

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

ФЕЩУК Максим Миколайович

Документація та документообіг у системі бухгалтерського обліку
/ Documentation and document management in the accounting system

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік і правове забезпечення
агропромислового бізнесу

Магістерська робота

Виконав студент групи ОПЗм-22
М. М. Фещук

Магістерську роботу допущено
до захисту:
“ ____ ” _____ 2018 р.

Завідувач кафедри

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ІДЕНТИФІКАЦІЯ ДОКУМЕНТАЦІЇ ТА ДОКУМЕНТООБІГУ	7
1.1. Первинне спостереження та документи бухгалтерського обліку	7
1.2. Наукове обґрунтування бухгалтерських документів у системі ділової комунікації підприємства	16
1.3. Місце документообігу в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень	21
Висновки до розділу 1	29
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПАРАМЕТРИ ДОКУМЕНТАЦІЇ ТА ДОКУМЕНТООБІГУ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	30
2.1. Ідентифікація облікової документації в системі бухгалтерського обліку підприємства	30
2.2. Особливості документації в системі позабалансового обліку	38
2.3. виправлення помилок у бухгалтерських документах	45
2.4. Зберігання, вилучення та знищення бухгалтерських документів ...	49
2.5. Документообіг у забезпеченні комунікативних зв'язків обліку та менеджменту	53
Висновки до розділу 2	63
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДОКУМЕНТАЦІЇ ТА ДОКУМЕНТООБІГУ В СИСТЕМІ ДІЛОВОЇ КОМУНІКАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА	64
3.1. Моніторинг ефективності бухгалтерського документування	64
3.2. Оптимізація якості бухгалтерської документації для превентивних заходів уникнення зловживань і шахрайства	69
3.3. Вектори удосконалення документообігу в бухгалтерському обліку .	78
Висновки до розділу 3	83
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	84
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	92

ВСТУП

Актуальність теми. У зв'язку з процесами глобалізації економіки значно зростають обсяги необхідної для ефективного управління інформації, що, у свою чергу, призводить до збільшення кількості документації. Традиційні методи роботи з документами в таких умовах стають малоефективними: архіви з паперовими документами займають корисну площу приміщень і характеризуються низьким рівнем ефективності та оперативності пошуку необхідної інформації. Набагато зручніше користуватися електронною базою даних, яка дозволяє здійснювати швидкий пошук необхідних інформаційних ресурсів. Крім того, в умовах жорстокої конкуренції ефективно можуть вести справи, передусім, ті підприємства, які мають можливість оперативно одержувати інформацію.

Вирішенню цієї проблеми, а також забезпеченню вдосконалення інформаційного забезпечення управління сприяє впровадження електронної документації та документообігу. Процес електронного документообігу ґрунтується на інтегрованій електронній обробці обліково-аналітичної інформації, яка включає формування первинних електронних документів, порядок обробки інформації, автоматизований банк даних та інше. Доступ до інформаційних ресурсів і скорочення часових витрат на розв'язання завдань, пов'язаних із документообігом, на сучасних підприємствах дійсно набуває великого значення і актуальності.

Дослідженню проблематики документації та документообігу в системі бухгалтерського обліку присвячені наукові праці провідних вітчизняних вчених, серед них: М. Бондар, З. Гуцайлюк, М. Дем'яненко, В. Жук, Я. Крупка, Ю. Кузьмінський, С. Легенчук, М. Огійчук, В. Палій, М. Палюх, В. Пархоменко, М. Пушкар, Я. Соколов, В. Сопко, Л. Сук, П. Хомин, В. Швець та інші.

Однак, ряд концептуальних і методико-організаційних аспектів документації та документообігу в системі бухгалтерського обліку продовжують залишатися дискусійними й потребують подальшого дослідження. Зокрема, недостатньо з'ясованими є змістовне наповнення визначень, склад класифікаційних ознак, які є необхідними для поглиблення аналітичних можливостей обліку та

посилення його контрольних функцій; невпорядкованість спектру чинників та передумов, що впливають на систему документообігу та ділової комунікації підприємства та визначають тенденції їх розвитку тощо.

Поряд з невирішеністю теоретичних питань звертають на себе увагу недоліки практики, які передбачають структурування документації; впорядкування руху первинних документів; раціоналізацію документообігу; використання електронного цифрового підпису тощо.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є уточнення науково-теоретичних параметрів і удосконалення організаційно-методичних аспектів документації та документообігу в системі бухгалтерського обліку.

Для досягнення поставленої мети вирішено наступні завдання:

- 1) проведено моніторинг основних проблем документації та документообігу в системі бухгалтерського обліку;
- 2) уточнено наукове обґрунтування бухгалтерських документів у системі ділової комунікації підприємства;
- 3) ідентифіковано параметри облікової документації в системі бухгалтерського обліку підприємства;
- 4) встановлено особливості документації в системі позабалансового обліку;
- 5) досліджено практику виправлення помилок у бухгалтерських документах;
- 6) ідентифіковано документообіг у забезпеченні комунікативних зв'язків обліку та менеджменту;
- 7) проаналізовано проблеми паперового документообігу;
- 8) обґрунтовано переваги застосування електронного документообігу;
- 9) визначено вектори удосконалення документації та документообігу.

Об'єктом дослідження обрано документацію та документообіг в системі бухгалтерського обліку ПАП «Загребля» с. Бриків Шумського району Тернопільської області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних аспектів наукового обґрунтування і практичних параметрів реального застосування документації та документообігу в системі бухгалтерського обліку і ділової комунікації.

Методи дослідження. У магістерській роботі використано наступні методи: історичний підхід – для дослідження виникнення, формування та розвитку документації та документообігу; термінологічний метод – для вивчення еволюції термінів; системний аналіз – для деталізації і розчленування об'єкта дослідження на окремі важливіші елементи; синтез – для узагальнення аспектів функціонування документації та документообігу в системі бухгалтерського обліку; монографічний – для дослідження теоретичних розробок вітчизняних та зарубіжних вчених; інформаційне моделювання – для формування узагальнених висновків на основі системного аналізу та синтезу теорії й практики документації та документообігу в системі бухгалтерського обліку; статистичні та аналітичні розрахунки – для дослідження фактографічної облікової інформації; групування – для виявлення концептуальних ознак об'єкта дослідження; конкретизації – для обґрунтування змісту форм методичного забезпечення документації та документообігу в системі бухгалтерського обліку.

Наукова новизна результатів дослідження. В магістерській роботі теоретично обґрунтовано та практично вирішено комплекс питань, пов'язаних з підвищенням ефективності документації та документообігу в системі бухгалтерського обліку, зокрема: 1) уточнено узгодженість терміну «первинний документ»; 2) структуровано переваги та недоліки паперового, змішаного й електронного документообігу; 3) врегульовано окремі дискусійні аспекти автоматизації діловодства; 4) уточнено параметри графіку документообігу; 5) структуровано вектори організації документообігу; 6) модернізовано табличну форму зведеного графіка документообігу; 7) обґрунтовано основні напрями удосконалення документування господарських операцій та документообігу; 8) узагальнено типові проблеми підприємств, робота з документами на яких ведеться традиційним способом; 9) обґрунтовано доцільність проведення моніторингу ефективності бухгалтерського документування.

Практичне значення отриманих результатів. Реалізація розроблених пропозицій дозволяє оптимізувати і забезпечити раціональне використання документації та документообігу в системі бухгалтерського обліку і ділової

комунікації підприємства шляхом впорядкування руху первинних документів, стабілізації роботи бухгалтерської служби та підвищення продуктивності праці облікових працівників, посилення оперативності обробки документів та інформації, що формується на їх підставі.

Практичне значення результатів дослідження підтверджено довідкою про впровадження ПАП «Загребля» с. Бриків Тернопільської області.

Структура та обсяг магістерської роботи. Магістерська робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій та списку використаної літератури. Основний зміст роботи викладено на 98 сторінках. Дослідження містить 8 рисунків, 7 таблиць, список використаних джерел із 95 найменувань.

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ІДЕНТИФІКАЦІЯ ДОКУМЕНТАЦІЇ ТА ДОКУМЕНТООБІГУ

1.1. Первинне спостереження та документи бухгалтерського обліку

Першочерговим моментом відображення в бухгалтерському обліку його об'єктів є первинне спостереження, що здійснюється безпосередньо працівником бухгалтерії або автоматично з допомогою вимірювальних пристроїв. Параметри первинного спостереження залежать від мети і завдань обліку, змісту і характеру одержуваної інформації. Одиницею первинного спостереження є окремий факт (явище), господарська операція, яка відноситься до об'єкту бухгалтерського обліку.

Господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства [12, с. 102].

В результаті первинного спостереження об'єкти бухгалтерського обліку повинні бути зафіксовані, тобто необхідний доказ про їх наявність, зміни, здійснення. Таким доказом є документ.

Первинний бухгалтерський документ – це письмове підтвердження (доказ, свідоцтво) певної форми та змісту про фактичне здійснення господарської операції або письмове розпорядження на право її здійснення. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення.

Для контролю та впорядкування опрацювання даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;

- зміст та обсяг господарської операції;
- одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [12, с. 103].

Сукупність бухгалтерських документів, що складаються на всі господарські операції, називається документацією. Документація відіграє важливу роль в управлінні виробництвом, забезпечує здійснення попереднього і наступного контролю за доцільністю і законністю господарських операцій.

Документи мають велике значення для забезпечення контролю за збереженням власності. Оскільки документи є письмовим доказом здійснення господарських операцій, вони мають і правове значення, використовуються судовими органами при розгляді господарських спорів з іншими підприємствами, організаціями, особами.

Бухгалтерські документи використовують для проведення економічного аналізу господарської діяльності підприємства. В процесі аналізу вивчають факти виконання виробничої програми, визначають, наскільки раціонально витрачаються матеріальні і фінансові ресурси, а також резерви їх ефективного використання.

Різні за змістом господарські операції зумовлюють різноманітність документів, якими вони оформляються.

Для правильного складання документів і доцільного використання їх класифікують за певними ознаками:

- 1) призначенням;
- 2) порядком складання;
- 3) способом охоплення операцій;
- 4) місцем складання;
- 5) технікою складання і опрацювання (рис. 1.1).

За призначенням документи поділяють на:

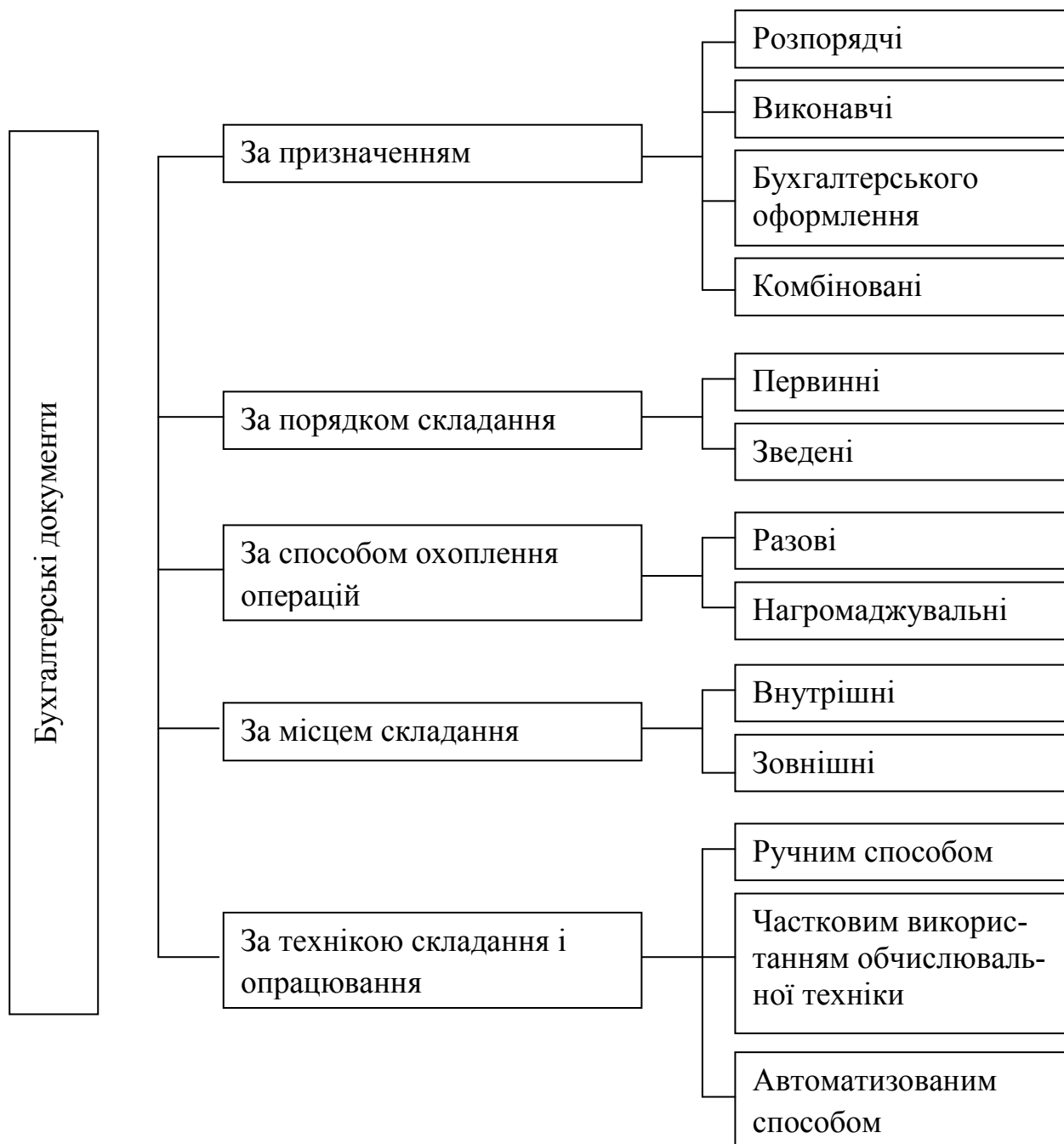


Рис. 1.1. Класифікація бухгалтерських документів

- 1) розпорядчі (накази про прийняття на роботу і звільнення з роботи – містять розпорядження на здійснення певної господарської операції);
- 2) виконавчі (звіти про рух матеріальних цінностей – підтверджують факт здійснення господарської операції);
- 3) бухгалтерського оформлення (бухгалтерські довідки, нагромаджувальні відомості – складають на підставі супровідних документів для полегшення записів на рахунках);

4) комбіновані (прибуткові і видаткові касові ордери – поєднують в собі властивості всіх трьох видів документів) [12, с. 104].

За порядком складання документи поділяють на первинні, які складають в момент здійснення господарської операції, і зведені, які складають на підставі кількох або багатьох первинних документів.

До первинних документів відносять накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріальних цінностей, грошові чеки, платіжні вимоги-доручення та інші.

До зведених документів відносять авансові звіти, звіти касира та ін.

За способом охоплення операцій документи поділяють на разові і нагромаджувальні. Разовими документами оформляють одну або декілька господарських операцій, записаних одночасно (наприклад, касові ордери, вимоги-накладні та ін.). Нагромаджувальні документи використовують для відображення операцій, які нагромаджуються протягом певного періоду (наприклад, багатоденні наряди на виконання робіт, лімітно-забірні картки та ін.).

За місцем складання розрізняють документи внутрішні і зовнішні. Внутрішні документи складають на даному підприємстві і використовуються в самому підприємстві (облікові листи праці і виконаних робіт, накладні внутрішньогосподарського призначення та ін.). Зовнішні документи складає дане підприємство для зовнішніх користувачів інформації (товарно-транспортні накладні на реалізацію продукції) або вони надходять від інших організацій, підприємств (рахунки-фактури, платіжні вимоги постачальників та ін.).

За технікою складання і опрацювання документи поділяють на такі, які заповнюються ручним способом, з частковим використанням обчислювальної техніки, повністю складаються автоматизованим способом з використанням персональних комп'ютерів.

До оформлення і змісту документів ставляться певні вимоги: своєчасність складання, достовірність показників і правильність оформлення. Документи повинні містити всі необхідні показники (реквізити), що характеризують господарські операції.

Господарюючі суб'єкти можуть використовувати типові форми бухгалтерських документів, рекомендовані Міністерством фінансів України і Державним комітетом статистики, а також самостійно розроблені документи, які мають обов'язкові реквізити і забезпечують достовірність відображення в обліку здійснення операцій. Сільськогосподарські підприємства можуть також використовувати спеціалізовані форми первинних документів, рекомендовані Міністерством аграрної політики та продовольства України.

Первинні документи, складені в різних господарських підрозділах підприємства передають до бухгалтерії, де їх перевіряють, розцінюють, групують і роблять бухгалтерські записи.

Для контролю за надходженням і своєчасним опрацюванням документів складають план-графік документообороту.

Документооборотом називають рух документів від моменту складання або одержання їх від інших організацій до використання для бухгалтерських записів і передачі в архів.

В процесі перевірки документів встановлюють доцільність і законність господарських операцій, додержання кошторису, норм, розцінок, встановлених лімітів тощо. Перевіряють також чи всі реквізити заповнені, чи дійсні підписи, правильність зроблених підрахунків. Правильно складені документи приймаються для подальшої обробки.

Документи, які надійшли в бухгалтерію, часто містять тільки натуральні показники (по товарно-матеріальних цінностях) або трудові (про затрати праці). Тому необхідно в цих документах проставити ціни і суми, тобто провести їх розцінку. Після розцінки документи, зазвичай, групують, тобто збирають за певний період (день, декаду, місяць) за однорідними ознаками (касові документи, документи про рух матеріалів, банківські документи та ін.). Групування документів завершується складанням нагромаджувальних (групувальних) відомостей.

На основі одержаних способом групування і підрахунку підсумків в документах проводяться бухгалтерські записи шляхом складання кореспон-

денції між рахунками по окремій операції або групі однорідних операцій. Цей етап обробки бухгалтерських документів називається контируванням. Складання бухгалтерських записів має важливе значення, оскільки від їх правильності залежить точність і достовірність обліку. Після оформлення бухгалтерських записів господарські операції фіксують в облікових регістрах.

Після складання звітності документи передають на зберігання в архів. Архів має бути організований таким чином, щоб забезпечити надійне зберігання всіх документів, і в разі потреби, швидке їх знаходження. Первинні документи зберігаються відповідно до встановленого порядку, регламентованого державними органами.

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках.

Регістр бухгалтерського обліку (обліковий регістр) – це носій інформації спеціального формату і будови (паперовий, машинний), призначений для реєстрації, групування й узагальнення господарських операцій, відображених у первинних носіях інформації.

Облікові регістри класифікують за зовнішнім виглядом, характером записів, обсягом змісту і формою (рис. 1.2).

За зовнішнім виглядом облікові регістри поділяють на бухгалтерські книги, картки, окремі листки (відомості), машинні носії. Підприємства, що складають облікові регістри на машинних носіях, зобов'язані за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законодавством. При цьому повинна бути організована така система контролю, яка виключала б можливість несанкціонованих виправлень, доповнень або вилучення частини інформації.

За характером записів облікові регістри поділяють на хронологічні, систематичні і комбіновані.

