, але пов’язані між собою стандартизованими або приватними технологіями передачі даних та додатків (наприклад, короткострокове використання ресурсів публічних хмар для балансування навантаження між хмарами) [32]

Переваги та недоліки застосування хмарних технологій

(систематизовано на основі [94, с. 6], [185], [136])

<i>Переваги застосування хмарних технологій</i>	<i>Недоліки застосування хмарних технологій</i>
✓ не потрібно придбавати ліцензійне програмне забезпечення та велику кількість комп'ютерного обладнання, а також обслуговувати ІТ-відділ;	✓ можливість збоїв в Інтернет-мережі, що загальмує діяльність підприємства;
✓ дає змогу працівникам отримувати віддалений доступ до бази даних з різноманітних пристроїв, зокрема за допомогою планшетів і мобільних пристроїв; знижується потреба у дорогих робочих станціях;	✓ проблема безпеки даних, зокрема, до даних підприємства мають доступ інтернет-та хостинг-провайдери, що викликає ймовірність витоку інформації, тобто дані є фактично загальнодоступними;
✓ усі необхідні оновлення роблять автоматично в реальному часі, при цьому робота працівників не призупиняється під час таких оновлень; провайдер послуги ремонтує та обслуговує лівову частку обладнання, що бере участь у "хмарних" обчисленнях; більшість цього обладнання знаходиться на його території, а не на території підприємства-клієнта;	✓ більшість сервісів хмарних технологій в ліцензійних угодах відмовляються від відповідальності за збереженість даних;
✓ резервне копіювання даних робить регулярно провайдер сервісу, такий бекап зберігається у різних локаціях; дані легко відновити; знижується ризик втрати даних внаслідок стихійних лих;	✓ якщо постачальник послуги не здійснює резервне копіювання, є ризик втрати інформації, або ж її вилучення контролюючими органами, що призводить до неможливості подальшого здійснення господарської діяльності;
✓ провайдер послуги здійснює моніторинг інфраструктури у режимі 24/7; захист системи від несанкціонованого доступу працівників, хакерських атак та вірусів;	
✓ можливість оперативно та безпроблемно змінити кількість користувачів/аккаунтів у «хмарі»; можливість передбачити в договорі з провайдером різні моделі оплати: щомісяця, щороку чи за кожну здійснену операцію у системі;	

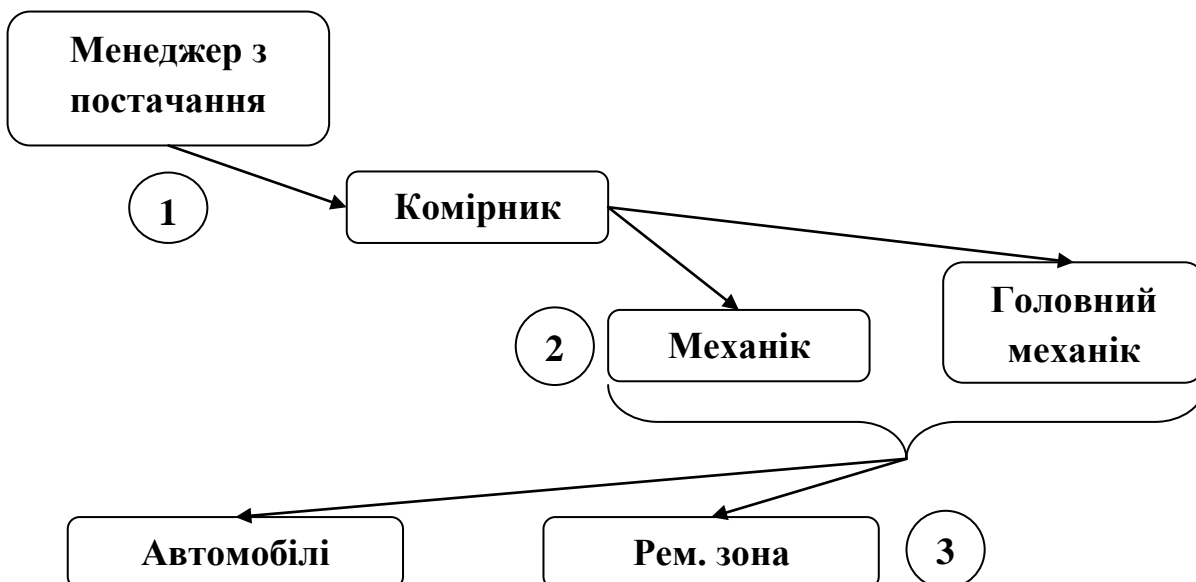
## НАКАЗ

**про організацію складського документообігу в автотранспортній дільниці  
ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат”**

З метою упорядкованості руху ТМЦ та своєчасного внесення даних про рух ТМЦ в автотранспортній дільниці ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат” в систему бухгалтерському обліку

*НАКАЗУЮ:*

1. Затвердити наступну схему руху ТМЦ в автотранспортній дільниці ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат” (рис. 1):



*Умовні позначення:*

- 1 — оприбуткування ТМЦ до складу;
- 2 — переміщення ТМЦ в підзвіт механікам з ремонту автомобілів або головному механіку;
- 3 — встановлення ТМЦ (зап. частин) або використання їх в рем. зоні (списання ТМЦ).

*Рис. 1. Схема руху ТМЦ в автотранспортній дільниці  
ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат”*

Вищенаведені етапи руху ТМЦ в автотранспортній дільниці ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат” повинні супроводжуватися наступними первинними документами та дозвільними підписами:

### **1. Оприбуткування ТМЦ на склад:**

1.1. Менеджер з постачання надає прибуткові накладні комірнику з власними підписами про отримання їх від контрагентів за довіреністю та відповідними ТМЦ.

1.2. Кожне оприбуткування ТМЦ на склад супроводжується у присутності внутрішнього аудитора автотранспортної дільниці, який проставляє дозвільний підпис на внесення даних з прибуткових накладних в систему 1С;

1.3. Комірник проставляє на кожній прибутковій накладній підпис, який підтверджує фактичне отримання ним ТМЦ;

1.4. Прибуткові накладні передаються бухгалтеру автотранспортної дільниці для введення даних в систему 1С;

### **2. Переміщення ТМЦ в підзвіт механікам з ремонту автомобілів або головному механіку:**

2.1. Протягом дня комірник видає ТМЦ зі складу механікам з ремонту автомобілів, головному механіку, про що здійснюються записи до лімітно-забірної відомості та проставляються відповідні підписи про отримання ТМЦ;

2.2. Кожного наступного дня лімітно-забірна відомість подається комірником бухгалтеру автотранспортної дільниці для проведення переміщення ТМЦ по лімітно-забірній відомості на осіб, які їх отримували;

2.3. Після проведення переміщення комірник та механіки проставляють підписи в накладних на внутрішнє переміщення, чим підтверджують рух відповідних ТМЦ;

### **3. Встановлення ТМЦ (зап. частин) або використання їх в рем. зоні (списання ТМЦ):**

3.1. Підставою для оформлення акту на списання ТМЦ, що знаходяться в підзвіті механіків, є замовлення-наряд по ремонту конкретного автомобіля з



підписами механіків, що здійснювали ремонт автомобіля, та головного механіка про узгодження проведення даного ремонту.

Акт на списання може оформлюватися без документу-підстави для витратних матеріалів, перелік яких наведений в табл. 1.

**Таблиця 1.** Перелік витратних матеріалів, які списуються без документу-підстави

№ з/п	Назва витратного матеріалу (назви зазначені згідно бази ІС)
1	Перчатки ПВХ
2	Паста для рук
3	Шампунь для безконт. мийки
4	Лампа 60 В

2. За умови придбання ТМЦ за підзвітні кошти, здійснювати їх оприбуткування та списання на підставі авансового звіту підзвітної особи.

3. За умови придбання ТМЦ та їх передачі на СТО (без фактичного оприбуткування їх на склад) здійснювати їх документальне оприбуткування на склад та послідує переміщення на особу, яка здійснювала передачу ТМЦ на СТО.

**ЗАТВЕРДЖУЮ:**

Генеральний директор

ТОВ “Житомирський м’ясокомбінат”

\_\_\_\_\_

**З НАКАЗОМ ОЗНАЙОМЛЕНІ:**

Директор з транспортної логістики

\_\_\_\_\_

Директор з транспорту

\_\_\_\_\_

Начальник транспортного відділу

\_\_\_\_\_

Помічник керівника транспортного відділу

\_\_\_\_\_

Комірник транспортного відділу

\_\_\_\_\_

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абу Тер Мохамад Джамаль. Эволюция процесса документирования в контексте развития систем автоматизации учета / Абу Тер Мохамад Джамаль, Секирина Н.В. // Проблемы і перспективи реалізації облікової політики, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу: тези доповідей IV між нар. наук.-практ. інтернет-конф., м. Донецьк, 25 квітня 2012 р. / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Донецький нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2012. – С. 10-12.
2. Агеева Ю.Б. Экономический словарь (для бухгалтера, аудитора, директора) / Агеева Ю.Б., Агеева А.Б. – М.: РедСо – Бератор-Пабблишинг, 2006. – 256 с.
3. Алдохин И.П. Экономическая кибернетика / Алдохин И.П., Кулиш С.О. – Харьков: Вища школа, Изд-во при Харьк. ун-те, 1983. – 224 с.
4. Андерсен Б. Бизнес-процессы: инструменты совершенствования: [Электронный ресурс] / Практический менеджмент качества. – Режим доступа: <http://www.pqm-online.com/assets/files/lib/andersen2.pdf>
5. Арчибальд Р. Модели жизненного цикла высокотехнологичных проектов: [Электронный ресурс] / Компания p.m.Office. – Режим доступа: <http://pmo.ru/models.php>
6. Бабак О.А. Реінжинірінг як інструмент інноваційної діяльності підприємств: [Електронний ресурс] // Економічний вісник університету. – 2011. – № 17/1. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Evu/2011\\_17\\_1/Babak.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Babak.pdf)
7. Бабин І.М. Методологічні та організаційні основи первинного обліку на підприємствах сфери послуг // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – Вип. 7, ч. 1. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – 512 с. – С. 288-290.
8. Балибардина И.Г. Документоведение и документационное обеспечение управления: [учеб.-методич. пособие] / И.Г. Балибардина. – Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2002. – 77 с.
9. Безруких П.С. Курс бухгалтерского учета: учебник для техникумов / Безруких П.С., Г.Д. Вербов, А.Н. Кашаев. – М.: “ФИНАНСЫ”, 1977. – 360 с.

10. Беспяньська Г.В. Організація роботи з документами: [навч. посіб. для дистанційного навчання] / За наук. ред. В.В. Бездрапко. – К.: Університет “Україна”, 2006. – 244 с.
11. Беляєва С.В. Процесний підхід як основа операційної стратегії // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: економічні науки. – 2009. – № 3. – Т. 1. – С. 19-22.,
12. Бизнес в облаках. Чем полезны облачные технологии для предпринимателя: [Электронный ресурс] / Контур. – Режим доступа: <https://kontur.ru/articles/225>
13. Бизнес-инжиниринг – каждый день: [Электронный ресурс] / NAUC-консалтинг. – Режим доступа: <http://www.iso-9001.ru/index.php3?mode=&id=571>
14. Бизнес-словарь: [Электронный ресурс] / Под ред. Е.С. Серого. – Режим доступа: [http://www.businessvoc.ru/bv/TermWin.asp?theme=&word\\_id=9270](http://www.businessvoc.ru/bv/TermWin.asp?theme=&word_id=9270)
15. Бизнес-словарь: [Электронный ресурс] / Под ред. Е.С. Серого. – Режим доступа: [http://www.businessvoc.ru/bv/TermWin.asp?theme=9&word\\_id=29519](http://www.businessvoc.ru/bv/TermWin.asp?theme=9&word_id=29519)
16. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: [Підручник] / М.Т. Білуха. – К.: Видавнича компанія “Воля”. – 2004. – 656 с.
17. Бірюк О.Г. Роль первинних документів у вивченні дисципліни “Фінансовий облік” / О.Г. Бірюк // Економіка агробізнесу: суть та процес викладання у вищих навчальних закладах: тези доп. на наук.-метод. конф. – [23-24 листоп. 2005 р.] / Відп. ред. С.І. Дем’яненко. – К.: КНЕУ, 2005. – 300 с. – С. 159-161.
18. Большой бухгалтерский словарь / [под ред. А.Н. Азрилияна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
19. Большой энциклопедический словарь: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc3p/139210>
20. Бондар М.І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління // Вісник національного університету “Львівська політехніка” / Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 721. – С. 58-62.
21. Бондаренко Д. 7 простых приемов оптимизации бизнес-процессов: [Электронный ресурс] // ПСИ-ФАКТОР. – Режим доступа: <http://psyfactor.org/lib/bondarenko2.htm>
22. Бородина В.В. Документирование в бухгалтерском учете: [учеб. пособие] / В.В. Бородина. – М.: ИД “ФОРУМ”: ИНФРА-М, 2008. – 304 с.