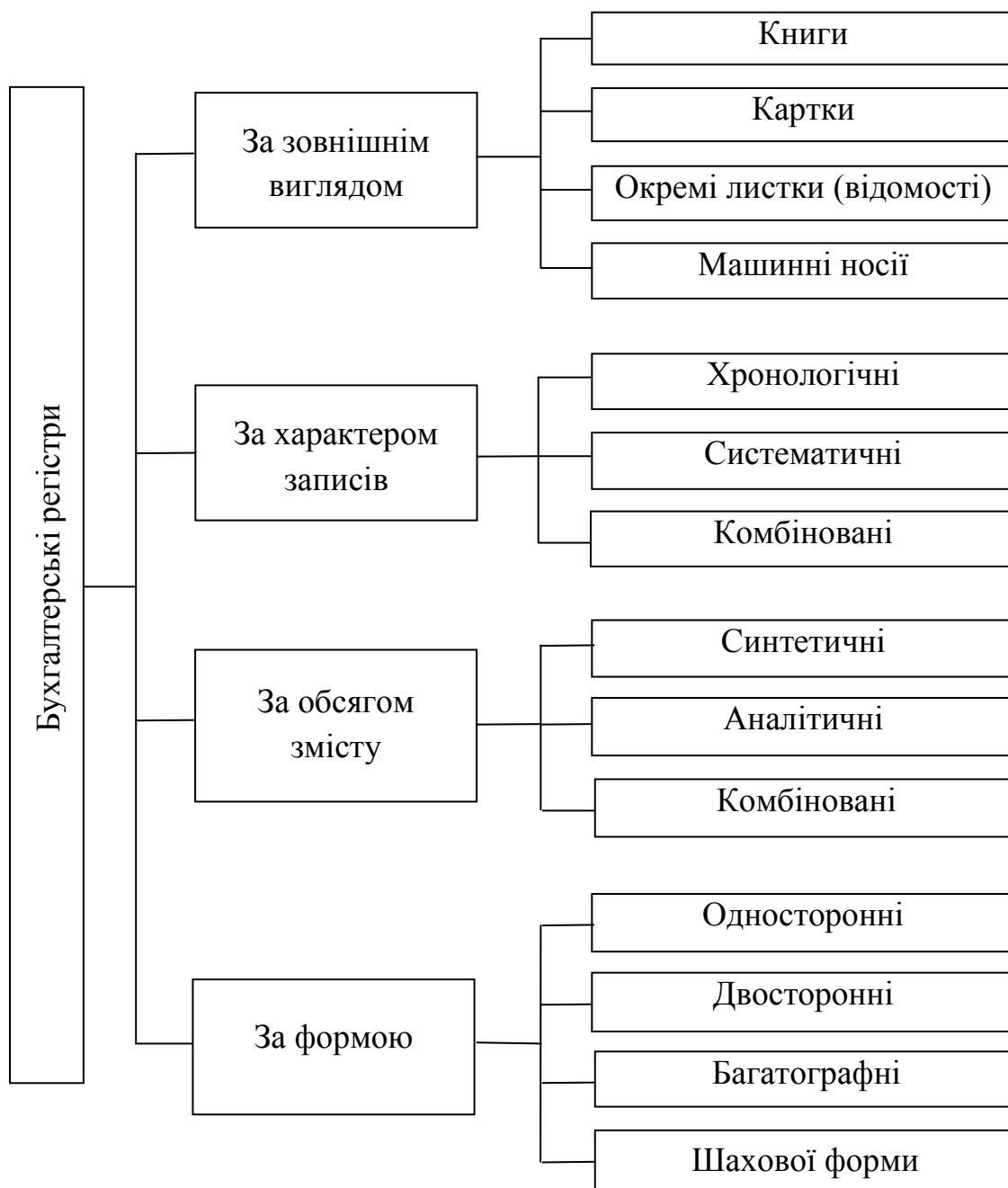


Рис. 1.2. Класифікація бухгалтерських регістрів

У хронологічні облікові регістри господарські операції записують в календарній послідовності їх здійснення. Таким регістром є журнал реєстрації господарських операцій, який є обов'язковим для всіх підприємств і організацій. Записи в журнал здійснюються по кожній господарській операції або підсумковими сумами на основі групування однорідних бухгалтерських документів.

Систематичні реєстри використовують для відображення однорідних за економічним змістом господарських операцій у певній системі. Зокрема, у книгах складського обліку ведуть облік матеріальних цінностей; у Головній книзі – синтетичний облік по кожному рахунку.

Комбінованими називають реєстри, в яких записи здійснюють одночасно в хронологічному і систематичному порядку (журнали-ордери і відомості до них).

За обсягом змісту облікові реєстри поділяють на:

- синтетичні;
- аналітичні;
- комбіновані.

Реєстри синтетичного обліку призначені для відображення економічно однорідних господарських операцій на синтетичних рахунках. Головна книга є реєстром синтетичного обліку.

В аналітичних облікових реєстрах записи роблять по окремих аналітичних рахунках, крім вартісних, вказуються в необхідних випадках натуральні і трудові вимірники. Прикладом реєстру аналітичного обліку є картки обліку основних засобів, матеріалів та ін.

Реєстри, в яких водночас ведеться синтетичний і аналітичний облік, називають комбінованими. Прикладом комбінованих облікових реєстрів є журнали-ордери по рахунках 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» та ін., в яких містяться не тільки узагальнені дані, а й детальні відомості про стан розрахунків з кожним дебітором, постачальником тощо.

За формою бухгалтерські реєстри бувають:

- односторонні;
- двосторонні;
- багатографні;
- реєстри шахової форми.

В односторонніх регістрах графі для записів по дебету і кредиту розміщені поряд на правому боці регістру, а графі для запису дати, господарської операції – на лівому.

Двосторонні регістри складаються з двох однакових частин, ліва з яких призначена для дебетових записів, а права – для кредитових.

Багатографні регістри застосовують для обліку об'єктів, які потребують деталізації показників на дебеті або кредиті рахунка.

Регістри шахової форми побудовані так, що кожна записана сума відноситься на дебет одного і кредит іншого взаємопов'язаного рахунка на перетині відповідних клітин. Сума тут записується в один прийом, але відноситься одночасно на дебет і кредит взаємопов'язаних рахунків.

Для синтетичного і аналітичного обліку господарських операцій підприємства застосовують облікові регістри, рекомендовані органами державного управління або розроблені самостійно. Система облікових регістрів повинна забезпечити повне і достовірне відображення всіх господарських операцій, одержання необхідної інформації для управління і складання звітності.

Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Копії регістрів обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру вилучених регістрів.

Керівництво з розробки і затвердження типових форм бухгалтерських регістрів і методичних рекомендацій щодо застосування їх покладається на Міністерство фінансів України.

1.2. Наукове обґрунтування бухгалтерських документів у системі ділової комунікації підприємства

Реєстрація фактів господарського життя, і власне складання первинних документів є початковим кроком здійснення бухгалтерських записів. З цього приводу проф. Я. Соколов зауважив: ще у 1549 році 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)» [81, с. 68].

І. Лукашова відзначає, що процес облікового документального оформлення, удосконалення й доповнення окремих складових первинної документації 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 і становить фундамент подальшого формування поточного облікового забезпечення управління [49].

Аналізуючи дефініцію «документ» та «первинний документ» доцільним вважаємо провести моніторинг їх визначень, зокрема:

Є. Россінська визначає документ як «письмове свідоцтво, доказ певної дії» [85, с. 69].

В. Подольський та Н. Макарова трактують документ як «результат документування, тобто зафіксована на матеріальному носії інформація з реквізитами, які дозволяють її ідентифікувати» [63, с. 17].

М. Пушкар визначає документ як систему закономірно пов'язаних елементів, які становлять цілісне утворення або єдність [71, с. 271].

Р. Бруханський ідентифікує первинний бухгалтерський документ як «письмове підтвердження (доказ, свідоцтво) певної форми та змісту про

фактичне здійснення господарської операції або письмове розпорядження на право її здійснення» [12, с. 102].

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

У 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 факт господарського життя, а в інших – господарська операція.

Ці поняття потрібно чітко розрізняти, адже господарською операцією є задокументований факт господарського життя, який призводить до змін у балансі. Визначення первинного документу може змінюватись залежно від даних, які він містить, а також від інформації, яку отримує користувач в результаті обробки та вилучення необхідних йому даних.

Наприклад, трактування поняття «первинний документ» в нормативно-правових актах України також відрізняється:

1) у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 року: первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення (ст. 1);

2) у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженому наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 року: первинні документи – це письмові свідоцтва, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення(ст. 2, п. 2.1).

Більш правильно визначати первинні документи як свідчення (докази) здійснення факту господарського життя (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 наслідком змін у структурі активу, пасиву та зобов'язань в результаті того, що в господарській діяльності підприємства відбулася певна дія або подія.

Беззаперечним є те, що визначення в науковій, навчальній літературі та нормативно-правових документах повинні бути узгодженими, і під первинним документом слід розуміти документ, який містить відомості про здійснення факту господарського життя.

Цю тезу обґрунтовують у своїй монографії С. Легенчук, К. Вольська та О. Вакун, стверджуючи, що в нормативно-правових документах України відсутня узгодженість щодо визначення поняття, яке 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». В свою чергу, підзаконний акт Положення № 88 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, адже в результаті їх оформлення не відбувається зміна в структурі активів, пасивів та зобов'язань підприємства [38, с. 14-15].

В Україні не приділяється належної уваги питанню первинного спостереження діяльності підприємства, наукові погляди не є однотайними щодо використання терміну «первинний документ». Так, В. Савченко до первинних

документів відносить реєстри бухгалтерського обліку, а деякі науковці застосують поняття реєстри замість реєстри. Так, В. Глібко та О. Бушан зазначають, що інформація, яка міститься в прийнятих до бухгалтерського 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. А, наприклад, у словнику С. Ожегова під реєстром розуміється опис або письмовий перелік, а під реєстром у словнику Т. Єфремової розуміється список, перелік чогось, книга для записів, обліку чогось [38, с. 14-15].

Ще одним проблемним поняттям, що характеризується неоднозначністю думок і підлягає дослідженню, є бухгалтерський (обліковий) документ, підходи до трактування якого також відмінні: 1) Е. Россінска, Н. Єріашвілі – 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; 2) В. Макаров – бухгалтерський документ є письмовим свідоцтвом дійсного здійснення господарської операції, а також права на її здійснення; 3) Д. Смірнов – бухгалтерським документом називається первинний запис господарської операції, підтверджена підписами осіб, які приймають участь у її здійсненні; 4) В. Бородин – в бухгалтерському обліку документи є письмовим розпорядженням на здійснення господарських операцій або письмове підтвердження дійсного здійснення цих операцій; 5) М. Птух, Б. 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; 6) А. Завгородній, Г. Вознюк, Г. Партин – бухгалтерський документ – письмове підтвердження про здійснення господарської операції, інформація щодо якої підлягає відображенню на бухгалтерських

рахунках; 7) А. Ефимов – обліковий документ – письмове розпорядження про здійснення господарської операції або письмове підтвердження її виконання; є єдиною підставою бухгалтерських записів; 8) І. Сауткін – бухгалтерські документи – це письмові свідоцтва, які підтверджують право на здійснення господарських операцій або самі факти на їх здійснення; 9) В. Левін – 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; 10) Т. Сокольчик – бухгалтерським документом називається письмове підтвердження здійсненої господарської операції або дозвіл на її здійснення; 11) П. Німчинов – письмове свідоцтво певної форми і змісту про факт здійснення господарської операції [38, с. 162-163].

Щодо поняття документації, то його часто плутають із документуванням. Так, М. 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. 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. Білуха М. зазначає, що основними носіями економічної інформації про діяльність підприємства є документація – первинна, накопичувальна, планова, звітна, довідково-інформаційна. В економічному словнику Ю. Агєєвої та А. Агєєва 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 [38, с. 16-17].

1.3. Місце документообігу в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень

З метою створення дієвої системи інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень необхідне розуміння цілей і завдань, функцій системи управління, здійснення документообігу, виявлення руху інформації від виникнення до використання на різних рівнях управління, наявність і використання класифікації та кодування інформації, створення масивів інформації на машинних носіях, володіння методологією створення інформаційних моделей.

Необхідність забезпечення інформаційної сумісності у разі взаємодії різних інформаційних систем між собою та з різними групами користувачів зумовлює потребу у створенні системи інформаційного забезпечення, що забезпечує загальну інформаційну базу даних та моделей для розроблення та прийняття управлінських рішень.

Інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень здійснюється значною мірою за допомогою обігу документів на підприємстві. Інформаційне забезпечення управлінських рішень полягає у наданні інформаційних ресурсів у розпорядження особи, котра приймає рішення.

Мета інформаційного забезпечення на підприємстві – це своєчасне постачання необхідною достовірною інформацією для розроблення та прийняття управлінських рішень.

Використання документів дає змогу досягнути поставленої мети максимально ефективно.

Інформаційне забезпечення управлінських рішень – це сукупність єдиної системи класифікації та кодування інформації, уніфікованої системи документації, схем інформаційних потоків, що циркулюють в організації та поза її межами, а також методологія побудови баз даних.

Основними принципами створення інформаційного забезпечення є: цілісність, вірогідність, єдність, гнучкість, стандартизація, уніфікація, контроль, захист від несанкціонованого доступу.

Єдина система класифікації та кодування інформації (ЄСКК) техніко-економічних показників забезпечує єдність вимірювань та відповідність класифікацій та номенклатури на всіх рівнях управління.

Уніфікована система документації – це комплекс взаємопов'язаних документів, кожному із яких присвоєно код відповідно до класифікатора управлінської документації. Класифікатор – систематизований перелік назв однорідних об'єктів за окремими видами економічної інформації з присвоєними їм кодами.

Інформаційне забезпечення управлінських рішень здійснюється значною мірою за допомогою обігу документів на підприємстві. Інформаційне забезпечення управлінських рішень полягає у наданні інформаційних ресурсів у розпорядження особи, котра приймає рішення. Мета інформаційного забезпечення на підприємстві – це своєчасне постачання необхідною достовірною інформацією для розроблення та прийняття управлінських рішень.

Використання документів дає змогу досягнути поставленої мети максимально ефективно.

Документ – матеріальний носій інформації про факти, події, явища об'єктивної дійсності та розумової діяльності людини. Документ є головним засобом подання юридично оформлених відомостей про об'єкт управління.

Кожен документ має такі параметри:

- 1) призначення,
- 2) кількість екземплярів (для паперового документообігу),
- 3) назва обов'язкових реквізитів та показників,
- 4) особи, котрі заповнюють обов'язкові реквізити та показники,
- 5) правила формування показників,
- 6) значення кожного показника,
- 7) періодичність складання,
- 8) частота розроблення показників.

Виділяють класифікацію документів за походженням:

- офіційні – документи, створені юридичною чи фізичною особою, оформлені та засвідчені у встановленому порядку.

- особисті – документи, які створюють особи поза сферою їхньої службової діяльності.

Документообіг – проходження документів усередині системи управління – від джерела їх формування до використання в управлінні. Документообіг становить основну частину інформаційних потоків у системі управління.

Під час підготовки та використання документ проходить через певну послідовність етапів, які визначаються його параметрами.

Документообіг в організації здійснюється у вигляді потоків документів між: людьми, котрі виробляють інформацію, аналізують її або приймають управлінські рішення (працівники, аналітики та керівники), пунктами технічного оброблення документів на підприємстві (секретар, архів тощо).

Залежно від того, які етапи оброблення проходять документи, виділяють три основних інформаційних потоки документообігу:

- 1) потік вхідних документів, які надходять на підприємство ззовні;
- 2) потік внутрішніх документів, які створюються всередині організації та ніколи не виходять за її межі;
- 3) потік вихідних документів, що створюються всередині організації для зовнішнього користувача.

Документи з різних інформаційних потоків проходять різні етапи обробки. Наприклад, етапи обробки, які проходять вхідні документи на підприємстві, вказані на рис. 1.3.

Етапи обробки вихідної документації представлені на рис. 1.4.

Документи бувають у письмовій та електронній формі. Відповідно виділяють паперовий, електронний та змішаний документообіг.

Паперовий документообіг полягає у роботі з паперовими документами. В Україні застосовують переважно традиційну пострадянську систему паперового документообігу. Ця система базується на централізованому контролі документів на всіх стадіях їх підготовки та єдиних нормах документообігу. Однією з переваг паперового документообігу є його звичність для користувачів, котрі мають недостатній досвід та знання сучасних інформаційних технологій.

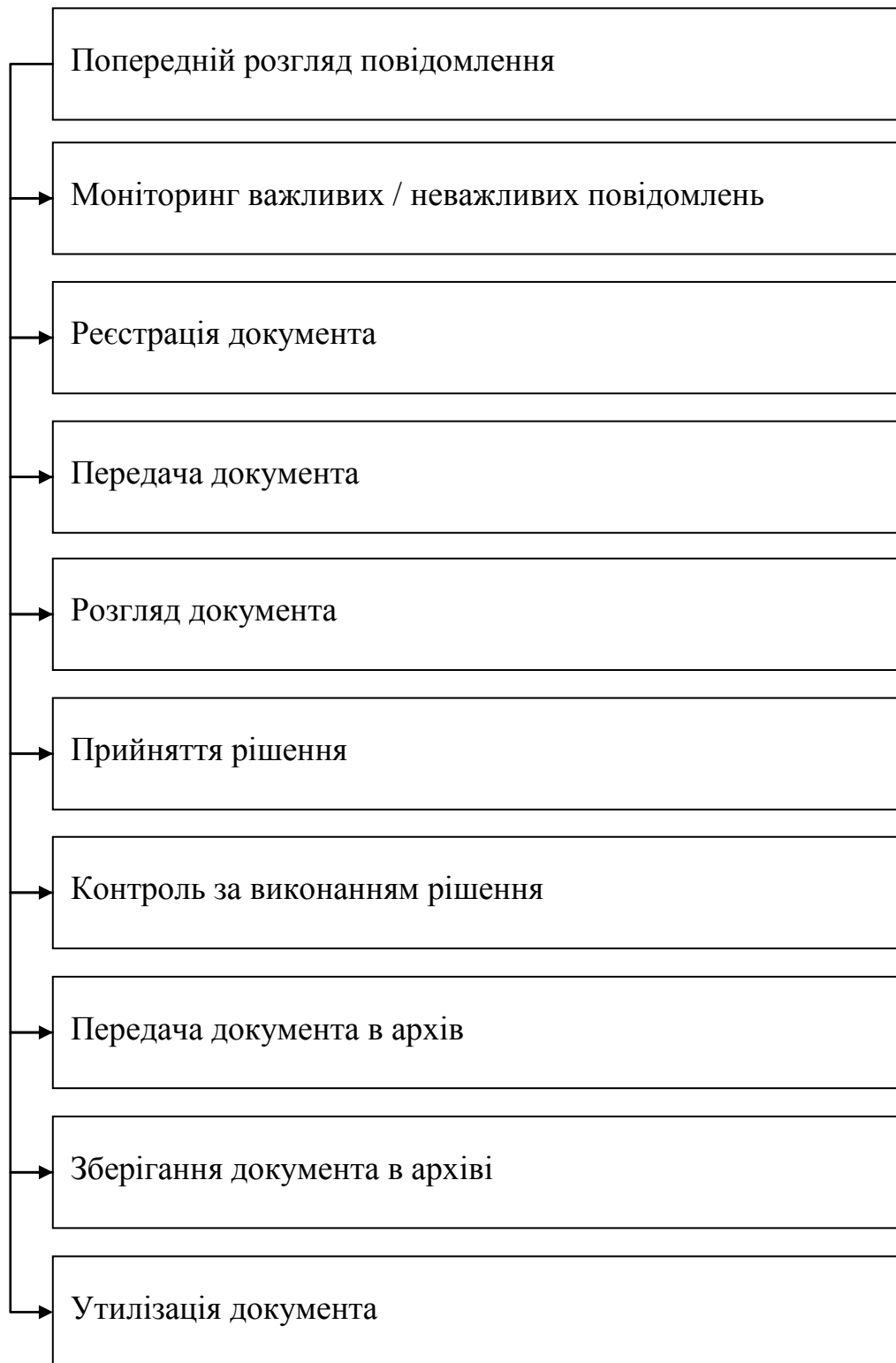


Рис. 1.3. Етапність обробки вхідної документації

Однак паперовий вид документів неминуче призводить до таких проблем під час роботи з великими обсягами документації:

- тривалі процедури передавання документів всередині організації;

- можливість втрати інформації про місцезнаходження документів;
- відсутність ефективного контролю як за роботою окремих працівників, так і за діяльністю організації загалом з боку керівництва;
- високі витрати на інфраструктуру збереження і руху паперових документів;
- висока трудомісткість рутинних операцій у діяльності працівників і брак часу на підготовку якісних рішень.