23. Бочкова Л.И. Судебная бухгалтерия Общая часть: [учеб. пособие] / Л.И. Бочкова, О.Э. Новак, С.В. Савинов. – М.: Издательско-торговая корпорация “Дашков и К”; Саратов: ООО “БизнесВолга”, 2007. – 320 с.
24. Будагьянец Н.А. Принципы формирования бизнес-процессов: [Электронный ресурс] / Верников. 7 тонн менеджмента. – Режим доступа: <http://vernikov.ru/biznes-modelirovanie/metodologiya/item/377-principyu-formirovaniya-biznes-processov.html>
25. Бутинець Т.А. Документування в системі бухгалтерського обліку: теорія і методологія: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Т.А. Бутинець. – К., 2001. – 22 с.
26. Бутинець Т.А. Первинне спостереження та його документальне оформлення / Т.А. Бутинець // Аудит як важливий інструмент ринкової економіки: зб. тез та текстів виступів республіканської наук.-практ. конф. з аудиту, (м. Київ, 5-6 жовт. 2000 р.) / Міністерство освіти і науки України. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 180 с.
27. 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.
28. Бухгалтерский словарь. – [2-е изд., доп.]. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 208 с.
29. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні / За ред. С.Ф.Голова. – Дніпропетровськ. : ТОВ “Баланс-клуб”, 2001. – 832 с.
30. Валуев Б.И. Теория бухгалтерского учета. – Одеса: ОДЕУ; “Принт-мастер”, 2002. – 272 с.
31. 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.
32. Виды облаков: [Электронный ресурс] // Softline Company. – Режим доступа: <http://www.softline.kiev.ua/ru/oblachnye-tehnologii/vidy-oblakov.html>
33. Власова В.М. Первичные документы – основа финансовой отчетности / В.М. Власова. – 2-е изд., перераб. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 384 с.
34. Власюк С.В. Нормативне забезпечення автоматизації внутрішнього фінансового контролю: світовий досвід: [Електронний ресурс] / С.В. Власюк. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu\\_e\\_2009\\_16\(1\)\\_\\_37.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2009_16(1)__37.pdf)

35. Войнова І. Процесний підхід та система управління якістю / І. Войнова // Продовольча індустрія АПК. – 2011. – № 5. – С. 37-40.
36. Волошан І.Г. Система первинної облікової інформації як складова системи менеджменту підприємства / І.Г. Волошан // Вісник національного університету “Львівська політехніка”: “Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”. – № 576. – 2007. – С. 47-51.
37. Гавриленко Т.В. Бізнес-процеси підприємства: сутність, класифікація та оптимізація / Гавриленко Т.В., Павленко Л.К. // Менеджмент та маркетинг в бізнесі ХХІ століття // Вісник КНУТД.– 2008.– №18. – С. 49–56.
38. Гагарский В.А. Оптимизация бизнес-процессов: как не навредит: [Электронный ресурс] / В.А. Гагарский // Elitarium: Центр дистанционного обучения. – Режим доступа: [http://www.elitarium.ru/2012/12/21/optimizacija\\_biznes\\_processov.html](http://www.elitarium.ru/2012/12/21/optimizacija_biznes_processov.html)
39. Герасим П.М. Фінансовий, управлінський та податковий облік у господарських товариствах: [навч. посібник] / П.М. Герасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 480 с.
40. Глейх Е.И. Курс бухгалтерского учета. Основные положения / Е.И. Глейх / [изд. 5-е, перераб.]. – Москва: Госфиниздат, 1954. – 208 с.
41. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / Голов С.Ф., Єфіменко В.І. – К., 1996. — 544 с.
42. Гомберг Л. Значение контроля / Л. Гомберг // Счетоводство. – 1897. – № 19-20. – С. 219-222
43. Гордеев М. Оптимизация бизнес-процессов: [Электронный ресурс] / Гордеев М., Борисов А. // [quality.eur.ru](http://quality.eur.ru). – Режим доступа: <http://quality.eur.ru/DOCUM4/o-b-p.htm>
44. Горелик С. Бизнес-инжиниринг и миссия компании: [Электронный ресурс] / С. Горелик // ИС-Консалтинг. – Режим доступа: [http://isc.at.ua/publ/biznes\\_inzhiniring\\_i\\_missija\\_kompanii/8-1-0-53](http://isc.at.ua/publ/biznes_inzhiniring_i_missija_kompanii/8-1-0-53)
45. Горелов А. Куда идут “облака”: [Электронный ресурс] // Karin. – Режим доступа: <http://compress.ru/article.aspx?id=22659>
46. Горлачук В.В. Економіка підприємства: [Електронний ресурс] / В.В. Горлачук // Видання ЧДУ ім. Петра Могили. – Режим доступа: <http://lib.chdu.edu.ua/pdf/posibnuku/294/112.pdf>
47. Городянська Л. Особливості технічного забезпечення системи бухгалтерського обліку / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. Науково-практичний журнал. – 2009. – № 10 – С. 17-22.

48. Гура Н. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система / Н. Гура // вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Економіка. – 2011. – № 130. – С. 12-15.
49. Гуркова О.В. Особливості управління на великих підприємствах / О.В. Гуркова // Всеукраїнський науково-практичний журнал Інноваційна економіка. – 2011. – № 1. – С. 64-67.
50. Дембинский Н.В. Теория советского бухгалтерского учета: [учебное пособие] / Н.В. Дембинский. – Минск: Государственное издательство БРСР. Редакция научно-технической литературы, 1957. – 312 с.
51. Документооборот в бухгалтерском и налоговом учете.– [3-е изд., испр. и доп.] / [Касьянова Т.Ю., Котко Е.А., Топольская Е.Б.]. – М.: Издательско-консультационная компания “Статус-Кво 97”, 2000. – Т. 1. – 480 с.
52. Дубонос Е.С. Судебная бухгалтерия: [учебно-практич. пособие] / Е.С. Дубонос. – М.: Книжный мир, 2006. – 252 с.
53. Е1 Евфрат: Система электронного документооборота и автоматизации бизнес-процессов: Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://evfrat.ru/about/>
54. Економічний словник / [за ред. П.І. Багрія, С.І. Дорогунцова]. – К.: Головна редакція української радянської енциклопедії Академії наук Української РСР, 1973. – 624 с.
55. Економічний словник-довідник: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://subject.com.ua/economic/dict/346.html>
56. ЕСМ (мировой рынок): [Електронний ресурс] // TADVISER. Государство. Бизнес. ИТ. – Режим доступа: [http://www.tadviser.ru/index.php/Статья:ЕСМ\\_\(мировой\\_рынок\)](http://www.tadviser.ru/index.php/Статья:ЕСМ_(мировой_рынок))
57. Ефремова Т.В. Современный толковый словарь русского языка. – [В 3-х томах]. – Том 3. Р-Я. – 2006 г. – М.: Астрель. – 1170 с.
58. Ефремова Т.В. Современный толковый словарь русского языка. – [В 3-х томах]. – Том 2. М-П. – 2006 г. – М.: Астрель. – 1168 с.
59. Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку: [монографія] / В.В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 516 с.
60. Ємець І.І. Рациональна організація первинного обліку в колгоспах і на міжнародних підприємствах / І.І. Ємець, В.І. Мітрофанов, М.А. Малюта. – К.: Урожай, 1982. – 240 с.

61. Єсіпова К.А. Теоретичні засади управління бізнес-процесами туристичних підприємств / К.А. Єсіпова // Економічні науки : зб. наук. пр., Сер. “Економіка та менеджмент”. – Луцьк : ЛНТУ, 2010. – Вип. 7 (26). – С. 386 – 396.
62. Жизненный цикл процесса: [Электронный ресурс] // ПитерСофт. Современные технологии управления бизнесом. – Режим доступа: <http://piter-soft.ru/automation/more/glossary/process/zhiznenniy-tsikl-protssessa/>
63. Жуйков Г.Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах / Г.Г. Жуйков. – М.: Финансы, 1972. – 336 с.
64. Завгородній А.Г. Облік і аудит: [термінологічний словник] / Завгородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. – Львів: “Центр Європи”, 2002. – 671 с.
65. Задорожний З.В. Взаємозв’язок між видами обліку в Україні / З.В. Задорожний // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць. – Житомир, ЖДТУ, 2010. – Випуск 2(17). – С. 106-110.
66. Закон Республики Беларусь от 18.10.1994 “О бухгалтерском учете и отчетности”: [Электронный ресурс] // Унитарное предприятие “Профессиональный бухгалтер”. – Режим доступа: <http://profbuh.by/buxgalteru/statja-zakon/>
67. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”: [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
68. Информационные системы в экономике: [учеб.] / Под ред. Г.А. Титоренко. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 463 с.
69. Исаев Р.А. Бизнес-инжиниринг и управление в коммерческом банке / Р.А. Исаев. – М.: ГОЛОС-ПРЕСС, 2009. – 318 с.
70. Калашян А.Н. Структурные модели бизнеса: DFD-технологии / Калашян А.Н., Калянов Г.Н. / Под ред. Г.Н. Калянова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 256 с.
71. 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.
72. Кеворкова Ж.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: [учеб. пособие] / Кеворкова Ж.А., Савин А.А. – М.: Вузовский учебник, 2007. – 129 с.
73. Кирисов С.В. Теория и практика применения процессного подхода к управлению качеством деятельности организации / С.В. Кирисов. – Тамбов: ТГТУ, 2009. – 80 с.

74. Кіндрацька Л.М. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л.М. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 30-33.

75. Кірейцев Г.Г. Функції обліку в управлінні сільськогосподарським виробництвом (проблеми теорії, методології, практики): дис. ... доктора екон. наук: 08.06.04. / Г.Г. Кірейцев – К., 1993. – с. 18.

76. Ковальчук Є. Бухгалтерський облік як інформаційна система управління / Ковальчук Є., Панасюк В. // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 77-80.

77. Колокольцев О.В. Бухгалтерський облік як інформаційна база для управління товарними запасами: [Електронний ресурс] / О.В. Колокольцев // Торгівля та ринок України: збірник наук. праць. 2012. – № 34. – С. 481-489.

78. Корзаченко О.В. Оптимізація бізнес-процесів українських підприємств: проблеми та перспективи / О.В. Корзаченко // Науковий Вісник Херсонського державного університету. – 2013. – Вип. 3. – С. 64-69

79. Кочерга С.В. Удосконалення первинних документів – нагальна потреба сьогодення / Кочерга С.В., Рибалко Л.В. // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина II. Науково-учбово-методична робота з обліку та звітності в АПК: стан та перспективи / За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – 196 с.

80. Круковский М.Ю. Критерии эффективности систем электронного докумен-тооборота / М.Ю. Круковский // Системи підтримки прийняття рішень. Теорія і практика – 2005. – С. 107 – 111.

81. Круковский М.Ю. Автоматная модель композитного документооборота: [Электронный ресурс] / М.Ю. Круковский. – Режим доступа: <http://www.viaduk-telecom.ua/viaduk/web4.nsf/90f00a25ae61dc36c2256a13006ede81/d7f77e3d71492c47c22570220068c5ec?OpenDocument>

82. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / Кужельний М.В., Лінник В.Г. – К. : КНЕУ, 2001. – 334с.