Часто ці проблеми призводять до надмірно затягнутих строків розгляду питань, неефективності роботи і поганої керованості організації. Усе це свідчить про недоліки паперового документообігу, які можна долати за рахунок автоматизації діловодства та запровадження електронного документообігу.

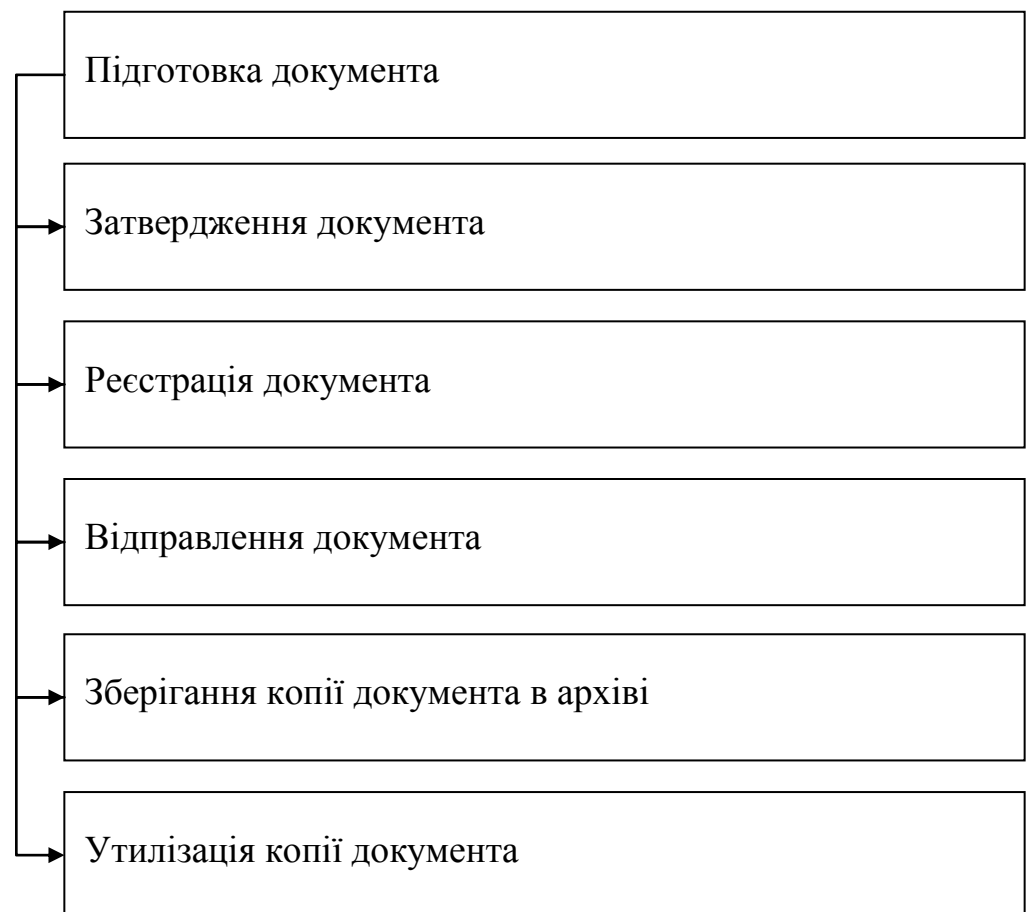


Рис. 1.4. Етапність обробки вихідної документації

Автоматизація діловодства полягає у підвищенні ефективності існуючих процедур роботи з документами та базується на тому, що під час реєстрації

паперового документа він цілком або частково переводиться в електронну форму, і подальша робота здійснюється переважно з електронними реєстраційними картками і поданням документів.

Автоматизація діловодства дає змогу:

- прискорити рух документів по організації;
- гарантувати своєчасне розглядання документів;
- забезпечити ефективний контроль виконання документів і прийняття управлінських рішень;
- підвищити ефективність роботи як окремих працівників, так і організації загалом;
- знизити витрати на розмноження, передавання і збереження безлічі копій паперових документів;
- у разі прийняття рішень підвищити їхню обґрунтованість і якість за рахунок надання виконавцю максимально повної бази документації.

Щоби уникнути додаткових витрат під час реєстрації документа у разі автоматизації діловодства необхідно доповнити її запровадженням електронного документообігу. Електронний документообіг полягає у роботі з електронними документами. Електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, а також обов'язкові реквізити документа.

Існують такі переваги електронного документообігу над паперовим: скорочення обсягів паперових витрат, що пов'язані з опрацюванням документів, використання електронних копій документів під час роботи користувачів, підтримка версій електронного документа, використання шаблонів текстових атрибутів у системі, колективна робота під час виконання і розроблення документів, наочний і зручний контроль щодо виконання встановлених доручень, необмежена кількість контролерів і виконавців одного завдання, можливість неодноразового перенесення терміну виконання доручення, багаторазова можливість звітування щодо виконання встановленого завдання, автоматичне зняття завдань з контролю під час реєстрації документів, що

скасовуюють їх виконання, підтримка завдань з циклічним періодом виконання, встановлення зв'язків між документами в системі, короткі анотації для електронних копій документів, внутрішня поштова система, використання маршрутних схем, гнучкий, інтуїтивно зрозумілий інтерфейс.

Електронний документообіг переважно підтримує такі підсистеми: реєстрації документів, контролю виконання, маршрутизації документообігу, колективної роботи, нормативно-довідкової інформації, пошуку, звітності, адміністрування.

Найлегшим та найефективнішим є запровадження електронного документообігу для ведення внутрішнього документообігу.

Змішаний документообіг полягає у паралельному існуванні систем паперового та електронного документообігу, що взаємно доповнюють одна одну. Перевагами змішаного документообігу є зменшення витрат на підготовку внутрішньої документообігу та збереження централізованого контролю за важливими документами. Недоліками змішаного документообігу порівняно із електронним є менша ефективність та більші витрати. Проте паралельне використання паперових та електронних документів іноді є виправданим з погляду безпеки. А також змішаний документообіг може бути перехідним етапом у роботі підприємства для поступового переходу до винятково електронного обігу документів.

Хоча підприємства України ще не використовують повною мірою електронний документообіг, він набуває все більшого поширення, особливо на підприємствах, що надають послуги у банківській сфері та сфері інформаційних послуг та технологій, а також на підприємствах різних галузей, які працюють з іноземними клієнтами та партнерами, для яких це вже стало звичним та зручним засобом роботи.

Таким чином, документообіг має важливе значення у інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень. Основною сучасною світовою загальною тенденцією у інформаційному забезпеченні є перехід від паперового до електронного документообігу в організації. Необхідність переходу до

електронного та змішаного документообігу є неминучим для українських підприємств. Оскільки Україна інтегрується у світове товариство та глобальну економіку для наших підприємств стає надзвичайно важливою проблема конкурентоспроможності, яку можна забезпечувати різноманітними факторами, зокрема ефективним веденням документообігу, що призводить до кращого інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень на підприємстві.

Проте якщо сам перехід є неминучим, то перехід і вибір форми та засобів залишається нез'ясованим питанням. На це рішення впливають як зовнішні фактори, такі як наявні на ринку альтернативні інформаційні системи електронного документообігу, так і внутрішні фактори, такі як наявність матеріальних ресурсів у організації та рівень володіння сучасними інформаційними технологіями її персоналу. Зазначені проблеми вимагають подальшого дослідження, а також аналізу на кожному конкретному підприємстві.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. За результатами опрацювання наукових джерел можна зробити висновок про відносну одностайність у визначенні поняття «первинний документ», однак доцільно виділити декілька відмінних підходів до трактування цього терміну: – в одних джерелах зазначається, що за допомогою первинного документа реєструється факт господарського життя; в інших – господарська операція. Ці поняття потрібно чітко розрізняти, адже господарською операцією є задокументований факт господарського життя, який призводить до змін у балансі. .

2. На нашу думку, більш правильно визначати первинні документи як свідчення (докази) здійснення факту господарського життя (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 наслідком змін у структурі активу, пасиву та зобов'язань в результаті того, що в господарській діяльності підприємства відбулася певна дія або подія/

3. Паперовий документообіг полягає у роботі з паперовими документами. В Україні застосовують переважно традиційну пострадянську систему паперового документообігу. Ця система базується на централізованому контролі документів на всіх стадіях їх підготовки та єдиних нормах документообігу. Однією з переваг паперового документообігу є його звичність для користувачів, котрі мають недостатній досвід та знання сучасних інформаційних технологій.

4. Однак, паперовий вид документів неминуче призводить до таких проблем під час роботи з великими обсягами документації: тривалі процедури передавання документів всередині організації; можливість втрати інформації про місцезнаходження документів; відсутність ефективного контролю як за роботою окремих працівників, так і за діяльністю організації загалом з боку керівництва; високі витрати на інфраструктуру збереження і руху паперових документів; висока трудомісткість рутинних операцій у діяльності працівників і брак часу на підготовку якісних рішень.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПАРАМЕТРИ ДОКУМЕНТАЦІЇ ТА ДОКУМЕНТООБІГУ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Ідентифікація облікової документації в системі бухгалтерського обліку підприємства

Для фіксації та якісної характеристики процесів фінансово-виробничої діяльності підприємств системою бухгалтерського обліку передбачено відповідні способи та прийоми пізнання господарської дійсності, які формують метод бухгалтерського обліку.

До елементів методу бухгалтерського обліку належать: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, система рахунків, метод подвійного запису, баланс та звітність. Використання кожного з вище наведених елементів регламентується відповідними положеннями, інструкціями, затвердженими Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів України, Національним банком України і т.д.

Технологічна система облікового процесу фінансово-господарської діяльності підприємств характеризується чіткою послідовністю. Кожна господарська операція відображається на підставі конкретних документів, оформлених належним чином. Відповідно документація є початковим і найбільш відповідальним етапом облікового процесу, елементом фіксації і трансформації облікової інформації, способом первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку.

Використання облікової документації, складеної з дотриманням юридичних вимог, надає бухгалтерським даним силу доказів [73, с. 110].

Слід наголосити, що у фінансово-виробничій діяльності підприємств можуть відбуватися також господарські процеси, які неможливо зафіксувати стандартними первинними документами бухгалтерського обліку. Наприклад, створення нестач та лишків матеріальних цінностей і грошових коштів,

розкрадання майна і т.д. призводять до невідповідності дійсної кількості засобів підприємства даним бухгалтерського обліку. Документально оформити такі явища можливо лише за умови, що вони викриті. Для цього використовується другий елемент методу бухгалтерського обліку – інвентаризація. Інвентаризація дозволяє шляхом перевірки активів (матеріальних цінностей, основних засобів, грошових коштів тощо) в натурі встановити їх наявність і фактичний стан. Дані інвентаризації використовують для приведення облікових показників у відповідність з дійсністю, для ви-явлення об'єктів та явищ, що з тих чи інших причин не були своєчасно охоплені системою обліку.

Оцінка – це спосіб грошового вимірювання товарно-матеріальних цінностей та основних засобів. Майно та господарські операції оцінюються в національній грошовій одиниці України способом акумулювання проведених витрат. Записи в бухгалтерському обліку за валютними рахунками підприємства, а також за операціями в іноземній валюті здійснюються в національній грошовій одиниці України в сумах, визначених шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом Національного банку, що діє на дату здійснення операцій. Одночасно вказані записи відображають у валюті розрахунків і платежів, причому за кожною іноземною валютою окремо. Основні засоби підприємства відображають у бухгалтерському обліку і звітності за фактичними затратами на їх придбання, спорудження і виготовлення, що становлять їх первісну вартість. Сировина та матеріали, паливо, покупні напівфабрикати, комплектуючі вироби, запасні частини, тара, що використовується для пакування і транспортування, інші товарно-матеріальні цінності відображаються в обліку і звітності за їх фактичною собівартістю. Давальницька сировина відображається за цінами, вказаними у договорі.

Калькуляція – це обчислення сукупних витрат на виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг. Плановий відділ підприємства обчислює планову собівартість продукції, бухгалтерія – фактичну. На підставі цих показників визначається плановий та фактичний обсяг прибутку, рентабельність виробництва [73, с. 111].

Фінансово-виробнича діяльність підприємств характеризується значною кількістю операцій, зокрема, щодо придбання сировини, матеріалів, палива, одержання грошових коштів з поточного рахунка в банку, видачі готівки з каси тощо, які вимагають щоденного відображення в обліку. Поточний облік господарських операцій підприємств здійснюється за допомогою бухгалтерських рахунків. Бухгалтерський рахунок – це спосіб економічного групування однорідних господарських операцій для щоденного їх відображення в обліку. На кожний вид однорідних господарських операцій відкривається окремий рахунок. Облік господарських операцій на бухгалтерських рахунках здійснюється методом подвійного запису, який полягає в тому, що ці операції відображаються на рахунках двічі: по дебету одного рахунку і кредиту другого рахунку, причому в однаковій сумі.

З метою визначення результатів господарської діяльності підприємства один раз на квартал, півріччя або рік складають бухгалтерський баланс та необхідну фінансову звітність. Баланс у бухгалтерському обліку є способом узагальнення та економічного групування на певну дату активів підприємства з одного боку, та власного капіталу і зобов'язань – з іншого. Таким чином, баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал. Дані балансу необхідні для контролю за наявністю і структурою господарських засобів підприємства та їх джерел, для аналізу активів, фінансового стану підприємства, рівня його платоспроможності, стану збереження майна. Звітність відображає майнове та фінансове становище підприємства, результати господарської діяльності за звітний період. Вона характеризує не лише стан, але й рух активів, власного капіталу та зобов'язань, структуру собівартості, стан виконання плану договірних зобов'язань, виробництва та реалізації продукції тощо. Фінансова звітність складається на основі даних поточного обліку. Бухгалтерський баланс і звітність є способами підсумкового узагальнення даних бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік забезпечує вичерпну характеристику фінансово-господарської діяльності підприємства, фіксуючи усі операції та процеси, в

тому числі й негативні. Як відомо, злочини, скоєні в економічній сфері, в більшості випадків мають завуальований характер, відповідно їх викриття забезпечується ретельним вивченням облікової документації. При цьому слід акцентувати увагу на досить важливій особливості бухгалтерського обліку – взаємозв'язку всіх його елементів [73, с. 112].

Використання з метою приховування злочину окремих елементів обліку обов'язково зумовлює зміну інших елементів. Ця обставина суттєво сприяє процесу викриття розкрадань, інших корисливих злочинів, однак вимагає високого професіоналізму, зокрема, у сфері технології облікового процесу.

Облікова документація виконує дві основних функції:

- першою є характеристика конкретних фінансово-економічних процесів;
- другою – доказовість фактичного здійснення цих процесів.

Первинні документи для набуття ними юридичної сили повинні мати наступні обов'язкові реквізити:

- назву документа;
- код форми документа;
- дату і місце складання;
- зміст господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;
- особисті підписи.

Залежно від характеру господарської операції у первинних документах можуть бути наведені додаткові реквізити (номер документа, назва та адреса підприємства, печатка підприємства тощо).

При надходженні у бухгалтерію первинні документи перевіряються як за формою (повнота та правильність оформлення і заповнення реквізитів), так і за змістом (законність операції, логічна ув'язка з окремими показниками). Усі документи, що додаються до прибуткових і видаткових касових ордерів, а також документи, що є підставою для нарахування заробітної плати,

обов'язково повинні бути погашені штампом або написом від руки “Одержано” або “Сплачено” із зазначенням дати (числа, місяця, року).

Помилки у первинних документах виправляються, переважно, коректурним способом: неправильний текст або сума закреслюється однією лінією так, щоб можна було прочитати виправлений текст, а зверху надписується правильний текст або сума. Виправлення повинні бути застережені надписом “виправлено” і підписом осіб, що завізували документи, із зазначенням дати виправлення.

Рух документів у бухгалтерському обліку від моменту їх складання до передачі в архів є документообігом. Документообіг регламентується графіком, який складає головний бухгалтер, і затверджується наказом керівника підприємства. Первинні документи, облікові реєстри, бухгалтерські звіти та баланси до передачі їх в архів повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або шафах під відповідальністю особи, уповноваженої на це головним бухгалтером. Відповідальність за збереження первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів та балансів, оформлення та передачу їх у встановленому порядку до архіву несе головний бухгалтер.

Бухгалтерські документи класифікують за кількома ознаками:

- призначення;
- джерела виникнення;
- походження;
- якісні ознаки тощо.

Групування документів полегшує їх використання не лише у системі бухгалтерського обліку, але й під час перевірки відповідної інформації про ознаки вчинення корисливих зловживань.

Одним із основних принципів загальної класифікації облікової документації є її розмежування за призначенням (рис. 2.1).

Розпорядчі документи – містять інформацію розпорядчого змісту щодо виконання певних фінансово-господарських операцій (чеки на одержання

готівки з поточного рахунка в банку, доручення на придбання товарно-матеріальних цінностей, вимоги-накладні) [73, с. 115].

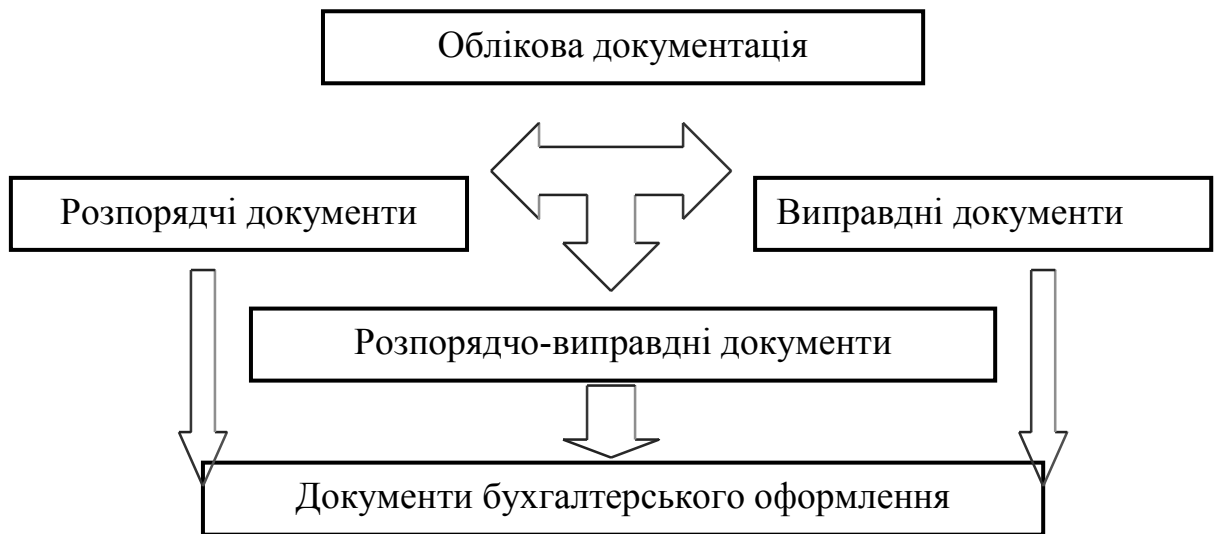


Рис. 2.1. Класифікація облікової документації за призначенням

Виправдні (виконавчі) документи – підтверджують факт виконання певної господарської операції; крім того, вони є підставою для облікових записів (накладна на видачу сировини (матеріалів) зі складу, приймальні та здавальні документи тощо).