83. Кузнецова Л.Н. Применение процессного подхода к организации бухгалтерского учета: [Электронный ресурс] / Л.Н. Кузнецова // Проблемы современной экономики. – 2010. – № 2 (34). – Режим доступа: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=3109>



84. Кузьмінський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №6. – С. 8-11.
85. Кулик Ю. Місце моніторингу у функціонуванні бізнес-системи / Ю. Кулик // Галицький економічний вісник. – Тернопіль: ТНТУ, 2010. – №4(29). – с.120-124.
86. Курапов А.В. Совершенствование форм первичных документов и документооборота – важное условие усиления контроля за сохранностью государственной социалистической собственности / А.В. Курапов // Совершенствование бухгалтерского учета в современных условиях управления производством: Всесоюзная научно-техническая конф.: сборник 3 тезисов докладов секции № 2 “Повышение контрольных функций бухгалтерского учета в условиях развитого социалистического общества”. – Москва, 1974. – 222 с.
87. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.И. Кутер. – М.: Финансы и статистика, 2002. — 573 с.
88. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.И. Кутер. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 592 с.
89. Куцик П.О. Розвиток методології інтегрованого обліку в умовах застосування корпоративних інформаційних систем / П.О. Куцик // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 3(53). – С. 140-142.
90. Лаговська О.А. Системно-кібернетичний підхід розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія “Економіка”. – 2012. – Вип. 2(36). – С. 296-300.
91. Левин В.С. Предпринимателю о бухгалтерском учете и финансовом анализе / В.С. Левин. – Х.: Основа, Фирма “Рита”, 1992. – 112 с.
92. Левицька С.О. Господарський облік діяльності суб’єктів в сучасних умовах економічних та соціальних реформ / Левицька С.О. // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”. Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 9 (33). – Ч.4. – Луцьк - 2012.- С.233-243.
93. Левицька С.О. Автоматизація господарського обліку як чинник прискорення процесу діяльності підприємств / Левицька С.О., Андрєєва А.О. // Наукові записки. Серія “Економіка”. – 2011. – Випуск 16. – С. 608-614.
94. Легенчук С.Ф. Ідеальна система бухгалтерського обліку: утопічна ідея чи реальність ІТ-економіки / Легенчук С.Ф., Лозинський Дм.Л. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – №2. – С. 3-10

95. Легенчук С.Ф. Лінгвістичний підхід у розвитку бухгалтерського обліку / С.Ф. Легенчук // Наукові записки. Серія “Економіка”. – Вип. 19. – С. 169-171.
96. Леонтьев Н.А. Основы бухгалтерского учета / Леонтьев Н.А., Умнов А.В. – [4-е изд.]. – Москва: “Гудок”, 1956. – 336 с.
97. Лопатников Л.И. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки: [Электронный ресурс]. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Дело, 2003. – Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru/~книги/Лопатников/Структура%20системы/>
98. Лукашова І.О. Первинна та поточна обліково – економічна інформація в забезпеченні управління підприємницькою діяльністю: проблеми формування [Електронний ресурс] / І.О. Лукашова // Торгівля і ринок України. Збірник наукових праць. – 2009. – № 28 [том 3] – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Tiru/2009\\_28\\_3/33.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Tiru/2009_28_3/33.pdf)
99. Макаров В. Теория бухгалтерского учета / В. Макаров, М. Белоусов. – Москва: Госфиниздат, 1995. – 288 с.
100. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета / В.Г. Макаров. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: “Финансы”, 1975. – 296 с.
101. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / В.Г. Макаров. – Москва: Издательство “ФИНАНСЫ”, 1966. – 336 с.
102. Малышко А.А. Судебная бухгалтерия: курс интенсив. подгот. / А.А. Малышко, Л.Д. Соловьева. – Минск: ТетраСистемс, 2008. – 272 с.
103. Марков Ю.Г. Функциональный подход в современном научном познании / Ю.Г. Марков. – Новосибирск: “Наука”, 1982. – 70 с.
104. Маслянюк П.П. Бізнес-інжиніринг організаційних систем / Маслянюк П.П., Майстренко О.С. // Наукові вісті НТУУ “КПІ”. Інформаційні технології, системний аналіз та керування. – 2011. – № 1. – С. 69-78.
105. Маценко Л.Ф. Бухгалтерський облік та контроль фактів господарського життя з невизначеними наслідками / Дис. к.е.н., 08.00.09. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – 2012 р. – 217 с.
106. Менеджмент качества: [Электронный ресурс] // КРМС. – Режим доступа: [http://www.kpms.ru/General\\_info/Benchmarking.htm](http://www.kpms.ru/General_info/Benchmarking.htm)
107. Методы и средства моделирования бизнес-процессов (обзор): [Электронный ресурс] // Jet info: корпоративный журнал компании “Инфосистемы Джет”. – Режим доступа:

[http://www.jetinfo.ru/Sites/new/Uploads/2004\\_10.7BBAD6EFC6554E8791CCBF730A438BA8.pdf](http://www.jetinfo.ru/Sites/new/Uploads/2004_10.7BBAD6EFC6554E8791CCBF730A438BA8.pdf)

108. Михеев Ф.А. Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособие] / Ф.А. Михеев. – Москва: “Финансы”, 1975. – 175 с.

109. Модели сервисов облачных вычислений: Часть 2. Платформа как сервис: [Электронный ресурс] // IBM. Developer Works. – Режим доступа: <http://www.ibm.com/developerworks/ru/library/cl-cloudservices2paas/>

110. Моделювання бізнес-процесів: [Электронный ресурс] // Вікіпедія. – Режим доступу: [http://uk.wikipedia.org/wiki/Моделювання\\_бізнес\\_процесів](http://uk.wikipedia.org/wiki/Моделювання_бізнес_процесів)

111. Моисеенко Г.И. Теория бухгалтерского учета / [изд. 3-е, перераб. и доп.], – Москва: “Финансы и статистика”, 1987. – 222 с.

112. 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.

113. Муравський В. Документування в умовах повної автоматизації обліку / В. Муравський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – С. 48-52.

114. Мураками Х. 1Q84. Книга третья / Х. Мураками: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.etextlib.ru/Book/Details/42023>

115. Нармбаев К.С.: [Электронный ресурс] // Большой бухгалтерский словарь: Словопедия. – Режим доступа: <http://www.slovopedia.com/7/205/864248.html>

116. Нимчинов П.П. Общая теория бухгалтерского учета. – Киев, Издательское объединение “Вища школа”. 1977. – 240 с.

117. Нимчинов П.П. Общая теория бухгалтерского учета / П.П. Нимчинов. – Киев, Издательское объединение “Вища школа”. 1977. – 240 с.

118. Огійчук М.Ф. Первинні документи – основа для прийняття управлінських рішень і контролю їх виконання // Збірник наукових праць “Фінанси, облік і аудит” / Відп. ред.. В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2006. – 412 с. – С. 288-294.

119. Ожегов С.И. Словарь русского языка / [Под ред. Н.Ю. Шведовой]. – М.: “Русский язык”, 1989. – 752 с.

120. Олійник О. Документування господарсько-договірної та господарсько-претензійної діяльності: [навч. посіб.] / О. Олійник. – К.: Алерта, 2006. – 140 с.

121. Оптимізація бізнес-процесів: як не нашкодити: [Електронний ресурс] // Профінструмент для економіста. – Режим доступу:

<http://profinstrument.org/index.php/biznes/2273-optimizacija-biznes-procesiv-jak-ne-nashkoditi>

122. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: [підруч.] / Кузьмінський А.М., Сопко В.В., Завгородній В.П. – К.: Вища школа, 1993. – 223 с.

123. Палий В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / Палий В.Ф., Соколов Я.В.. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

124. Панько Т.І. Обіг чи оборот?: [Електронний ресурс] / Т.І. Панько // Інститут української мови НАН України. – Режим доступу: <http://kulturamovyu.univ.kiev.ua/КМ/pdfs/Magazine7-4.pdf>

125. Петрук О.М. Договірні зобов'язання і права в бухгалтерському обліку (на матеріалах підприємств Житомирської області) / Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / О.М. Петрук; Київ. нац. екон. ун-т. — К., 2000. — 20 с.

126. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

127. Пилипів Н.І. Облік в системі управління підприємством: [Електронний ресурс] / Пилипів Н.І., Пилипів М.І. // Вісник прикарпатського університету. Серія: економіка. – 2008. – Вип. 6. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vpu/Ekon/2008\\_6/45.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vpu/Ekon/2008_6/45.pdf)

128. Підсистема: [Електронний ресурс] // Вікіпедія. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/Підсистема>

129. Подольский В.И. Аудит первинного учета предприятий: [практик. пособие] / Подольский В.И., Макарова Н.С. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 173 с.

130. Положение Минфина РФ от 30 декабря 1999 г. “Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации” утвержденное приказом № 34-н от 29 июля 1998 г.: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon.kuban.ru/nd1/pmf/34n.htm>

131. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 затверджене Міністерством фінансів України від 24 травня 1995 р.: [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95)

132. Попова Л.В. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза: [учеб. пособие] / Попова Л.В., Шибаева Н.А., Исакова Р.Е. – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2003. – 192 с.,

133. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 декабря 2003 г. №189 “Об утверждении Инструкции по ведению первичного учета производства в организациях спиртовой и ликеро-водочной

промышленности и альбома унифицированных форм первичной учетной документации и регистров бухгалтерского учета”: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.levonevski.net/pravo/razdelb/text544/index.html>

134. Построение моделей документооборота на основе конечно-автоматной модели теории автоматов: [Электронный ресурс] // Применение теории автоматов. – Режим доступа: <http://teorya.hut.ru/page8.htm>

135. Построение частных облаков: [Электронный ресурс] // Parking.ru. – Режим доступа: [http://www.parking.ru/private/private\\_cloud/](http://www.parking.ru/private/private_cloud/)

136. Потоцька О. Дістатися хмар: [Електронний ресурс] // Контракты УА. ИД “Галицкие контракты”. – Режим доступа: <http://archive.kontrakty.ua/gc/2012/44/13-distatysya-khmar.html?lang=ua>

137. Правовая бухгалтерия / отв. ред. д.юрид.н., проф. С.Г. Чаадаев. – М., 2001. – 432 с.

138. Приставка О.В. Документування господарських операцій у системі управління підприємством / О.В. Приставка // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина II. Науково-учбово-методична робота з обліку та звітності в АПК: стан та перспективи / За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем’яненко, В.М. Жука. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – 196 с.

139. Професійна діяльність бухгалтера: аутсорсинг, ризики, захист інформації: [монографія] / Л.В. Чижевська, І.М. Вигівська, А.П. Дикий, Л.С. Скакун. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 404 с.

140. Пушкар М.С. Метатеорія бухгалтерського обліку або якою повинна стати теорія: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2007. – 359 с.

141. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 424 с.

142. Пушкар М.С. Розробка систем обліку: [навч. посібник] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 198 с.

143. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – [5-е изд., перераб. и доп.] – М.: ИНФРА-М, 2006. – 495 с.

144. Рейнботь П.И. Полный курс коммерческой бухгалтерии по простой и двойной системамъ. Практическая часть на четырехъ языкахъ: русскомъ, французскомъ, английскомъ и нѣмецкомъ / П.И. Рейнботь. – Том 1. – Часть 1-я

теоретическая и часть 2-я практическая (русский сводъ). – Санктпетербургъ: Издание В.А. Смирдина, 1866. – 183 с.

145. Реинжиниринг: сущность и методология: [Электронный ресурс] / В.А. Баринов // Центр дистанционного образования. – Режим доступа: [http://www.elitarium.ru/2006/05/12/reinzhiniring\\_sushhnost\\_i\\_metodologija.html](http://www.elitarium.ru/2006/05/12/reinzhiniring_sushhnost_i_metodologija.html)

146. Реінжиніринг: [Электронный ресурс] // Вікіпедія. – Режим доступа: <http://uk.wikipedia.org/wiki/Реінжиніринг>

147. Репин В.В. Процессный поход к управлению. Моделирование бизнес-процессов / Репин В.В., Елиферов В.Г. – М.: РИА “Стандарты и качество”, 2004. – 408 с.