Розпорядчо-виправдні (комбіновані) документи – містять одночасно розпорядження про здійснення певної господарської операції і засвідчують факт його виконання, тобто є симбіозом розпорядчих і виправдних документів. Таким документом є, наприклад, видатковий касовий ордер, який включає розпорядження на здійснення операції і, водночас, відмітку про виплату особі грошей з каси підприємства.

Документи бухгалтерського оформлення – складаються обліковими працівниками у бухгалтерії підприємства на підставі наявних розпорядчих, виправдних і розпорядчо-виправдних документів. Переважно, це зведені документи, які систематизують однотипні господарські операції за економічним змістом і методикою відображення на рахунках бухгалтерського обліку (зведені відомості, журнали обліку витрат тощо) – реєстри бухгалтерського обліку. Їх

визначальна відмінність від первинних документів полягає в тому, що в процесі судово-бухгалтерської експертизи вони не сприймаються в якості прямих доказів достовірності виконання фінансово-господарських операцій, точності відображення якісних та кількісних параметрів, встановлення матеріальної відповідальності і т.д. [73, с. 116].

При дослідженні документів з метою підтвердження або спростування відомостей про корисливі зловживання необхідно мати на увазі, що документи, які мають різне призначення, але стосуються однієї господарської операції, тісно пов'язані між собою. Відсутність розпорядчого документа при наявності виконавчого ставить під сумнів законність і вірогідність здійснення господарської операції.

За джерелами виникнення облікові документи поділяються на:

- первинні;
- зведені.

Первинні документи фіксують господарські операції підприємства безпосередньо. Вони складаються в момент здійснення операцій. Прикладом таких документів є прибутковий касовий ордер, рахунки, вимоги і т.д.

Зведені документи відображають ряд операцій, проведених протягом певного часу, і складаються на основі первинних документів. До зведених документів відносяться реєстри платіжних вимог, звіти касира та інших матеріально-відповідальних осіб тощо.

Зведені документи тісно пов'язані з первинними. Виявлення у звітах матеріально-відповідальної особи записів, не підтверджених первинними документами, свідчить про ознаку можливих корисливих зловживань.

За походженням облікові документи поділяються на внутрішні та зовнішні. До внутрішніх належать документи, які складені на підприємстві і не виходять за його межі (касовий ордер, реєстр надходження зерна з поля тощо). До зовнішніх відносять документи, що на-дійшли з інших підприємств, або такі, що складені на даному підприємстві, але відсилаються за його межі (товарно-транспортна наклад-на, виписки з поточного рахунка тощо).

За якісними ознаками облікові документи поділяються на доброякісні і недоброякісні. Доброякісним може бути визнаний будь-який документ, оформлений згідно вимог чинного законодавства.

Недоброякісними вважаються неякісно підготовлені документи, в яких відсутні певні реквізити, додатки (при необхідності), існує ряд необумовлених виправлень і т.д. Важливою ознакою неякісно підготовлених документів є неправильність основної інформації (цін, обсягів, розрахунків, підсумків тощо), помилковість бухгалтерських проводок, наявність на документах підписів не уповноважених на це осіб, використання рахунків, не передбачених діючим планом і т.д.

Недоброякісні документи підрозділяються на фіктивні, підроблені і безтоварні.

Документ, якого не існує і який видається з певною метою за дійсний, класифікується як фіктивний (від лат. *factio* – вигадка). У практиці облікової діяльності поняття фіктивного документа тісно пов'язане з поняттям первинного і зведеного документів: якщо у зведеному документі відображена господарська операція на підставі неіснуючого первинного документа, такий запис у зведеному документі вважається зробленим на підставі фіктивного документа.

Підроблений документ подає господарську операцію у пере-крученому вигляді. Характер фальсифікації може бути різний: підробка реквізитів, наприклад, підписів, зміна назви товару, підробка кількісних та якісних показників.

Безтоварний документ відображає неіснуючу господарську операцію. За формою в більшості випадків він буває доброякісним, а за змістом – фіктивним; формальна доброякісність безтоварного документа забезпечується, переважно, матеріально відповідальною особою з тією метою, щоб безтоварна операція в ході проведення ревізії виробничо-фінансової діяльності підприємства не була викрита.

2.2. Особливості документації в системі позабалансового обліку

Документація є фіксацією результату спостереження за господарським життям підприємства, виявленням і вимірюванням господарських операцій. Формування ефективної системи управління бізнесом нерозривно пов'язане з організацією процесу документування, який забезпечує доказовість даних і контроль ефективності управлінських рішень.

У процесі бухгалтерського обліку відбувається обробка первинної інформації про факти господарської діяльності та її узагальнення у вигляді звітності. Від якості первинної інформації залежить ефективність управління та успішність діяльності підприємства. Однією з важливих умов, що забезпечує якість первинної облікової інформації є можливість її підтвердження. Таке підтвердження досягається шляхом фіксації господарських операцій на відповідних матеріальних носіях. Матеріальний носій даних – це будь-який матеріальний предмет чи спосіб, за допомогою якого зафіксовані дані, що містять інформаційне повідомлення.

Основною формою передачі інформації в бухгалтерському обліку є документ. Трактують сутності документу чинним законодавством і в працях науковців узагальнені у табл. 2. 1.

Первинні документи складаються з великої кількості пов'язаних одне з одним елементів і частин. Інформаційні елементи, які відображають ознаки і показники фактів господарської діяльності і формують внутрішню структуру документа називають реквізитами. Внутрішня структура документа (набір взаємопов'язаних елементів і частин) повинна забезпечити найбільш ефективне сприйняття та використання відображеної в ньому інформації. Документи оформлені у відповідності з юридичними нормами є підставою для відображення в облікових реєстрах та у звітності.

Відповідальність за забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, дотримання порядку їх оформлення та подання до обліку, збереження оброблених документів

протягом встановленого терміну, але не менше трьох років несуть власники або уповноважений ними орган, який здійснює керівництво підприємством.

Таблиця 2.1

Визначення терміну «документ»
у нормативно-правових актах України та наукових публікаціях

Назва джерела / автор	Сутність поняття
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [39]	Первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення
Закон України «Про інформацію» [40]	Документ – матеріальний носій, що містить інформацію, основними функціями якого є її збереження та передавання у часі та просторі
Національний стандарт України Діловодство й архівна справа Терміни та визначення понять [50]	Інформація, зафіксована на матеріальному носії, основною функцією якого є зберігати та передавати її в часі та просторі
Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг»[41]	Електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Обов'язковий реквізит електронного документа обов'язкові дані в електронному документі, без яких він не може бути підставою для його обліку і не матиме юридичної сили.
Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [64]	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

<p>Публічний електронний словник української мови [95]</p>	<p>Документ – 1) діловий папір, що посвідчує певний юридичний факт, підтверджує право на що-небудь, служить доказом чого-небудь; 2) письмове свідоцтво, що офіційно підтверджує особу.</p>
<p>Словник іншомовних слів [94]</p>	<p>Документ – 1) об'єкт, що містить певну інформацію, призначену для передачі у часі і просторі; 2) офіційний, діловий папір, що підтверджує певний факт, інформацію, право на щось і т. ін.</p>
<p>Палій В., Соколов Я. [57, с. 178]</p>	<p>Документ (від лат. взірець, свідоцтво, доказ) у широкому змісті – це матеріальний предмет, на якому за допомогою різних засобів і способів зафіксована інформації у доцільній для сприйняття формі. Бухгалтерський документ – будь-який матеріальний носій даних, який дозволяє юридично доказово підтвердити господарські факти і право на їх здійснення</p>
<p>Садовська І. [74]</p>	<p>Документом, у широкому значенні, визнається будь-який матеріальний об'єкт, що несе закріплену (або зареєстровану) інформацію, яку можна використовувати для вивчення якого-небудь фізичного або інтелектуального явища. Цей об'єкт визнається достатнім свідченням, засобом доведення відповідного явища</p>
<p>Бруханський Р., Скирпан О. [14, с. 100]</p>	<p>Первинний бухгалтерський документ – це письмове підтвердження (доказ) певної форми та змісту про фактичне здійснення господарської операції або письмове розпорядження на право її здійснення</p>

Організація системи документування на підприємстві залежить від потреб користувачів та способів обробки, контролю і узагальнення даних.

Характерною особливістю документування фактів у позабалансовому обліку є те, що вони не вносять змін до складу і структури майна підприємства та джерел його утворення з позицій балансового відображення та, здебільшого, носять імовірнісний характер. Як свідчить облікова практика підприємств, записи на позабалансових рахунках здійснюються на підставі первинних документів визначених для подібних об'єктів балансового обліку.

Цінності, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні, зберіганні (орендовані необоротні активи, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі, довірителя.) відображаються в позабалансовому обліку на підставі супровідних документів: договір оренди, договір про монтаж обладнання, договір комісії, договір управління майном, акт приймання – передачі, накладна, товарно-транспортна накладна, розписка, квитанція; умовні права і зобов'язання підприємства (застави, гарантії, права і зобов'язання по укладених контрактах, непередбачені активи і зобов'язання) – на підставі деривативів; судових позовів, документів поданих для патентування нематеріального активу, документів щодо реструктуризації підприємства, товаророзпорядчих документів, договорів застави, поруки, гарантії, нотаріальних посвідчень; для списаних активів такими документами є договір, рахунок, накладна, рахунок-фактура, документи по веденню претензійно-позовної роботи, акт про списання дебіторської заборгованості з балансу підприємства; акт інвентаризації, протокол, цивільний позов; для бланків суворого обліку – накладні поліграфічних чи інших підприємств, рахунки, акти приймання-передачі; для амортизаційних відрахувань – розрахунок амортизації основних засобів, нематеріальних та інших необоротних активів; відомості про витрати на будівництво, придбання, виготовлення, поліпшення необоротних активів, про погашення отриманих на капітальні інвестиції позик тощо.

Позабалансовий облік є важливою і невід'ємною складовою сучасної інформаційної системи підприємства, на позабалансових рахунках відображаються різні за своєю сутністю об'єкти, які потребують індивідуальних підходів при документуванні.

Для розширення інформаційних можливостей облікової системи необхідно відобразити в позабалансовому обліку показники, які допоможуть представити керівництву важливу інформацію для стратегічного управління ресурсним потенціалом підприємства, такі як витрати на формування споживчого капіталу (формування та впровадження збутової політики, системи комунікації; на формування та реалізацію сервісної політики), витрати на формування структурного капіталу (на удосконалення системи поточного управління ресурсним потенціалом підприємства; на інноваційні процеси; на соціальну відповідальність бізнесу; на технічне і програмне забезпечення та обслуговування) та витрати на формування людського капіталу (на підвищення кваліфікаційних, функціональних та організаційних якостей; на покращення стану здоров'я працівників) [8, с. 14].

Відображення такої інформації в позабалансовому обліку потребує формування системи її документування.

Документування позабалансових операцій повинно забезпечити керівництву повною, своєчасною та достовірною інформацією, що дасть змогу приймати ефективні управлінські рішення (табл. 2.2).

Процедура формування системи первинного спостереження з використанням моделі позабалансового обліку на підприємстві повинна відбуватися поетапно:

- 1) оцінка та відбір даних про факти господарської діяльності у відповідності з цілями та завданнями обліку – тобто вибір об'єктів позабалансового відображення;

- 2) конкретизація відібраних для обліку об'єктів, визначення їх облікових параметрів з позицій потреб користувачів, юридичних вимог законності і доказовості фактів та доцільності відображення;

Таблиця 2.2

Інформаційні потреби користувачів, які може забезпечити
позабалансовий облік

Інформація, що розкривається	Напрями використання інформації
Орендовані необоротні активи, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі	Для контролю за наявністю та аналізу ефективності управління цінностями, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні, зберіганні за центрами відповідальності
Застави, гарантії, права і зобов'язання по укладених контрактах, непередбачені активи і зобов'язання	Для аналізу характеру та стану умовних активів і зобов'язань; можливості та умов настання непередбачених подій; виявлення можливостей будь-якої компенсації; оцінки фінансового впливу при переведенні умовних активів і зобов'язань на балансовий облік
Нестачі цінностей за умови невстановлених винуватців, списана з балансу дебіторська заборгованість, списані активи у використанні. Бланки суворого обліку та звітності згідно з переліком відповідних нормативно-правових актів (документи, що засвідчують подію, право, тощо)	Для аналізу стану об'єктів; характеру та ефективності вжитих заходів для відшкодування списаної з балансу дебіторської заборгованості та нестач і втрат від псування цінностей, контролю за збереженням та належним використанням МШП; аналізу цільового використання амортизації тощо
Витрати понесені підприємством з метою формування споживчого, структурного та людського капіталів (задоволення клієнтів, внутрішні бізнес-процеси, навчання персоналу тощо)	Для аналізу стану об'єктів контролю; дотримання та виконання кошторису витрат щодо формування споживчого, структурного та людського капіталу та оцінки ефективності обраної стратегії

Таблиця 2.3

Документування господарських операцій на позабалансових рахунках

Найменування документа
Картка первинного позабалансового обліку орендованих необоротних активів (надходження, внутрішнього переміщення, передачі в суборенду, повернення орендодавцю)
Картка первинного позабалансового обліку устаткування, прийнятого для монтажу (надходження, внутрішнього переміщення, повернення замовнику)
Картка первинного позабалансового обліку матеріалів, прийнятих для переробки (надходження, внутрішнього переміщення, повернення замовнику)
Картка первинного позабалансового обліку матеріальних цінностей на відповідальному зберіганні (надходження, внутрішнього переміщення, повернення власнику)
Картка первинного позабалансового обліку товарів, прийнятих на комісію (надходження, внутрішнього переміщення, реалізації, повернення комітенту)
Картка первинного позабалансового обліку матеріальних цінностей довірителя (надходження, внутрішнього переміщення, повернення установнику управління)
Картка первинного позабалансового обліку контрактних прав і зобов'язань (виникнення, виконання, ліквідації, відмови, продажу іншим особам)
Картка первинного позабалансового обліку непередбачених прав і зобов'язань (виникнення, визнання, невизнання при невизначених подіях)
Картка первинного позабалансового обліку гарантій і забезпечень наданих і отриманих (виникнення зобов'язання, погашення, закінчення строку)
Картка первинного позабалансового обліку списаної з балансу дебіторської заборгованості (наявності та списання)
Картка первинного позабалансового обліку невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей (наявності та списання)
Картка первинного позабалансового обліку списаних активів у використанні (наявності та списання)
Картка первинного позабалансового обліку бланків суворої звітності
Картка первинного позабалансового обліку амортизаційних відрахувань

3) призначення осіб, відповідальних за проведення та фіксацію тих чи інших фактів господарської діяльності, що підлягають відображенню в позабалансовому обліку;

4) формування схеми передачі одержаних даних для подальшої обробки, що повинно забезпечити їх своєчасність, як одну із найважливіших вимог до інформації в умовах конкуренції.

Документи, які фіксують наявність та рух об'єктів позабалансового обліку мають містити реквізити, що забезпечать керівництво необхідними для прийняття рішень даними.

Таким чином, документування в системі позабалансового обліку повинно відображати рух позабалансових активів, умовних прав, зобов'язань та об'єктів контролю у розрізі, необхідному для прийняття управлінських рішень. На позабалансових рахунках відображаються різні за своєю сутністю об'єкти, які потребують індивідуальних підходів при документуванні.

2.3. виправлення помилок у бухгалтерських документах

Оскільки бухгалтерський облік характеризується масовістю операцій, які відображаються в різноманітних первинних документах, з тих чи інших причин в них нерідко допускаються помилки. Трапляються помилки також при перенесенні даних первинних документів у реєстри зведеного й аналітичного обліку внаслідок неправильного підрахунку добутоків і підсумків при таксуванні документів, механічного перекручування цифр, пропуску цифр, відображення суми лише на одному рахунку тощо. Якщо їх своєчасно не виправити, такі помилки будуть у всіх реєстрах обліку, включаючи навіть Головну книгу. Інколи помилки виникають в Головній книзі, навіть якщо в журналах чи відомостях аналітичного обліку їх не було, внаслідок помилкового перенесення кредитових оборотів на інші синтетичні рахунки.

У будь-якому випадку помилкові записи повинні бути обов'язково виправлені, оскільки при їх наявності достовірність облікової інформації

знижується, а у ряді випадків це може бути причиною застосування до підприємства та відповідальних осіб відчутних фінансових санкцій, або й жорсткіших заходів – коли помилки були навмисними і зумовили зловживання.

Помилки виявляють перевіркою записів шляхом співставлення підсумків відповідних граф журналів, відомостей аналітичного обліку і даних Головної книги. Якщо ж записи у журналах і відомостях про-водились на підставі аркушів-розшифровок, зведених реєстрів необхідно також перевірити правильність визначення тут проміжних підсумків, оскільки може трапитись, що загальні підсумки правильні, а суми в т.ч. визначені невірно. Наприклад, при групуванні операцій з нарахування оплати праці в аркуші-розшифровці за даними первинних документів не включено суми нарядів на відрядну роботу у витрати, але такі суми відображено за первинними документами як нараховану оплату праці.

У теорії і практиці бухгалтерського обліку здавна застосовуються такі способи виправлення помилок, як:

- коректурний;
- додаткових проводок;
- «червоне сторно».

При виправленні помилок коректурним способом закреслюють неправильно вказані шифри рахунків, суми і надписують над ними виправлені дані. Такі виправлення мають бути завірені підписами осіб, що їх здійснили. Закреслення проводять легкими лініями, щоб можна було прочитати закреслене. Цей метод застосовують при умові, що підсумки Головної книги ще не виведені, тобто в межах місяця. Як правило, цей метод здебільшого використовують при виправленні помилок у первинних документах. В аналітичних реєстрах чи Головній книзі він застосовується при виправленні механічних помилок, коли кореспонденція рахунків є правильною, а суми за операціями перекручені. В податковому обліку його застосування обмежене.

Разом з тим, цей метод виправлення помилок не може застосовуватись у всіх без винятку первинних документах. Зокрема його не можна застосовувати

у грошових документах. Скажімо, при отриманні готівки з банку за чеком чи здачі виручки за оголошенням, видачі зарплати за відомостями, перерахуванням коштів за платіжними дорученнями і т.д., такі виправлення неможливі, і в цьому випадку до-водиться складати нові документи, інколи зберігаючи як доказ зіпсуті: чеки, довіреності тощо. Слід, однак, наголосити, що хоча даний метод виправлення помилок і вважається простим, досить трудомістким є процес пошуку самих помилок, оскільки вимагає застосування в більшості випадків суцільної, до того ж кількаразової перевірки підсумків, правильності складеної кореспонденції рахунків, записів у реєстрах обліку тощо.

Принагідно зауважимо, що на практиці нерідко нехтують правилами коректурного способу виправлення помилок і здійснюють це шляхом підчисток чи замазування помилкових записів або жирнішим обведенням одних цифр з метою запису інших. Такий спосіб неприпустимий, оскільки нерідко призводить до того, що через певний час взагалі неможливо розібрати написане, особливо коли це зроблено неохайно або записи «розплились» через неякісну текстуру паперу. Інколи за цим приховано зловживання, яке замасковане під виглядом виправлення помилкових записів, на що слід звертати особливу увагу як при проведенні ревізії, так і судово-бухгалтерської експертизи.