148. Робсон М. Практическое руководство по реинжинирингу бизнес-процессов / Робсон М., Уллах Ф. – [под ред. Н.Д. Эриашвили]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 224 с.

149. Рожелюк В.М. Шляхи вдосконалення організації обліку з використанням сучасних інформаційних систем / В.М. Рожелюк // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 88-91.

150. Ромашов А.М. Судебно-бухгалтерская экспертиза / А.М. Ромашов. – М.: “Юридическая литература”, 1981. – 128 с.

151. Рыбаков М.Ю. Оптимизируем бизнес-процессы своей компании: [Электронный ресурс] / М.Ю. Рыбаков // Михаил Рыбаков и партнеры. – Режим доступа: [http://mrybakov.ru/library/ca/ca\\_100/](http://mrybakov.ru/library/ca/ca_100/)

152. Савченко В.Я. Аудит: [навч. посібник] / В.Я. Савченко. – [вид. 2-ге, без змін]. – К.: КНЕУ, 2009. – 324 с.

153. Савченко В.Я. Аудит: [навч. посібник] / В.Я. Савченко. – [вид. 2-ге, без змін]. – К.: КНЕУ, 2009. – 324 с.

154. Сауткин И.В. Судебная бухгалтерия: ответы на экзаменац. вопр. / И.В. Сауткин. – Минск.: ТетраСистемс, 2008. – 96 с.

155. Семерягіна М.М. Теоретичні аспекти класифікації бізнес-процесів: [Електронний ресурс] / М.М. Семерягіна // Publishing house Education and Science s.r.o. – 2008. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/8\\_NMIW\\_2008/Economics/28493.doc.htm](http://www.rusnauka.com/8_NMIW_2008/Economics/28493.doc.htm)

156. Система документооборота ESCOM.BPM: Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.escom-bpm.com/>

157. Скуратовский Я.С. Ревизия состояния учета на предприятии / Я.С. Скуратовский. – М.: “Финансы”, 1973. – 48 с.

158. Словарь бизнес-терминов: [Электронный ресурс] // Академик. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/business/5321>
159. Смирнов Д.В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы / Смирнов В.Д., Танасевич В.Г. – Ленинград: Изд-во Ленинградского университета, 1964. – 140 с.
160. Снитко М.А. Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособие] / М.А. Снитко. – Мн.: Мисанта, 1996. – 263 с.
161. Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А.М. Прохоров. – [4-е изд.]. – М.: Сов. энциклопедия, 1988. – 1600 с.
162. Современная энциклопедия: [Электронный ресурс] // Академик. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc1p/19726>
163. Современный толковый словарь: [Электронный ресурс]. – изд. “Большая Советская Энциклопедия”. – Режим доступа: <http://www.classes.ru/all-russian/russian-dictionary-encycl-term-36668.htm>
164. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: [ученик] / Соколов Я.В., Соколов В.Я. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
165. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
166. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: [учеб. пособие] / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2010. – 224 с.
167. 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.
168. Справочник бухгалтера и аудитора / [под ред. д-ра эк. наук, проф. Е.А. Мизиковского, к.э.н., доц. Л.Г. Макаровой]. – М.: Юристъ, 2001. – 992 с.,
169. Статистический словарь / Под ред. М.В. Птуха, Б.С. Ястремского. – М.: 1965. – 708 с.
170. 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.
171. Судова бухгалтерія: [підручник] / В.М. Глібко, О.П. Бушан. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 224 с.
172. Сук П.Л. Формування системи бухгалтерського обліку в Україні: [Електронний ресурс] / П.Л. Сук // Теорії мікро- макроекономіки. – 2010. – № 35. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Tmm/2010\\_35/28.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Tmm/2010_35/28.pdf)

173. СЭД Docvision: Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.docsvision.com/>

174. Тельнов Ю.В. Реинжиниринг бизнес-процессов: [учеб. пособие]. – Московский государственный университет экономики, статистики и информатики. – М.: МЭСИ, 2003. – 99 с.

175. Теория систем и системный анализ в управлении организациями: Справочник: [учеб. пособие] / под ред. В.Н. Волковой и А.А. Емельянова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 848 с.

176. Ткаченко Н.М. Методологія бухгалтерського фінансового обліку на підприємствах України: дис. ... доктора екон. наук: 08.06.04 / Н.М. Ткаченко. – К., 2002. – 356 с.

177. Ткаченко С.А. Створення і розвиток у складі системи управління підприємством самостійної функціональної підсистеми “Бухгалтерський облік”: [Електронний ресурс] / С.А. Ткаченко// Економічний форум. – 2012. – № 1. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ekfor/2012\\_1/index.htm](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekfor/2012_1/index.htm)

178. Уманців Г. Облік у системі мікро- та макроекономічного управління / Г. Уманців // Бухгалтерський облік і аудит : Науково-практичний журнал. – 2008. – № 4. – С. 17-25.

179. Управление социалистическим производством (вопросы теории и практики) / [под ред. В.Г. Афанасьева]. – М., “Экономика”, 1974. – 671 с.

180. Уроки державної мови: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mova.kreschatic.kiev.ua/20.php>

181. Федеральный закон РФ “О бухгалтерском учете” № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г.: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/buch/>

182. Финансовый словарь: [Электронный ресурс] // Академик. – Режим доступа: [http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin\\_enc/13778](http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/13778)

183. Хаммер М. Реинжиниринг корпорации: Манифест революции в бизнесе / М. Хаммер, Дж. Чампи. – [пер с англ. Ю.Е. Корнилович]. – М.: Манн, Иванов и Фербер, 2006. – 287, [17] с.

184. Харрингтон Дж. Оптимизация бизнес-процессов: документирование, анализ, управления, оптимизация / Дж. Харрингтон, К.С. Эсселинг, Х.В. Нимвеген. – “Азубка”, “БМикро”, 2002. – 169 с.

185. Хмарні технології в умовах політичної кризи. Інтерв'ю з Михайлом Козловим, директором з розвитку бізнесу De Novo в Росії: [Електронний ресурс]



// Forbes-Україна. – Режим доступу: <http://forbes.ua/ua/business/1365277-hmarni-tehnologiyi-v-umovah-politichnoyi-krizi>

186. Хмарні технології на допомогу бізнесу: [Електронний ресурс] // Власний бізнес. – Режим доступу: <http://vlasbiz.net/content/detail/180>

187. Хмарні технології: ціна питання: [Електронний ресурс] // ALG Systems CIS. – Режим доступу: <http://cis.algsystems.com/node/322>

188. Цивільний кодекс України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

189. Цикл Демінга-Шухарта: [Електронний ресурс] // Вікіпедія. – Режим доступу: [http://uk.wikipedia.org/wiki/Цикл\\_Шухарта\\_—\\_Демінга](http://uk.wikipedia.org/wiki/Цикл_Шухарта_—_Демінга)

190. Чаадаев В.К. Бизнес-процессы в компаниях святы / В.К. Чаадаев. – М.: Эко-Трендз, 2004. – 176 с.

191. Черемных О. Бизнес-инжиниринг: новые технологии стратегического управления бизнесом: [Электронный ресурс] / О. Черемных. – Режим доступа: <http://lionsconsult.narod.ru/Articles/BE.htm>

192. Череп А.В. Усовершенствование первичного учета при проведении аудиторских проверок / А.В. Череп, В.В. Ярмош // Materiály vědecko-praktická konference “Věda a technologie: krok do budoucnosti – 2009”. – Díl 3. Ekonomické vědy: Praha. Publishing House “Education and Science” s.r.o. – 80 s.

193. Что такое SaaS: [Электронный ресурс] // Live Business. – Режим доступа: <http://www.livebusiness.ru/faq/saas/>

194. Чумаченко М.Г. Економічний аналіз. Навчальний посібник / Чумаченко М.Г. - Київ: КНЕУ, 2001. – 540 с.

195. Швецова-Водка Г.М. Типологія документа: [навч. посібник] / Г.М. Швецова-Водка. – К.: Книжкова Палата України, 1998. – 80 с.

196. Шмигель А.Д. Организация бухгалтерського учета в промышленности. – Киев: Издательское объединение “Вища школа”, 1978. – 208 с.

197. Экономика и бизнес. А-Я: Словарь-справочник / [Уолл Н., Маркузе Я., Лайнз Д., Мартин Б.] / Пер. с англ. К.С. Ткаченко. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 1999. – 624 с.

198. Экономическая энциклопедия. Промышленность и строительство / Гл. ред. А.Н. Ефимов. – В 2-х томах. – М., “Советская энциклопедия”, 1964. – Т. 2. – 960 столб.

199. Эмерджентность: [Электронный ресурс] // Академик. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ruwiki/75422>

200. Amazon уходит в отрыв на рынке IaaS/PaaS: [Электронный ресурс] // PC Week/RE. – Режим доступа: <http://www.pcweek.ru/its/article/detail.php?ID=155232>

201. CFO Update: The Top 10 Technology Priorities From the 2011 Gartner FEI Technology Study: [Электронный ресурс] // Gartner. – Режим доступа: <https://www.gartner.com/doc/1695715/cfo-update-top--technology>

202. Executive Summary: Amplifying the Enterprise: The 2012 CIO Agenda: [Электронный ресурс] // Gartner. – Режим доступа: <https://www.gartner.com/doc/1901815/executive-summary-amplifying-enterprise-cio>

203. IaaS – Infrastructure as a Service. ИТ-инфраструктура в облаке: [Электронный ресурс] // Rentacloud. – Режим доступа: <http://www.rentacloud.su/iaaseurope>

204. Infrastructure as a Service, IaaS (мировой рынок): [Электронный ресурс] // TadViser. Государство. Бизнес. ИТ. – Режим доступа: <http://www.tadviser.ru/index.php>Статья:Infrastructure\_as\_a\_Service,\_IaaS\_(мировой рынок)

205. Kołaczyk Z. Rachunkowość finansowa / Z. Kołaczyk. – Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, 1997. – s. 54

206. Naumiuk T. Dowody księgowe: obieg i kontrola. – Warszawa: Infor, 2002. – 430 s.

207. Rachunkowość w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem / Praca zbiorowa pod redakcją E. Nowaka. – Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne: Warszawa, 2001. – 196 s.

208. Tadviser. Государство. Бизнес. ИТ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.tadviser.ru/index.php>/Аналитика\_TAdviser

209. Tadviser. Государство. Бизнес. ИТ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.tadviser.ru/index.php>/Новости:TAdviser\_BPM\_DAY:\_управление\_бизнес-процессами

210. Tadviser. Государство. Бизнес. ИТ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.tadviser.ru/index.php>/Статья:TerraLink:\_В\_основе\_нашего\_подхода\_лежат\_технологии\_управления\_корпоративной\_информацией

211. Tadviser. Государство. Бизнес. ИТ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.tadviser.ru/index.php>/Статья:СЭД\_(Программные\_технологии)

212. Ustawa o rachunkowości – ustawa z dnia 29 września 1994 roku:  
[Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
[http://www.mf.gov.pl/\\_files\\_/rachunkowosc/akty\\_prawne/ustawa\\_o\\_rachunkowosci.pdf](http://www.mf.gov.pl/_files_/rachunkowosc/akty_prawne/ustawa_o_rachunkowosci.pdf)

**Наукове видання**

ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович

ВОЛЬСЬКА Катерина Олександрівна

ВАКУН Оксана Володимирівна

**Документування в бухгалтерському  
обліку: процесний підхід**

Монографія

**ISBN 978-966-2343-18-2**

Підписано до друку 01.02.2016.  
Формат 60x84/16. Ум. друк. арк. 13,19. Папір офсетний.  
Гарнітура «Times New Roman»  
Друк цифровий.  
Наклад 300 примірників.



Видавець Кушнір Г. М.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів  
видавничої продукції: серія – ІФ № 31, від 26.01.2009р.

76006. м. Івано-Франківськ,  
вул. Шота Руставелі, 1,  
тел. 099 700-47-45