Враховуючи ту обставину, що допущені помилки досить важко помічаються на стадії опрацювання первинних документів, підрахунків підсумків у реєстрах зведеного й аналітичного обліку, їх здебільшого виявляють завдяки подвійному запису операцій, оскільки відображення кожної з них на двох окремих рахунках за дебетом і кредитом зумовлює рівність балансу. Якщо ж допущено помилку, наприклад, запис зроблено лише на одному рахунку, такої рівності немає. Однак це можна виявити лише підрахувавши підсумки Головної книги. Тому коректурний спосіб виправлення помилок часто вже не можна використати, оскільки записи проведено у всіх реєстрах, включаючи Головну книгу, і при цьому довелось би виправляти декілька цифр у різних документах та реєстрах. В таких випадках краще скористатись методами додаткових проводок чи «червоне сторно».

Застосування цих методів є обов'язковим, коли у Головній книзі підраховано підсумки дебетових і кредиторів обігів та сальдо за синтетичними рахунками.

Додаткові проводки застосовують у тих випадках, коли необхідно збільшити суму обігів за рахунками, де вона була занижена внаслідок помилки. Записи здійснюють у такій же кореспонденції рахунків, якою була записана попередня сума, а застосовується цей метод, як правило, при неможливості виправлення помилки коректурним способом.

Метод “червоне сторно” застосовують при помилковому завищенні суми обігів за рахунками.

Інколи одночасно застосовують як метод “червоне сторно”, так і додаткових проводок. Це роблять тоді, коли записи зроблено у помилковій кореспонденції рахунків. У такому випадку повторно проводять запис цієї операції у тій же кореспонденції рахунків методом “червоне сторно”, чим анулюють попередній помилковий запис, і записують її додатковою проводкою за правильною кореспонденцією.

Хоча метод “червоне сторно”, по суті, є від'ємним записом обігів за рахунками, не можна змінювати кореспонденцію рахунків на протилежну, як іноді практикують недосвідчені бухгалтери, оскільки при цьому проходить викривлення звітних даних при нібито однаковому результаті, досягнутому одночасним застосуванням обох вказаних методів.

Варто підкреслити, що виправлення помилок повинно бути обумовленим. Якщо при коректурному способі інколи можна обмежитись лише підписом працівника бухгалтерії, який провів виправлення запису, то при застосуванні методів “червоне сторно” чи додаткових проводок необхідним є текстове пояснення їхніх причин у бухгалтерських довідках (за підписами працівника бухгалтерії, який провів виправлення, і головного бухгалтера). Зміст довідки довільний, але він повинен вичерпно характеризувати причину виникнення помилки та обґрунтовувати спосіб її виправлення. Тому вона повинна бути

якогомога детальнішою, містити посилання на документи чи реєстри, у яких допущено помилку.

В необхідних випадках, крім виправлення помилок безпосередньо в документах первинного обліку, журналах, відомостях аналітичного обліку чи Головній книзі, треба внести відповідні зміни у звітні документи, маючи на увазі, що нехтування цим, особливо щодо податкової звітності, може стати причиною значних збитків для підприємства через штрафні санкції, а також покарання винних.

2.4. Зберігання, вилучення та знищення бухгалтерських документів

Оформлення і зберігання (тимчасове або постійне) первинних документів і облікових реєстрів, які пройшли обробку та були підставою для складання звітності, а також самої бухгалтерської звітності забезпечує головний бухгалтер. Зокрема, він визначає порядок систематизації первинних документів. Наприклад, за розрахунковими операціями всі виставлені підприємству рахунки можуть комплектуватися з договорами або платіжними документами. Також рахунки можуть комплектуватися в окремі папки в розрізі облікових реєстрів у хронологічному порядку. Касові ордери, виписки банків з первинними документами, які відносяться до них, повинні бути підібрані в хронологічній послідовності та переплетені. Окремі види первинних документів (наряди, рапорти, маршрутні листи) можуть зберігатися не переплетеними, але зібраними в папки.

Таким чином, є три способи зберігання первинних документів:

- 1) кореспондентський – за юридичними або фізичними особами;
- 2) предметний за господарськими операціями;
- 3) хронологічний – за порядком номерів документів.

З моменту формування і передачі в архів підприємства справи з документами зберігаються за місцем їх формування, тому необхідно розрізняти поточний і постійний архіви первинних документів.

Поточний архів бухгалтерських документів створюється в бухгалтерській службі для зберігання документів протягом поточного року. Поточне зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку повинно забезпечити швидкість і зручність пошуку необхідного документу. Поточний архів підприємства може зберігатися в папках або на стелажах, полицях, і ящиках столів у приміщенні бухгалтерської служби. Оброблені первинні документи поточного періоду, які відносяться до певного облікового реєстру, комплектуються в хронологічному порядку та підшиваються в папки.

Завершальний етап роботи з документами в поточному архіві – обробка справ для їх подальшого зберігання у постійному архіві, що передбачає:

1) перевірку правильності формування справ відповідно до встановленої номенклатури;

2) повне оформлення справ: підшивку документів; нумерацію сторінок; складання завіркового надпису справи; оформлення всіх реквізитів обкладинки справи. Перед підшиванням справ, з них виймаються металеві скріплення. Не допускається при підшивці зашивання тексту документів;

3) складання опису на справи із зазначенням терміну зберігання;

4) проведення експертизи наукової і практичної цінності документів на предмет включення документів до Національного архівного фонду, яка може здійснюватись за ініціативи власника або державної архівної установи за згодою власника.

Постійний архів організовується в спеціально обладнаному приміщенні зі стелажами (шафами, сейфами) для розміщення на них справ з документами. Входити до архіву мають право особи з дозволу та в присутності завідувача архівом (архіваріуса). Обов'язки архіваріуса можуть покладатись на будь-кого з працівників бухгалтерської служби згідно з наказом керівника.

Первинні документи звітного періоду, які пройшли бухгалтерську обробку, готуючи до передачі в постійний архів:

1) комплектують у хронологічному порядку;

2) нумерують;

- 3) переплітають;
- 4) передають до архіву;
- 5) супроводжують довідкою для постійного архіву.

У довідці зазначається:

- період за який складено документи;
- опис документів;
- найменування облікового реєстру, до якого відносяться первинні документи;
- дата комплектації і передачі документів до постійного архіву;
- підпис відповідальної особи.

Прийняті на зберігання справи архіваріус реєструє в архівній книзі із зазначенням на кожній папці її номеру за архівною книгою.

Архіваріус зобов'язаний щорічно відслідковувати справи, термін зберігання яких минув, робити про це відмітку в архівній книзі, стежити за збереженістю архіву. Ключі від архіву зберігаються в архіваріуса.

Для більшості бухгалтерських документів законодавством передбачено термін зберігання, який становить 3 роки.

Визначені нормативним документом терміни зберігання документів є мінімальними та не можуть скорочуватись. Продовження термінів зберігання документів, передбачених законодавством, допускається, якщо ця потреба зумовлена особливостями діяльності конкретного підприємства.

Якщо для документа встановлено позначку «доки не мине потреба», це означає, що даний документ має тривале практичне значення. Строк зберігання таких документів визначається підприємствами самостійно.

Документи, які не увійшли до відповідних розділів Переліку типових документів, але мають термін зберігання «постійно», залежно від результатів експертизи цінності передаються до Національного архівного фонду або знищуються після використання.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» первинні документи та облікові реєстри можуть вилуча-

тися у підприємства лише за рішенням відповідних органів, прийнятих у межах їх повноважень і законодавства.

Контролюючі органи не мають права вилучати документи без залишення їх копій, які б дозволяли розуміти всі елементи оригіналу. Посадова особа контролюючого органу, яка здійснює вилучення, повинна ретельно оглянути документи та про всі підчистки, виправлення й інші ознаки можливої фальсифікації зробити відмітку в описі, а за відсутності таких в описі зазначити: “ознак фальсифікації не виявлено”. Копії вручаються керівнику підприємства, про що робиться запис у протоколі.

Копії протоколу та опису вручаються під розписку тим посадовим особам підприємства, у яких здійснено вилучення документів. Кількість складених протоколів і описів залежить від кількості посадових осіб підприємства, у яких вилучено документи. Протокол про вилучення документів підписується двічі. Перший раз – безпосередньо після складання підписується посадовими особами підприємства, які присутні під час вилучення. Другий раз – посадовою особою підприємства, в якій вилучено документи: вона ставить підпис про засвідчення одержання копій протоколу та опису. Керівник підприємства підписує протокол або як один із присутніх осіб або як особа, у якій проводиться вилучення. В інших випадках підписання протоколу керівником не передбачено.

Отримуючи документи після вилучення, бухгалтеру необхідно:

- перерахувати їх за кількістю та складом відповідного опису;
- звірити їх зміст з описом і протоколом вилучення та наявними у підприємства копіями;
- ретельно оглянути документи стосовно зміни їх стану, появи або зникнення записів, підчисток тощо.

Постанова про вилучення документів підлягає підписанню керівником відповідного контролюючого органу, а також повинна мати відбиток печатки даної установи. Вилучення обов'язково проводиться з відома керівника підприємства – посадова особа контролюючого органу, яка здійснюватиме вилучення, подає керівнику підприємства відповідну постанову.

Тривалість зберігання документів у постійному архіві різна і визначена у „Переліку типових документів, які створюються в результаті діяльності держкомітетів, міністерств, відомств та інших установ, організацій, підприємств із зазначенням строку зберігання”, затвердженого наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України.

Річні бухгалтерські звіти й баланси та пояснювальні до них, додатки до балансу, спеціалізовані форми зберігаються постійно, квартальні звіти – 3 роки, особові рахунки працівників – 75 років, облікові реєстри – 3 роки, акти документальних ревізій – 5 років, розрахунково-платіжні відомості – 3 роки (за відсутності особових рахунків – 75 років).

Документи термін зберігання яких завершився, і за якими проведено перевірку з питань дотримання податкового законодавства та які не стосуються слідчих або судових справ, підлягають знищенню. Однак, цьому передують проведення експертизи цінності документів, у результаті якої складаються описи документів, що підлягають зберіганням, та акт про виділення для знищення документів, які не підлягають зберіганням. Ці документи подаються на затвердження керівнику підприємства.

2.5. Документообіг у забезпеченні комунікативних зв'язків обліку та менеджменту

Документування є основою бухгалтерського обліку, оскільки без наявності документа не відбувається жодних записів у обліковій системі. Питання, пов'язані з організацією документообігу на підприємстві, завжди є актуальними, адже більша частина роботи бухгалтерів пов'язана зі створенням, обробкою, нагромадженням і зберіганням документів. Лише на створення бухгалтерських документів витрачається половина робочого часу обліковців.

Правила документообігу і технологію обробки облікової інформації згідно з ст. 5 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» підприємство встановлює самостійно.

Управління документообігом, його автоматизація дає можливість персоналу контролювати й отримувати інформацію про недостатність ресурсів у режимі реального часу, сприяє їх моніторингу та коригуванню обсягів робіт, а також оптимізації процесів. Проаналізувавши отримані дані, працівник зможе поліпшити роботу на слабкій ділянці. Крім того, здійснюється моніторинг процесів діловодства – менеджери та контролери отримують доступ до всіх дій на доступному рівні ієрархії (відділ або окремий службовець), а також передбачається визначення повноважень за конкретними процесами і відстеження невиконаних завдань відповідальними особами.

Документообігом або документооборотом називають рух документів від моменту складання або одержання їх від інших організацій до використання для бухгалтерських записів і передачі в архів [12, с. 106].

Стадії цього процесу показані на рис. 2.2.

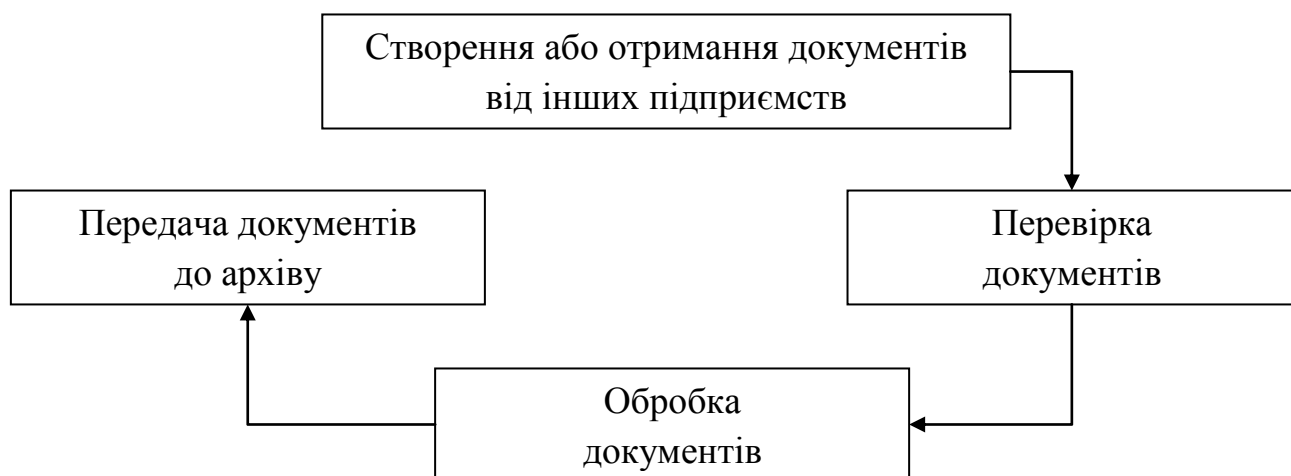


Рис. 2.2. Стадії документообігу на підприємстві

Першою операцією поточного обліку є отримання документів. Рациональна організація цього етапу вимагає встановлення за кожним видом документів чітких термінів здачі й вибір найбільш ефективного їх переміщення. Організація прийому документів залежить від форми обліку і розподілу праці. На даному етапі документи повинні перевірятися за всіма ознаками: за змістом, законністю, правильністю оформлення та ін.

Далі документи передаються на обробку, тобто для відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Наступним етапом після обробки є зберігання документів і передача їх до архіву бухгалтерії. Основним нормативно-правовим документом, що визначає мінімальні терміни зберігання документів, є Перелік типових документів, які створюються під час діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням термінів зберігання документів, у п. 4.2 першого розділу якого наведено період зберігання бухгалтерських документів, реєстрів та форм звітності.

Документи, у яких закінчився термін зберігання, можуть бути знищені лише після проведення експертизи їхньої цінності. Цим займається спеціальна комісія, діяльність якої регламентує окремий

На підставі рішення експертно-перевірної комісії документи, які мають культурну цінність, відносять до Національного архівного фонду, в іншому випадку вони можуть бути знищені.

Окрім описаного переліку терміни зберігання документів регулюють:

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», згідно з яким зберігання опрацьованих документів, реєстрів і звітності здійснюється протягом установленого у Переліку типових документів, що створюються під час діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій терміну, але не менше трьох років;

Податковий кодекс України, у якому відзначається, що платники податків зобов'язані зберігати первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів (ведення яких передбачено законодавством), не менш як 1095 днів із дня подання податкової звітності, для складання якої використовують згадані документи (п. 44.3 ПКУ). Лише після того, як суб'єкт господарювання перевірять податкові органи на дотримання податкового законодавства, документи, що належать чи пов'язані з предметом перевірки, можна знищувати.

Документи, пов'язані з предметом перевірки або судового розгляду, повинні зберігатися до закінчення перевірки та передбаченого законом терміну оскарження прийнятих за її результатами рішень та/або вирішення справи через суд (п. 44.4 ПКУ).

Необхідно звернути увагу на те, що вказані документи по-різному встановлюють початок відліку термінів зберігання документів, тому для уникнення претензії при перевірках підприємствам доцільніше дотримуватися найбільшого терміну зберігання, зазначеного у цих двох нормативних актах.

Таким чином, документи можна знищувати у випадку, якщо їх термін зберігання закінчився згідно з вимогами Переліку № 578, вони пройшли експертизу цінності та перевірку Державної податкової служби, але не менш ніж за три роки з часу їх складання.

Щодня кожний бухгалтер зіштовхується із великою кількістю документів, причому працювати з ними необхідно в дуже стислі терміни і дуже уважно, не допускаючи помилок. Щоб така робота була максимально ефективною, на кожному підприємстві повинні бути створені графіки документообігу.

Однак на практиці, як правило, не кожне підприємство бере до уваги необхідність регулювання потоків документів і складання графіків їх руху. На будь-якому підприємстві є документообіг, але створення його графіка є все ще рідкістю для вітчизняних підприємств, що пов'язано насамперед із недостатнім регулюванням цього питання на державному рівні.

Нормативні акти не містять достатніх рекомендацій щодо ведення документообігу на підприємствах, а покладають це питання на розсуд керівників підприємств, це, у свою чергу, є цілком виправданим, оскільки кожне підприємство має свої особливості. Документообіг підприємства залежить від організаційної структури підприємства, чисельності та складу бухгалтерської служби, кількості господарських операцій та порядку їх оформлення, форми організації бухгалтерського обліку, наявності технічних засобів тощо. Проте цей перелік можна суттєво продовжити, тож уніфікація питання документообігу підприємства на законодавчому рівні не має жодного сенсу.

Створення форм документів, формування різноманітних первинних, проміжних і узагальнюючих даних, складання звітності пов'язані з операціями, у здійсненні яких бере участь велика кількість виконавців. За таких умов необхідно певним чином систематизувати їхні дії, а також процедури руху облікової інформації. На практиці переміщуються не тільки первинні документи, а й облікові реєстри та форми звітності. Таке переміщення повинно бути узгоджене як у часі, так і просторі. У зв'язку з цим, з метою раціональної організації наказом керівника підприємства встановлюється графік документообігу у вигляді таблиці або схеми.

Графік документообігу – це документ, який містить перелік робіт з складання, перевірки та обробки документів, які виконуються підрозділами і конкретними виконавцями з визначенням строків виконання і термінів знаходження документів на робочому місці та взаємозв'язку відповідних робіт.

Форми побудови графіків документообігу вказані на рис. 2.3.

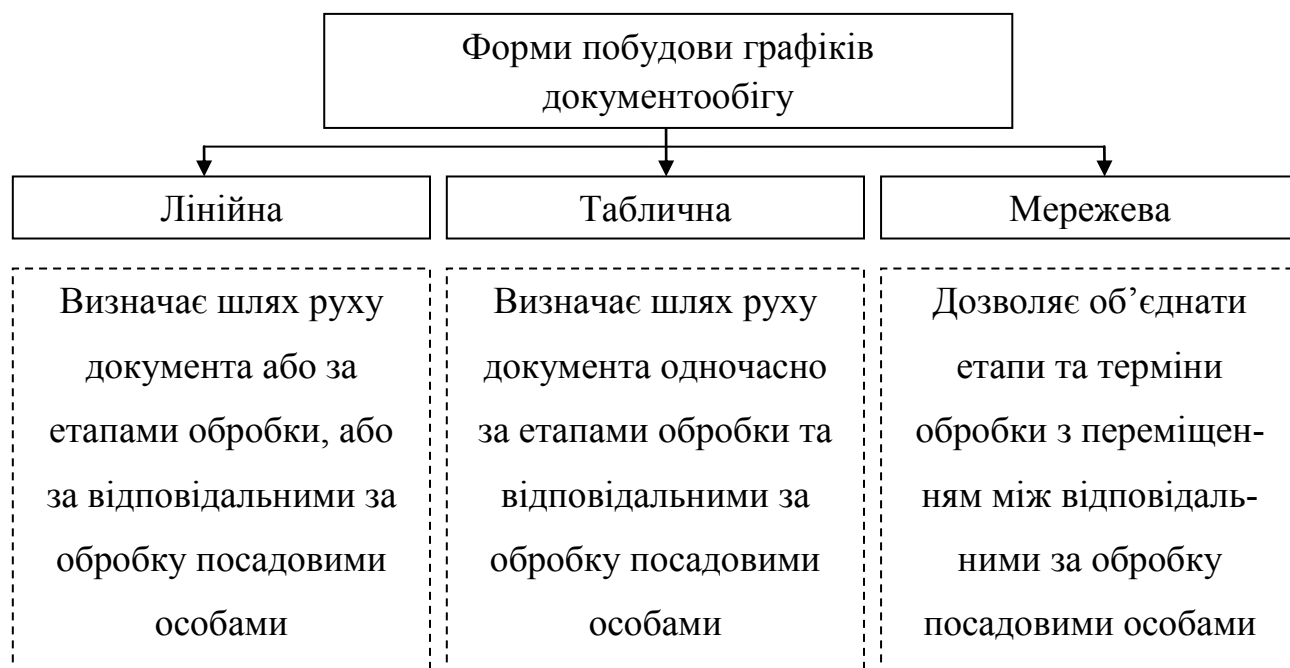


Рис. 2.3. Форми побудови графіків документообігу

Форму та обов'язкові реквізити графіка документообігу в нормативно-правових актах не визначено, але слід враховувати, що, чим більше деталей буде в ньому обумовлено, тим більша ймовірність того, що всі операції

відбудуться вчасно. У графіку документообігу повинні бути описані всі види робіт з документами (створення, перевірка, обробка, зберігання а передача до архіву) та за кожним із них повинні зазначатися особливості роботи, терміни виконання та відповідальна особа.

Найпоширенішою є таблична форма зведеного графіка документообігу, розроблена В. Пархоменком [61, с.10] (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Фрагмент графіка документообігу

Назва документа	Створення документа				
	Кіль-кість примірників	Відповідальний за виписку	Відповідальний за оформлення	Відповідальний за виконання	Термін виконання
1	2	3	4	5	6
Прибутковий ордер	1	Склад	Склад	Склад	Щодня

Перевірка документа				Обробка документа		Передача до архіву	
Відповідальний за перевірку	Хто подає	Порядок подання	Строк подання	Хто виконує	Строк передачі	Хто виконує	Строк передачі
7	8	9	10	11	12	13	14
Бухгалтерія	Склад	За реєстром	Щодня	Бухгалтерія	Щодня	Бухгалтерія	Кінець кварталу

Така форма графіку документообігу досить вдала, оскільки містить всю необхідну інформацію щодо відповідальних осіб і термінів виконання конкретних процесів. Однак тут можна об'єднати графи № 3 “Відповідальний за виписку” та № 4 “Відповідальний за оформлення”, оскільки, у них дублюється одна й та ж інформація, адже при створенні документа його випискою та оформленням займається одна особа.

Організація документообороту є складовою організації бухгалтерського обліку, яка забезпечує:

- 1) впорядкування руху первинних документів;
- 2) оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які повинен пройти кожен первинний документ;
- 3) визначення максимального терміну перебування документу в кожному підрозділі (в окремого виконавця);
- 4) стабільність роботи бухгалтерської служби та підвищення продуктивності праці облікових працівників;
- 5) чіткість руху та оперативність обробки документів та інформації, що формується на їх підставі.

Неправильно організований документооборот може призвести до не своєчасної доставки документів, не прогнозованості їх руху, відсутності відповідальних осіб через не закриття відповідальних обов'язків щодо документів за окремими працівниками, неможливості прийняття рішень без залучення додаткової інформації (яка не міститься у документах).

Метою впорядкування документообігу є пришвидшення руху документів. На кожному робочому місці документ повинен знаходитися мінімальний термін, необхідний для його обробки. Час на обробку визначають за типовими нормами часу, хронометражем, на підставі досвіду та за допомогою інших методів. Крім того, раціоналізація документообігу полягає в максимальному обмеженні осіб, які беруть участь у складанні певного документа, їх ліквідації, а також автоматизації процесу складання та руху документів.

Можна виділити три основних напрями удосконалення документування господарських операцій та документообігу (рис. 2.4):

- 1) зниження трудомісткості створення первинних документів;
- 2) зменшення кількості документів, що виписуються та обробляються;
- 3) раціоналізація (упорядкування) документообігу.

Як показує практика, заповнення первинних документів на комп'ютері знижує витрати часу в 4-5 разів. Суттєво знизити кількість документів, що

виписуються і обробляються, можна також шляхом застосування багаторічкових форм документів замість однострочкових документів.

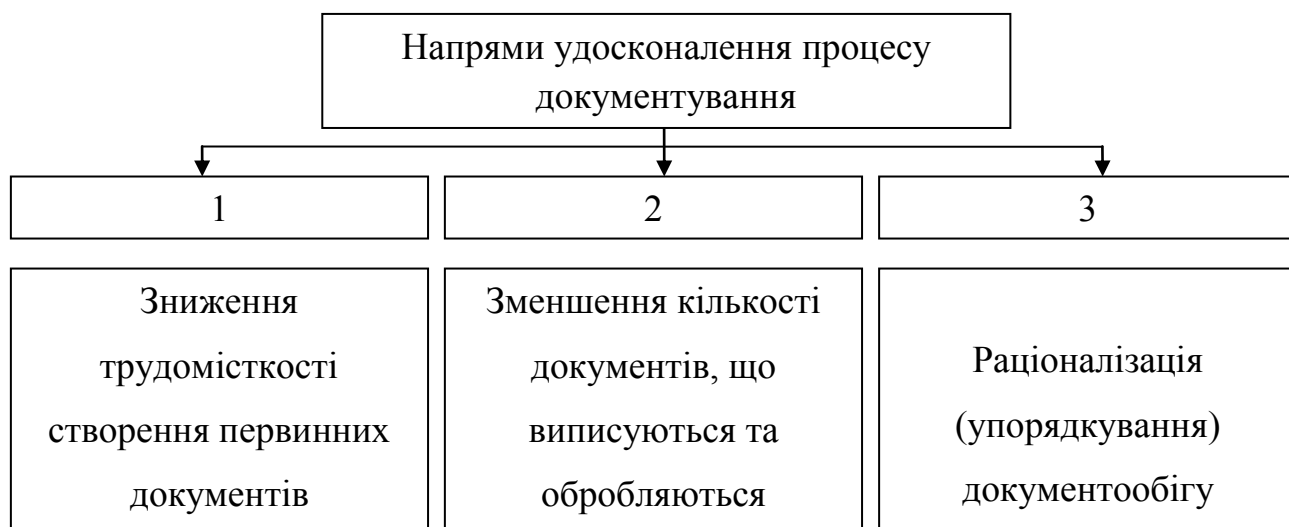


Рис. 2.4. Основні напрями удосконалення документування господарських операцій і документообігу

Графік документообігу сприяє покращенню роботи бухгалтерської служби, зниженню випадків несвоєчасної обробки документів, їх втрати, скороченню термінів складання звітності, підвищенню відповідальності працівників усіх рівнів за своєчасність їх складання, використання та опрацювання.

Документуванням господарських операцій займаються не тільки працівники бухгалтерії, а насамперед ті, хто здійснює господарські операції і дає доручення або дозвіл на їх здійснення (посадові особи виробничих, технологічних, інших служб підприємства). Для цього кожному виконавцю варто надати витяг з графіка документообігу, де наводять перелік первинних документів, які відносять до функціональних обов'язків певного співробітника, терміни їх подання та підрозділи підприємства, в які їх передають.

На різних етапах обліку організація руху документів має певні особливості. Основними завданнями організації руху документів на етапі первинного обліку є розробка оптимального процесу їх створення та мінімізація витрат часу на цей процес. При повністю автоматизованому первинному обліку збір облікової інформації відбувається у місці її виникнення. Після цього вона

передається інформаційним потоком до бухгалтерії (може знаходитися територіально віддалено від місця здійснення фактів господарської діяльності), де відбувається реєстрація (створюється облікова фраза, яка в подальшому заноситься в електронний хронологічний масив даних), обробка та передача інформації без участі людини. Такий механізм повністю автоматизованого бездокументного обліку може застосовуватися для всіх сфер людської діяльності, де збір, реєстрація, передача та обробка інформації є можливою без залучення людини.

Можна виділити проблеми, спільні для тих підприємств, де робота з документами ведеться традиційним способом:

1. Додаткові витрати на папір та копіювання документів;
2. На підготовку й узгодження документів витрачається багато часу;
3. Існує ймовірність загубити документ;
4. Проблеми паперового документообігу;
5. Документ може потрапити в чужі руки;
6. Витрачається велика кількість робочого часу на пошук потрібного документа і формування тематичної вибірки документів.

Аналізуючи діяльність сучасних підприємств, можна зробити висновок, що на більшості з них організовано документообіг паперових документів, створених за допомогою комп'ютера. Цей вид документообігу необхідно відрізнити від електронного, який пов'язаний із передачею документа віртуально без створення його паперового екземпляра. Труднощі в організації електронного документообігу пов'язані з налаштуванням програмного забезпечення.

Організація електронного документообігу відрізняється від паперового та повинна враховувати особливості:

1. Використання лише електронних документів;
2. Необхідність потужного технічного забезпечення;
3. Дані в документи можуть вводитися декількома способами: введення інформації з клавіатури, з використанням штрих-кодів чи ручне складання документів заступним використанням сканерів та інших пристроїв;

4. Належну увагу слід приділяти захисту документів від несанкціонованого внесення змін та знищення, визначенню рівнів доступу з використанням індивідуальних паролів;
5. Проблеми визначення оригіналу та копії електронних документів;
6. Рух електронних документів пов'язаний з передачею прав на користування ними.

Принциповим моментом у системі комп'ютеризації документообігу на підприємстві є використання електронного цифрового підпису, який не дає можливості підробити підпис користувача без знання його секретного ключа підписування.

Повністю автоматизована система збору, реєстрації, передачі та обробки облікової інформації змінює традиційне бачення облікових прийомів документування й інвентаризації на підприємствах. На перший план виходить інформаційна функція документа.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Графіком документообігу доцільно визнавати документ, який містить перелік робіт з складання, перевірки та обробки документів, які виконуються підрозділами і конкретними виконавцями з визначенням строків виконання і термінів знаходження документів на робочому місці та взаємозв'язку відповідних робіт.

2. Форму та обов'язкові реквізити графіка документообігу в нормативно правових актах не визначено, але слід враховувати, що, чим більше деталей буде в ньому обумовлено, тим більша ймовірність того, що всі операції відбудуться вчасно. У графіку документообігу повинні бути описані всі види робіт з документами (створення, перевірка, обробка, зберігання а передача до архіву) та за кожним із них повинні зазначатися особливості роботи, терміни виконання та відповідальна особа.

3. Організація документообороту є складовою організації бухгалтерського обліку, яка забезпечує: 1) впорядкування руху первинних документів; 2) оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які повинен пройти кожен первинний документ; 3) визначення максимального терміну перебування документу в кожному підрозділі; 4) стабільність роботи бухгалтерської служби та підвищення продуктивності праці облікових працівників; 5) чіткість руху та оперативність обробки документів та інформації, що формується на їх підставі.

4. Неправильно організований документооборот може призвести до не своєчасної доставки документів, не прогнозованості їх руху, відсутності відповідальних осіб через не закриття відповідальних обов'язків щодо документів за окремими працівниками, неможливості прийняття рішень без залучення додаткової інформації (яка не міститься у документах).

5. Можна виділити три основних напрями удосконалення документування господарських операцій та документообігу: 1) зниження трудомісткості створення первинних документів; 2) зменшення кількості документів, що виписуються та обробляються; 3) раціоналізація (упорядкування) документообігу.

РОЗДІЛ 3

ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДОКУМЕНТАЦІЇ ТА ДОКУМЕНТООБИГУ В СИСТЕМІ ДІЛОВОЇ КОМУНІКАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Моніторинг ефективності бухгалтерського документування

Моніторинг ефективності бухгалтерського документування передбачає застосування структурних категорій: ефективність, ефект, економія, оптимізація. Ефективність є відносною величиною та виражається співвідношенням витрат, що аналізуються, до суми отриманого доходу. Ефектом є різниця між отриманим доходом і 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 доцільно розуміти значення економічних показників, за яких досягається оптимум, тобто найкраще значення системи – понесення найменшої кількості витрат для отримання найбільшого значення доходу. Оптимізація є завершальним етапом визначення шляхів покращання діяльності підприємства.

Перед проведення моніторингу ефективності бухгалтерського документування належить визначитися з його метою, завданнями й об'єктами.

Базовою метою проведення моніторингу ефективності бухгалтерського документування є визначення оптимального стану документації на підприємстві. Завданнями моніторингу ефективності бухгалтерського документування є підвищення ефективності праці учасників документування; скорочення витрат часу на обробку документів; забезпечення чіткої та оптимальної маршрутизації первинних документів та їх зберігання; організація захисту інформації. Об'єктами моніторингу ефективності бухгалтерського документування відповідно до поставленої мети та завдань є змістовне та формальне напов-

нення документів; маршрути руху документів (алгоритми); стадії документообігу; час обробки документів; використання трудових, матеріальних (нематеріальних) ресурсів тощо.

Перш ніж реалізувати на підприємстві методику організації процесу документування, слід враховувати вже існуючі проблеми, а саме: халатність, некваліфікованість персоналу; неналагоджену співпрацю між функціональними підрозділами; відсутність комп'ютеризованого обліку; несвоєчасне введення даних з первинних документів в систему бухгалтерського обліку; нераціональну роботу працівників бухгалтерії; відсутність чітких вказівок керівництва.

Не менш важливою проблемою є визначення моменту введення даних з первинного документу в систему бухгалтерського обліку. Причиною несвоєчасного відображення в системі бухгалтерського обліку даних про факти господарського життя може бути безсистемність роботи працівників на місцях, відсутність належним чином організованого документообігу на підприємстві (наприклад, відсутні маршрути документів, графік документообігу тощо). Усунення цих недоліків дозволить підвищити ефективність організації бухгалтерського обліку та забезпечить системність в роботі працівників підприємства.

Одним з напрямів вирішення проблеми неефективної організації документообігу є фіксація в посадових інструкціях термінів складання, обробки та передачі первинних документів.

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.

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 зазначати 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 та, відповідно, може викликати необхідність розширення штату для їх виконання.

Результати SWOT-аналізу ефективності бухгалтерського документування наведені у таблиці 3.1.

Виходячи з проведеного SWOT-аналізу процесу документування у ПАП «Загребелля» с. Бриків Шумського району Тернопільської області 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 процесу.

Таблиця 3.1

Результати SWOT-аналізу
ефективності бухгалтерського документування
у ПАП «Загребелля» с. Бриків Шумського району Тернопільської області

<i>Сильні сторони</i>	<i>Слабкі сторони</i>
<ul style="list-style-type: none"> - наявність кваліфікованих кадрів; - обробка документів в електронній формі; - перевірка операцій, що знижує ймовірність виникнення помилок 	<ul style="list-style-type: none"> - середній ступінь комп'ютеризації; - дублювання функцій учасників; - несвоєчасне введення первинних документів в систему 1С; - складний процес передачі первинних документів в бухгалтерію; - середній рівень комп'ютеризації; - зміна персоналу суттєво впливає на результати роботи відділу; - відсутність посадових інструкцій; - відсутність графіків документообігу
Можливості	Загрози
<ul style="list-style-type: none"> - підвищення своєчасності введення даних в систему 1С; - спрощення процесу передачі документів в бухгалтерію за рахунок ліквідації функцій учасників процесу, що дублюються; - скорочення терміну планування діяльності за рахунок комп'ютеризації; - організація роботи таким чином, щоб зміна одиниці персоналу не впливала на діяльність підприємства 	<ul style="list-style-type: none"> - зниження якості обробки документів; - небажання керівників відділів змінювати принципи роботи; - погане виконання функцій у зв'язку з відсутністю посадових інструкцій; - затримка первинних документів; - втрата первинних документів у зв'язку з відсутністю графіків документообігу

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

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

Якщо бухгалтер не справляється з 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 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 облікового процесу.

Таким чином, основними стадіями здійснення моніторингу ефективності бухгалтерського документування на підприємстві є:

- 1) підготовчий – оцінка (застосування ряду методів якісного аналізу, які ґрунтуються на суб'єктивних оцінках, що в подальшому дозволить виявляти причини недоліків в організації документування на підприємстві);

- 2) основний – моніторинг (розрахунок абсолютних показників ефективності документування: використання робочого часу, своєчасності введення

даних з первинних документів в систему бухгалтерського обліку; використання робочого часу щодо обробки документів бухгалтерського обліку, SWOT-аналіз системного бачення ситуації щодо використання часу на обробку бухгалтерських документів керівництвом підприємства; показники вартості та технічні показники, а також відносні показники: порівняння плану та факту показників вартості та технічних показників, питомої ваги і т.д.;

3) заключний – оптимізація – передбачає усунення виявлених в ході підготовчого та основного етапів моніторингу ефективності бухгалтерського документування недоліків та в цілому удосконалення бухгалтерського обліку.

3.2. Оптимізація якості бухгалтерської документації для превентивних заходів уникнення зловживань і шахрайства

Розслідування та доказ злочинних дій тих чи інших осіб, спрямованих проти майна підприємства, пов'язане із застосуванням спеціальних методів документальної перевірки. Використання спеціальних методів документальної перевірки облікових даних для виявлення корисливих зловживань залежить від способу маскуванню цих даних при скоєнні злочину.

Розкриття замаскованих злочинів здійснюється шляхом виявлення в облікових документах таких обставин:

- протиріччя у змісті окремого документа;
- протиріччя між даними кількох взаємопов'язаних документів;
- відхилення облікових даних, що містяться в документах, від звичайного порядку руху майна.

Відповідно до цього методи дослідження облікових даних поділяють на:

- метод дослідження окремого документа;
- методи дослідження кількох документів, які відображають певну господарську операцію або взаємопов'язані операції;
- методи дослідження облікових даних, які відображають рух однорідного майна [73, с. 32].

Документальна перевірка господарських операцій і процесів є одним із головних методів документального контролю. Вона здійснюється на підставі аналізу первинних документів, облікових реєстрів та звітності з метою установлення законності, доцільності та достовірності господарських операцій у діяльності підприємства.

Аналіз документів може проводитись:

- суцільним способом;
- вибіркоvim способом.

При суцільному способі досліджуються дані про всі проведені за певний період господарські операції, які відображені в первинних документах, бухгалтерських реєстрах та звітах. Цей спосіб перевірки господарських операцій використовується при викритті корисливих зловживань у випадку необхідності встановлення повної суми заподіяної шкоди. При вибірковому способі перевіряються та аналізуються дані про окремі господарські операції за місяць, квартал, рік. У випадку встановлення корисливих правопорушень необхідно здійснювати суцільну перевірку.

Метод дослідження окремого документа застосовується для виявлення протиріч у змісті документа між окремими зафіксованими у ньому даними, а також з метою визначення дійсності документа (наявність усіх потрібних реквізитів). При цьому важливим є виділення двох категорій порушень: “помилка” і “обман”.

Помилка – це ненавмисне викривлення фінансової інформації:

- арифметичні або граматичні помилки в облікових записах;
- неправильне відображення господарських фактів;
- некваліфіковане застосування облікових рішень (переважно внаслідок некомпетентності, наприклад, щодо залишкової вартості основних засобів).

Обман – навмисне неправильне подання фінансової інформації однією або кількома особами із складу керівництва чи службовців підприємства.

Основними (типовими) методами обману є [73, с. 34]:

- маніпуляція, фальсифікація або зміна записів у документах;
- навмисне віднесення до активів інших статей;
- знищення записів або документів;
- відображення операцій без розкриття їхнього змісту;
- неправильне застосування прийнятих на підприємстві облікових рішень (наприклад, часто не видають квитанцій тощо).

Чіткого розмежування категорій “помилка” і “обман” не існує ні у вітчизняній практиці обліку та контролю, ні у зарубіжній. В загальному підсумку все залежить від трактування їхнього змісту в процесі дослідження облікової документації та її відповідності здійсненим господарським операціям.

Дослідження окремого документа здійснюється за допомогою прийомів:

- перевірка документів за формою;
- нормативна перевірка;
- арифметична перевірка.

При перевірці документів за формою визначається повнота і правильність заповнення реквізитів, які характеризують кількісну та якісну сторону фінансово-господарської операції підприємства. Крім того, перевіряється наявність незастережених виправлень, підчисток та дописувань тексту, достовірність підписів посадових і матеріально відповідальних осіб. Ознаками підчистки документів можуть бути порушення структури паперу, псування ліній захисної сітки або штрихів тексту, розходження чорнил у записах. Ознаками дописок тексту документів є відмінності шрифту, почерку, чорнил тощо.

Про підробку підписів свідчать, передусім, наявність зайвих штрихів, зміна конфігурації підпису тощо.

Загальними ознаками підробки тексту чи цифр документа є:

- 1) звивистість окремих елементів або штрихів, який виникає, здебільшого, внаслідок сповільнення темпу виконання записів;
- 2) різна інтенсивність барвника, яким підроблено запис. Виникає внаслідок невмотивованої зупинки ручки. У місцях продовження запису штрихи можуть бути тоншими, ніж попередні;

3) різне виконання окремих однойменних букв у справжньому і піддробленому документах. Виникає найчастіше при підробці “по пам’яті” або “на просвіт” [73, с. 35].

Нормативна перевірка облікової документації полягає, насамперед, в зіставленні фактичних даних з установленими нормативами, кошторисами, стандартами, тарифами, розцінками, які містяться в даному документі.

При арифметичній перевірці даних документа установлюється правильність підсумкових показників як по горизонталі (в наряді на оплату праці перевіряється правильність множення обсягу виконаної роботи на розцінку), так і по вертикалі (правильність підрахунку по рядках у платіжно-розрахунковій відомості). Арифметична перевірка дає можливість виявити ряд зловживань, прихованих неправильними арифметичними діями.

Застосування методу дослідження окремого документа дає можливість виявити підроблені документи, які є ознакою таких злочинів, як розкрадання майна підприємства і службова підробка.

На практиці бувають випадки, коли відображені в окремому обліковому документі дані не містять у собі яких-небудь протиріч. У той же час зіставлення даних кількох документів, що відображають ті чи інші господарські операції, може привести до виявлення невідповідностей (протиріч). Для виявлення таких невідповідностей застосовуються методи дослідження кількох документів, що відображають взаємопов’язані господарські операції, а саме методи зустрічної перевірки і взаємного контролю.

Метод зустрічної перевірки полягає у зіставленні різних примірників документа з метою встановлення їх тотожності. Ефективність застосування цього методу обмежена ситуаціями, коли, по-перше, всі примірники документа є в наявності на підприємстві (або підприємствах), але у змісті даних цих примірників встановлені певні протиріччя (відхилення); по-друге, коли в одному підприємстві або організації примірники документа збережені, а в іншому, пов’язаному з ним підприємстві, відсутні з яких-небудь причин. Отже, зустрічна перевірка може бути використана лише при визначенні достовірності

тих господарських операцій, які оформлені документами, що складаються в кількох примірниках. Застосовуючи цей метод, експертні установи можуть виявити ознаки приписок щодо перевезення вантажів автотранспортом, ознаки розкрадання матеріальних цінностей при надходженні їх від постачальника в торговельну мережу, а також корисливих зловживань при закупівлі заготівельником сільськогосподарської продукції в індивідуальних здавальників і таке інше. Таким чином, при зіставленні різних примірників документа можна виявити протиріччя, що свідчать про скоєння злочину.

Існує багато господарських операцій, які оформлюються документами в одному примірнику, наприклад, видача готівки з каси підприємства за видатковим касовим ордером або за розрахунково-платіжною відомістю, оформлення закупівлі сільськогосподарської продукції закупівельною відомістю тощо. Такі операції не можуть підлягати зустрічній перевірці. Стосовно них використовується метод взаємного контролю.

Логічна суть методу взаємного контролю полягає в зіставленні облікових даних, що містяться у різних взаємопов'язаних документах, в яких прямо або опосередковано відображається господарська операція.

Порівняно з методом зустрічної перевірки метод взаємного контролю має ширшу сферу застосування. Він може бути ефективно використаний при викритті ознак корисливих зловживань як у випадках оформлення господарських операцій документом, складеним в одному примірнику, так і в разі правильного оформлення документа. Це досягається тим, що взаємний контроль змісту різних документів здійснюється шляхом аналізу і зіставлення окремих даних, повторюваних у різних документах, що відображають взаємопов'язані господарські операції (сума грошей, виданих з каси підприємства за видатковим касовим ордером, зіставляється з даними журналу реєстрації касових ордерів і даними касової книги та касового звіту).

Метод взаємного контролю може бути застосований для зіставлення даних різних систем обліку – бухгалтерського, оперативного, статистичного. Зіставленню можуть підлягати:

- 1) бухгалтерські документи, які відображають надходження товарно-матеріальних цінностей, і розрахункові документи, тобто документи, які відображають оплату підприємству-постачальнику відвантажених матеріальних цінностей;
- 2) бухгалтерські документи, які характеризують господарську операцію і небухгалтерські документи (документи відділу кадрів, відділу з претензійної роботи, лабораторій тощо);
- 3) бухгалтерські документи, що відображають рух матеріальних цінностей, у порівнянні з “чорновими записами” матеріально відповідальних осіб, інші документи неофіційного обліку;
- 4) дані бухгалтерського обліку і дані оперативного та статистичного обліку;
- 5) дані первинних та зведених документів і дані бухгалтерських облікових реєстрів;
- 6) бухгалтерські документи, які відображають видачу матеріальних цінностей та грошових коштів, і документи, які є підставою для нарахування і видачі грошових коштів або видачі матеріальних цінностей.

Використовуючи метод взаємного контролю на практиці, необхідно мати на увазі, що він допомагає не лише викрити ознаку корисливих зловживань, але й підтвердити або спростувати ознаку скоєння злочину. Більше того, за його допомогою можна встановити коло осіб, що брали участь у протиправних діях або причетні до цього, чи, навпаки, спростувати версію про співучасть у злочині окремих працівників підприємства.

Методи дослідження окремого документа або кількох документів, що відображають взаємопов'язані господарські операції, дозволяють викрити лише певне коло корисливих зловживань. Зустрічаються випадки, коли протиріччя даних документів є свідченням відхилень від звичайного порядку руху товарно-матеріальних цінностей. Прикладом може бути ситуація, коли кількість залишку товару на певну дату і надходження товару протягом певного строку менша, ніж його витрата за вказаний період. Це свідчить про відображення “незвичайної” операції, тому що не можна витратити матеріальних цінностей

більше, ніж їх було на складі. Причиною цього протиріччя може бути помилка в обліку або створення на складі лишків товару.

Такі відхилення можна виявити шляхом використання методів аналізу облікових даних, які відображають рух однорідних матеріальних цінностей:

- методу відновлення кількісно-сумового обліку;
- методу контрольного зіставлення залишків;
- методу зворотної калькуляції.

Відновлення кількісно-сумового обліку матеріальних цінностей застосовується у випадках, коли на підставі первинних документів по прибутку та видатку майна в картках аналітичного (складського) обліку необхідно відновити, а точніше відтворити облік майна за кількісними показниками. Цей метод використовується при виявленні корисливих зловживань як на підприємствах, де облік проводиться за вартістю товарів (груповий облік), в підприємствах торгівлі, так і в підприємствах, де застосовується натурально-вартісний облік руху матеріальних цінностей.

На складах підприємств матеріально відповідальними особами здійснюється кількісний облік руху кожного виду товару окремо на картках аналітичного обліку. З метою контролю правильності відображення на картках господарських операцій бухгалтерія регулярно перевіряє записи в картотеці.

Застосування методу відновлення кількісно-сумового обліку передбачає складання нової картотеки по складу за період перевірки, на підставі матеріалів інвентаризації та прибутково-видаткової документації. Відновленню може підлягати вся картотека або її частина, у зв'язку з чим розрізняють суцільне та вибіркоче відновлення кількісно-сумового обліку.

При суцільному відновленні за період перевірки відновлюються записи в картках аналітичного обліку за всіма найменуваннями матеріальних цінностей з наступним відновленням записів на синтетичних рахунках, при вибіркочому – відновлюється облік лише окремих матеріальних цінностей.

Оскільки суцільне відновлення кількісно-сумового обліку потребує великих витрат праці і часу, його використовують лише в окремих випадках:

- 1) у випадку перекрученості аналітичного і синтетичного обліку;
- 2) у випадку невідповідності записів на картках аналітичного обліку даним первинних документів, що призвело до приховування зловживань;
- 3) у випадку здійснення обліку нових матеріальних цінностей і цінностей, які були в споживанні, на тих самих картках аналітичного обліку, і використання цих обставин злочинцями для приховування розкрадань.

Відновлення кількісно-сумового обліку як метод документування та виявлення корисливих злочинів використовується при розслідуванні розкрадань на торговельних та оптових базах різних галузей, підприємствах громадського харчування, а також у торгівлі. Шляхом використання цього методу можуть бути викриті нестачі та лишки матеріальних цінностей, які утворилися за рахунок сумових різниць внаслідок пересортування однорідних товарів, навмисного знищення реєстрів бухгалтерського обліку з метою приховування розкрадань майна та інші ознаки корисливих зловживань у сфері економіки.

Одним із методів виявлення ознак розкрадань за документами є метод контрольного зіставлення залишків матеріальних цінностей. Цей метод застосовується, переважно, в торговельних організаціях, в яких видаток (продаж) товарів не документується, що робить неможливим проведення в них повного відновлення кількісно-сумового обліку.

При контрольному зіставленні залишків порівнюються дані про рух товарів за певний інвентаризаційний період, що містяться в таких документах:

- інвентаризаційний опис на початок періоду (встановлюються залишки товарів, які були в наявності на початок періоду);
- документи, що відображають надходження товару за цей інвентаризаційний період (накладні, рахунки-фактури);
- документи, які відображають видаток товарів за цей період (продаж товарів за безготівковим рахунком, у кредит, повернення готових страв на кухню тощо);
- інвентаризаційний опис на кінець інвентаризаційного періоду (встановлюється фактична кількість товарів).

При зіставленні вказаних документів до залишків товарів, що відображені в інвентаризаційному описі на початок інвентаризаційного періоду, додається кількість товарів, які надійшли за документами протягом інвентаризаційного періоду, а кількість реалізованих (за документами) товарів віднімається від попередньої суми. Якщо на кінець інвентаризаційного періоду кількість товарів перевищує суму залишків і надходжень (протягом періоду перевірки), це може свідчити про приписки майна в інвентаризаційному описі на кінець періоду, про зниження залишків товарів на початок періоду або про наявність товарів, що надійшли, але не оформлені відповідними документами.

Можливості даного методу збільшуються при зіставленні залишків товарів за скорочені інвентаризаційні періоди, оскільки за триваліший період злочинцям легше завуалювати різні зловживання, приховати нестачу товарно-матеріальних цінностей, реалізувати необліковані товари тощо.

Різновидом відновлення кількісно-сумового обліку, що застосовується в підприємствах громадського харчування, є метод зворотної калькуляції. Його зміст полягає у визначенні повноти закладання продуктів у страви або вироби, дотримання норм закладки, передбачених збірником рецептур, які містяться в калькуляційних картках. Для цього аналізують дані меню, вимоги на видачу продуктів із комори (складу) на кухню, акта про реалізацію і відпуск виробів з кухні, дані контрольного розрахунку продуктів за нормами закладки на виготовлення страви. За допомогою контрольного розрахунку визначають потребу в сировині за нормами збірника рецептур і порівнюють дані з кількістю продуктів, фактично списаних на виробництво конкретної страви. Використання цього методу передбачає виявлення ознак розкрадання продуктів або грошових коштів, що здійснюються шляхом утворення лишків продуктів або страв, з подальшою їх реалізацією. У зв'язку з цим на практиці ефективність застосування методу зворотної калькуляції досягається комплексним використанням таких методів, як: проведення інвентаризації на складі, кухні та в касі підприємства; контрольна закупка страв і своєчасне проведення лабораторного аналізу тощо. Результати цих заходів в порівнянні з іншими матеріалами,

зібраними в процесі перевірки тих чи інших відомостей, можуть служити доказами по кримінальній справі про розкрадання.

У практиці зустрічаються замасковані розкрадання й інші корисливі злочини, які в даних бухгалтерського обліку не відображені. У таких випадках викрити протизаконні господарські операції допомагають методи фактичного контролю, які передбачають перевірку матеріальних цінностей у натурі.

3.3. Вектори удосконалення документообігу в бухгалтерському обліку

Організація документообігу є важливим аспектом діяльності кожного підприємства, від якого багато в чому залежить ефективність його роботи в цілому. Безпосередньо від правильності організації документообігу залежить повнота, швидкість та якість відображення інформації в бухгалтерському обліку. Процеси глобалізації, якими охоплені всі сфери життя суспільства, спричинили зростання обсягів інформації, необхідної для ефективного управління. Її отримання і використання, у свою чергу, зумовили збільшення кількості документів. Саме тому на сьогодні актуальним є пошук шляхів удосконалення та оптимізації організації документообігу на підприємствах.

Ведення бухгалтерського обліку передбачає необхідність повного та зрозумілого відображення всіх оцінених фактів господарського життя у первинних документах, що забезпечується документуванням. Документообігом є рух документів в організації з моменту їх створення або отримання до завершення виконання або відправлення. Неправильно організований документообіг може призвести до несвоєчасної доставки документів, непрогнозованості їх руху, відсутності відповідальних осіб через не закріплення відповідних обов'язків щодо документів за окремими працівниками, неможливості прийняття рішень без залучення додаткової інформації, яка не міститься в документах.

Для впорядкування руху та забезпечення своєчасного відображення показників первинних документів у бухгалтерському обліку, відповідно до законодавства, керівником підприємства має затверджуватися графік документо-

обігу, який повинен регламентувати: 1) строки складання, надання та обробки первинних документів; 2) перелік документів; терміни їх просування та обробки; посадових осіб, відповідальних за складання документів; 3) порядок передачі документів для обробки; строки надходження документів до бухгалтерської служби від працівників інших підрозділів підприємства.

Єдиної схеми організації документообігу для всіх суб'єктів господарювання не існує. Кожне підприємство змушене розробляти її самостійно, тому розробка графіка документообігу потребує знання особливостей діяльності підприємства. Графік повинен враховувати організаційну структуру підприємства, вид діяльності, чисельність облікових працівників, систему внутрішньо-господарського контролю.

У зв'язку із процесами глобалізації економіки значно зростають обсяги необхідної для ефективного управління інформації, що, у свою чергу, призводить до збільшення кількості документації. Традиційні методи роботи з документами в таких умовах стають малоефективними: архіви з паперовими документами займають корисну площу приміщень і характеризуються низьким рівнем ефективності та оперативності пошуку необхідної інформації. Набагато зручніше користуватися електронною базою даних, яка дозволяє здійснювати швидкий пошук необхідних інформаційних даних. Крім того, в умовах жорсткої конкуренції ефективно можуть вести справи, передусім, ті підприємства, які мають можливість оперативно одержувати інформацію.

Вирішенню цієї проблеми, а також забезпеченню вдосконалення інформаційного забезпечення управління сприяє впровадження електронного документообігу. Процес електронного документообігу ґрунтується на інтегрованій електронній обробці обліково-аналітичної інформації, яка включає формування первинних електронних документів, порядок обробки інформації, автоматизований банк даних та ін.

Доступ до інформаційних ресурсів і скорочення часових витрат на розв'язання завдань, пов'язаних із документообігом, на сучасних підприємствах дійсно набуває великого значення і актуальності.

Таблиця 3.2

Вектори удосконалення організації документообігу

Напрями вдосконалення	Підгрупи в розрізі напрямів	Способи вдосконалення
Удосконалення технології документообігу	Скорочення витрат часу на обробку документації	Складання маршрутних карт технологічного процесу; схем руху документів, графіків документообігу; оптимізація процедур підготовки та оформлення документації; скорочення часу руху документів між виконавцями; скорочення кількості виконавців і виключення зворотних рухів документа; зниження рівня підписання документів
	Удосконалення змісту та форми документів	Регламентація документування; раціоналізація документації; стандартизація і уніфікація змісту та форм документів
	Упровадження електронного документообігу	Реалізація основних конструктивних і функціональних переваг методології електронного документообігу
Скорочення обсягів документообігу	Зменшення загальної кількості документів	Усунення надмірного поділу об'єктів обліку; реєстрація господарських операцій безпосередньо в облікових реєстрах; використання документів тривалого користування; застосування способу вибіркового документування; підвищення якості документаційних рішень; підвищення якості виконання завдань, дотримання строків їх виконання; використання бездокументарних зв'язків; упровадження електронного документообігу
	Підвищення якості самого документа	Застосування багаторядкових документів замість однорядкових, накопичувальних замість разових; застосування одного документа для суміжних та взаємопов'язаних господарських операцій; створення комплексних первинних документів
	Скорочення витрат ресурсів на виробництво документів	Зменшення фізичних розмірів документа; оптимальне використання тиражувальної техніки; використання зворотної сторони аркуша; посилення контролю за тиражуванням документів для економії паперу

При нераціональному впровадженні системи електронного документообігу на підприємствах, переважно, відбувається паралельне перенесення чинних на підприємстві облікових технологій документообігу, однак вже з використанням комп'ютерної техніки. Відповідно комплекс недоліків, існуючий в процесі паперового документообігу, тобто до початку його впровадження за допомогою бухгалтерської комп'ютерної програми, може проявити себе і в електронному форматі документообігу.

Таблиця 3.3

Типові проблеми електронного документообігу

Сутність проблеми	Шляхи вирішення проблеми
Правильність ведення електронного документообігу	Моніторинг і критичний аналіз фактичного документообігу та розробка проекту впровадження електронного документообігу, який повинен врахувати специфіку обліку підприємства і структуру бухгалтерської комп'ютерної системи, запланованої до впровадження на підприємстві
Трансформація документації з паперових носіїв і обробка отриманої інформації	Якісна обробка сканованих документів. Уніфіковані форми документів, придатні для швидкої обробки після сканування. Обґрунтування необхідних реквізитів. Заповнення документації друкованими літерами для їх чіткого розпізнавання сканером
Обґрунтованість облікових даних та юридична доказовість документів	Розробка пакету законодавчих актів щодо регулювання порядку ведення та обороту електронних документів
Відповідність реквізитів прийнятим стандартам	Використання електронного підпису додатково до стандартних реквізитів
Контроль прав доступу	Розмежування доступу до інформації для різних користувачів
Захист електронного документа	Застосування спеціальних програмних продуктів і засобів захисту інформації

Більшість виявлених проблем підприємство може вирішити самостійно за рахунок системного обґрунтованого впровадження і раціонального використання електронного документообігу, зокрема: навчання облікового персоналу, використання сучасної електронної техніки, застосування передового програмного забезпечення і т.д. Однак, юридичне підтвердження електронних облікових документів може бути забезпечене виключно наявності профільної нормативно-законодавчої бази на загальнонаціональному рівні.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Моніторинг ефективності бухгалтерського документування передбачає застосування структурних категорій: ефективність, ефект, економія, оптимізація. Ефективність є відносною величиною та виражається співвідношенням витрат, що аналізуються, до суми отриманого доходу. Ефектом є різниця між отриманим доходом і витратами, понесеними для його отримання. Еконо-мією 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 доцільно розуміти значення економічних показників, за яких досягається оптимум, тобто найкраще значення системи – понесення найменшої кількості витрат для отримання найбільшого значення доходу. Оптимізація є завершальним етапом визначення шляхів покращання діяльності підприємства.

2. Базовою метою проведення моніторингу ефективності бухгалтерського документування є визначення оптимального стану документації на підприємстві. Завданнями моніторингу ефективності бухгалтерського документування є підвищення ефективності праці учасників документування; скорочення витрат часу на обробку документів; забезпечення чіткої та оптимальної маршрутизації первинних документів та їх зберігання; організація захисту інформації. Об'єктами моніторингу ефективності бухгалтерського документування відповідно до поставленої мети та завдань є змістовне та формальне наповнення документів; маршрути руху документів (алгоритми); стадії документообігу; час обробки документів; використання трудових, матеріальних (нематеріальних) ресурсів тощо.

3. Виходячи з проведеного SWOT-аналізу процесу документування у ПАП «Загребелля» с. Бриків Шумського району Тернопільської області можна здійснити попередню суб'єктивну оцінку про те, що даний процес на підприємстві не є досить ефективним і передбачає подальше удосконалення.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Документація та документообіг є важливими атрибутами організації бухгалтерського обліку сучасних підприємств, від ефективності яких великою мірою залежить динамічність і прибутковість бізнесу в цілому та повнота, швидкість і якість відображення інформації в бухгалтерському обліку зокрема. Процеси глобалізації, якими охоплені всі сфери життя суспільства, спричинили зростання обсягів інформації, необхідної для ефективного управління. Її отримання і використання, в свою чергу, зумовили збільшення кількості документів. Саме тому на сьогодні актуальним є пошук шляхів удосконалення та оптимізації організації документації та документообігу на підприємствах.

2. Ведення бухгалтерського обліку передбачає необхідність повного та зрозумілого відображення всіх оцінених фактів господарського життя у первинних документах, що забезпечується документуванням. Документообігом є рух документів в організації з моменту їх створення або отримання до завершення виконання або відправлення. Неправильно організований документообіг може призвести до несвоєчасної доставки документів, непрогнозованості їх руху, відсутності відповідальних осіб через не закріплення відповідних обов'язків щодо документів за окремими працівниками, неможливості прийняття рішень без залучення додаткової інформації, яка не міститься в документах.

3. За результатами опрацювання наукових джерел підтверджуємо відносну узгодженість терміну «первинний документ», однак наголошуємо на існуванні відмінних підходів до його трактування – в одних джерелах зазначається, що за допомогою первинного документа реєструється факт господарського життя, а в інших – господарська операція. Ці поняття доцільно розмежувати, адже господарською операцією є задокументований факт господарського життя, який призводить до змін у балансі.

4. Трактування поняття «первинний документ» в нормативно-правових актах України також відрізняється: 1) у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 року:

первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення (ст. 1); 2) у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженому наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 року: первинні документи – це письмові свідоцтва, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення(ст. 2, п. 2.1).

5. На нашу думку, доцільно визначати первинні документи як свідчення або докази здійснення фактів господарського життя (дій або подій), а не господарських операцій, в результаті яких відбулися зміни у складі активу та пасиву балансу, що є передумовою відображення господарських операцій. Тобто, господарська операція є наслідком змін у структурі активу, пасиву та зобов'язань в результаті того, що в господарській діяльності підприємства відбулася певна дія або подія.

6. Беззаперечним є те, що визначення в науковій, навчальній літературі та нормативно-правових документах повинні бути узгодженими, і під первинним документом слід розуміти документ, який містить відомості про здійснення факту господарського життя.

7. Паперовий документообіг полягає у роботі з паперовими документами. В Україні застосовують переважно традиційну пострадянську систему паперового документообігу. Ця система базується на централізованому контролі документів на всіх стадіях їх підготовки та єдиних нормах документообігу. Однією з переваг паперового документообігу є його звичність для користувачів, котрі мають недостатній досвід та знання сучасних інформаційних технологій.

8. Однак, паперовий вид документів неминуче призводить до таких проблем під час роботи з великими обсягами документації: тривалі процедури передавання документів всередині підприємства; можливість втрати інформації про місцезнаходження документів; відсутність ефективного контролю як за роботою окремих працівників, так і за діяльністю підприємства загалом з боку керівництва; високі витрати на інфраструктуру збереження і руху паперових

документів; висока трудомісткість рутинних операцій у діяльності працівників і брак часу на підготовку якісних рішень. Часто ці проблеми призводять до надмірно затягнутих строків розгляду питань, неефективності роботи і поганої керованості бізнесу. Усе це свідчить про недоліки паперового документообігу, які можна подолати за рахунок автоматизації діловодства та запровадження електронного документообігу.

9. Автоматизація діловодства полягає у підвищенні ефективності існуючих процедур роботи з документами та базується на тому, що під час реєстрації паперового документа він цілком або частково переводиться в електронну форму, і подальша робота здійснюється переважно з електронними реєстраційними картками і поданням документів. Автоматизація діловодства дає змогу: прискорити рух документів; гарантувати своєчасний розгляд документів; забезпечити ефективний контроль виконання документів і прийняття управлінських рішень; підвищити ефективність роботи як окремих працівників, так і підприємства в цілому; знизити витрати на тиражування, передачу і зберігання безлічі копій паперових документів.

10. З метою уникнення додаткових витрат під час реєстрації документа у разі автоматизації діловодства необхідно доповнити її запровадженням електронного документообігу, який полягає у роботі з електронними документами. Електронний документ – це документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних з дотриманням обов'язкових реквізитів.

11. Перевагами електронного документообігу над паперовим є: скорочення обсягів паперових витрат, пов'язаних з опрацюванням документів; використання електронних копій документів під час роботи користувачів; підтримка версій електронного документа; використання шаблонів текстових атрибутів у системі; зручний контроль виконання доручень; необмежена кількість контролерів і виконавців одного завдання; можливість неодноразового перенесення терміну виконання доручення; багаторазова можливість звітування щодо виконання встановленого завдання; автоматичне зняття завдань з контролю під час реєстрації документів, що скасовують їх виконання; підтримка завдань з циклічним

періодом виконання; встановлення зв'язків між документами в системі; короткі анотації для електронних копій документів; ефективна внутрішня поштова система; гнучкий інтуїтивно зрозумілий інтерфейс.

12. Електронний документообіг переважно підтримує такі підсистеми: 1) реєстрації документів; 2) контролю виконання; 3) маршрутизації документообігу; 4) колективної роботи; 5) нормативно-довідкової інформації; 6) пошуку; 7) звітності; 8) адміністрування. Найлегшим та найефективнішим є запровадження електронного документообігу для ведення внутрішньої документації.

13. Змішаний документообіг полягає у паралельному існуванні систем паперового й електронного документообігу, що взаємно доповнюють одна одну. Перевагами змішаного документообігу є зменшення витрат на підготовку внутрішньої документації та збереження централізованого контролю за важливими документами. Недоліками змішаного документообігу порівняно із електронним є менша ефективність та більші витрати. Проте паралельне використання паперових та електронних документів іноді є виправданим з погляду безпеки. Змішаний документообіг може бути проміжним етапом для поступового переходу підприємства до винятково електронного обігу документів.

14. Хоча підприємства України ще не використовують повною мірою електронний документообіг, він набуває все більшого поширення, особливо на підприємствах, що надають послуги у банківській сфері та сфері інформаційних послуг і технологій, а також на підприємствах, які працюють з іноземними клієнтами та партнерами, для яких це вже стало звичним засобом роботи.

15. Документообіг має важливе значення в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень. Основною сучасною світовою тенденцією в інформаційному забезпеченні бізнесу є перехід від паперового до електронного документообігу. Такий перехід є неминучим і для українських підприємств.

16. Графіком документообігу доцільно визнавати документ, який містить перелік робіт з складання, перевірки й обробки документів, які виконуються підрозділами і конкретними виконавцями з визначенням строків виконання і термінів знаходження документів на робочому місці та взаємозв'язку від-

повідних робіт. Форму та обов'язкові реквізити графіка документообігу в нормативно правових актах не визначено, але слід враховувати, що, чим більше деталей буде в ньому обумовлено, тим більшою буде ймовірність того, що всі операції відбудуться вчасно. У графіку документообігу повинні бути описані всі види робіт з документами (створення, перевірка, обробка, зберігання, передача до архіву) і за кожним із них повинні зазначатися особливості роботи, терміни виконання, відповідальна особа.

17. В Україні найбільш поширеною є таблична форма зведеного графіка документообігу, розроблена В. Пархоменком. Ця форма графіку документообігу досить вдала, оскільки містить всю необхідну інформацію щодо відповідальних осіб і термінів виконання конкретних процесів, однак, на нашу думку, в ній доцільно об'єднати графу № 3 «Відповідальний за виписку» і графу № 4 «Відповідальний за оформлення», оскільки у них дублюється одна й та ж інформація, адже при створенні документа його випискою та оформленням займається одна особа.

18. Організація документообігу є складовою організації бухгалтерського обліку, яка забезпечує: 1) впорядкування руху первинних документів; 2) оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які повинен пройти кожен первинний документ; 3) визначення максимального терміну перебування документа в кожному підрозділі (в окремого виконавця); 4) стабільність роботи бухгалтерської служби та підвищення продуктивності праці облікових працівників; 5) чіткість руху та оперативність обробки документів та інформації, що формується на їх підставі.

19. Неправильно організований документообіг може призвести до несвоєчасної доставки документів, непрогнозованості їх руху, відсутності відповідальних осіб, нечіткості закріплення відповідальності щодо документів за окремими працівниками, неможливості прийняття рішень без залучення додаткової інформації, яка не міститься в облікових документах.

20. Основними напрямками удосконалення документування господарських операцій та документообігу є: 1) зниження трудомісткості створення первинних

документів; 2) зменшення кількості документів, що виписуються та обробляються; 3) раціоналізація (упорядкування) документообігу.

21. Типовими проблемами підприємств, робота з документами на яких ведеться традиційним способом, є: 1) додаткові витрати на папір та копіювання документів; 2) на підготовку й узгодження документів витрачається багато часу; 3) існує ймовірність загубити документ; 4) проблеми паперового документообігу; 5) документ може потрапити в сторонні руки; 6) витрачається велика кількість робочого часу на пошук потрібного документа і формування тематичної вибірки документів.

22. Аналізуючи діяльність сучасних підприємств, можна зробити висновок, що на більшості з них організовано документообіг паперових документів, створених за допомогою комп'ютера. Цей вид документообігу необхідно відрізнити від електронного, який пов'язаний із передачею документа віртуально без створення його паперового примірника.

23. Організація електронного документообігу відрізняється від паперового та повинна враховувати особливості: 1) використання лише електронних документів; 2) необхідність потужного технічного забезпечення; 3) інформація в документи може вводиться декількома способами: з клавіатури, з використанням штрих-кодів, з використанням сканерів та інших пристроїв; 4) належну увагу слід приділяти захисту документів від несанкціонованого внесення змін та знищення, визначенню рівнів доступу з використанням індивідуальних паролів; 5) проблеми визначення оригіналу та копії електронних документів; 6) рух електронних документів пов'язаний з передачею прав на користування ними. Принциповим моментом у системі комп'ютеризації документообігу на підприємстві є використання електронного цифрового підпису, який не дає можливості підробити підпис користувача без знання його секретного коду.

24. Повністю автоматизована система збору, реєстрації, передачі та обробки облікової інформації змінює традиційне бачення облікових прийомів документування й інвентаризації на підприємствах. На перший план виходить інформаційна функція документа.

25. Моніторинг ефективності бухгалтерського документування передбачає застосування структурних категорій: ефективність, ефект, економія, оптимізація. Ефективність є відносною величиною та виражається співвідношенням витрат, що аналізуються, до суми отриманого доходу. Ефектом є різниця між отриманим доходом і 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 доцільно розуміти значення економічних показників, за яких досягається оптимум, тобто найкраще значення системи – понесення найменшої кількості витрат для отримання найбільшого значення доходу. Оптимізація є завершальним етапом визначення шляхів покращення діяльності підприємства.

26. Базовою метою проведення моніторингу ефективності бухгалтерського документування є визначення оптимального стану документації на підприємстві. Завданнями моніторингу ефективності бухгалтерського документування є підвищення ефективності праці учасників документування; скорочення витрат часу на обробку документів; забезпечення чіткої та оптимальної маршрутизації первинних документів та їх зберігання; організація захисту інформації. Об'єктами моніторингу ефективності бухгалтерського документування відповідно до поставленої мети та завдань є змістовне та формальне наповнення документів; маршрути руху документів; стадії документообігу; час обробки документів; використання трудових, матеріальних і нематеріальних ресурсів тощо.

27. Виходячи з проведеного SWOT-аналізу процесу документування у ПАП «Загребелля» с. Бриків Шумського району Тернопільської області можна здійснити попередню суб'єктивну оцінку про те, що даний процес на підприємстві не є ефективним і потребує подальшого удосконалення.

28. При нераціональному впровадженні системи електронного документообігу на підприємствах, переважно, відбувається паралельне перенесення чинних на підприємстві облікових технологій документообігу, однак вже з

використанням комп'ютерної техніки. Відповідно комплекс недоліків, існуючий в процесі паперового документообігу, тобто до початку його впровадження за допомогою бухгалтерської комп'ютерної програми, може проявити себе і в електронному форматі документообігу.

29. Більшість виявлених проблем підприємство може вирішити самостійно за рахунок системного обґрунтованого впровадження і раціонального використання електронного документообігу, зокрема: навчання облікового персоналу, використання сучасної електронної техніки, застосування передового програмного забезпечення і т.д. Однак, юридичне підтвердження електронних облікових документів може бути забезпечене виключно за наявності профільної нормативно-законодавчої бази на загальнонаціональному рівні.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрійчук В. Г. Концентрація в аграрній сфері економіки: проблемні аспекти : монографія / В. Г. Андрійчук, І. С. Сас – К.: КНЕУ, 2017. - 303 с.
2. Артюх О. В. Актуальність наближення облікових підсистем з метою гармонізації обліку / О. В. Артюх // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики : збірник матеріалів Міжн. наук.-практ. конф., 14.05.2010 р. – К. : КНЕУ, 2010. - С. 305-308.
3. Бескоровайна Н. О. Основи бухгалтерського обліку англійською мовою: навч. посіб. / Н. О. Бескоровайна, О. В. Белякова. – К. : КНЕУ, 2011. - 261 с.
4. Белова І. М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності / І.М. Белова // Глобальні та національні проблеми економіки. – Миколаїв, 2015. – Вип. 3. – С. 821-826.
5. Белова І. М. Сучасний аспект трактування економічного змісту та інформаційного забезпечення управлінського обліку / І. М. Белова // Молодий вчений. – Херсон, 2015. – № 1(16). – С. 52-55.
6. Белова І. М. Суть управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством / І. М. Белова // Інноваційна економіка АПК. – Тернопіль, 2015. – № 2 (57). – С. 240-245.
7. Беспяньська Г. В. Організація роботи з документами. – К.: Університет «Україна», 2006. – 244 с
8. Білинська Н. Є. Стратегічне управління підприємством та його інформаційне забезпечення / Н. Є. Білинська // Наука і сучасність: виклики глобалізації – К.: ЦНП – 2013. – С. 12-15.
9. Бірюк О. Г. Роль первинних документів у вивченні дисципліни «Фінансовий облік» / О. Г. Бірюк // Економіка агробізнесу: тези доп. на наук. конф. – К.: КНЕУ, 2005. – 300 с. – 159-161.
10. Бондар М. І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління // Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 721. – С. 58-62.

11. Бородина В. В. Документирование в бухгалтерском учете: учеб. пособие / В. В. Бородина. – М.: ИД «ФОРУМ», 2008. – 304 с.
12. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
13. Бруханський Р. Ф. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
14. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Сकिрипан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.
15. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін : конспект лекцій / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 114 с.
16. Бруханський Р. Ф. Контролінг / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 114 с.
17. Бруханський Р. Ф. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 18-28.
18. Бруханський Р. Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – С. 27-36.
19. Бруханський, Р. Ф. Обліково-соціальні параметри диференціації та забезпечення стратегій аграрних підприємств / Р. Ф. Бруханський, С. К. Шандрук // Науковий вісник Полісся. – 2016. – №4 (8), Ч. 2. С. 247- 252.
20. Бруханський Р. Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси. – 2014. – № 3 (65). – С. 15-20.
21. Бруханський Р. Ф. Адаптація облікової системи сільськогосподарського підприємства до вимог стратегічного менеджменту / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси. – 2012. – №. 3. – С. 23-27.
22. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах : підручник / За заг. ред. Плаксієнка В. Я. – К.: ЦУЛ, 2014. – 448 с.

23. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 600 с.
24. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткаченко – 6-те вид., доповн. і перер. – К.: Алерта, 2013. – 982 с.
25. Бухгалтерский учет: Учебник. / И. Е. Тишков, А.И. Балдинова, Т.Н. Дементей и др. / Под общ. ред. И. Е.Тишкова, А. И. Прищепы. / 3-е изд., исправл. и доп. – М.: Высшая школа, 2013. – 688 с.
26. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник. / За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс – клуб», 2009. - 768 с.
27. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. П. С. Безруких. 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2013. – 576 с.
28. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : ЦУЛ, 2013. – 688 с.
29. Волошан І. Г. Система первинної облікової інформації як складова системи менеджменту підприємства / І.Г. Волошан // Вісник національного університету «Львівська політехніка»: “Менеджмент і підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”. – № 576. – 2007. – С. 47-51.
30. Гарасим П. М. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль, 2005. – 464 с.
31. Гарасим П.М. Наскрізнi блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку / Гарасим П.М., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. – Тернопіль: Астон. – 2003. – 368 с.
32. Городянська Л. Особливості технічного забезпечення системи бухгалтерського обліку / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. Науково-практичний журнал. – 2009. – № 10 – С. 17-22.
33. Гуменюк О. О. Удосконалення бухгалтерської фінансової звітності відповідно до потреб економічного аналізу / О. О. Гуменюк // Інноваційна економіка. – 2010. – № 4. – С.113-116.

34. Гуменюк О. О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової звітності / О. О. Гуменюк // Інноваційна економіка. – 2012. - № 5. – С. 116-119.
35. Дідоренко Т. В. Вектор розвитку активно-адаптивної системи бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки», Випуск 10, Ч.2, Херсон, 2015. С.174-177.
36. Дідоренко Т. В. Гносеологічні аспекти формування та розвитку оперативного обліку. Сталий розвиток економіки. - 2/2015 (27). – Хмельницький. – С.253-257.
37. Документооборот в бухгалтерском и налоговом учете. – [3-е издание, исправленное и дополненное] / Касьянова Т. Ю., Котко Е. А., Топольская Е. Б.– М.: Издательско-консультационная компания «Статус-Кво 97», 2009. – Т. 1. – 480 с.
38. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: монографія / С.Ф. Легенчук, К.О. Вольська, О.В. Вақун. – Івано-Франківськ: Видавець Кушнір Г. М., 2016. – 228 с.
39. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
40. Закон України «Про інформацію»: [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>
41. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг»: [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/851-15>
42. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посібник (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю Облік і аудит) / М. Ю. Карпушенко. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241с.
43. 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. / За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жука. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – 196 с.

44. Круковский М.Ю. Критерии эффективности систем электронного документооборота / М.Ю. Круковский // Системы підтримки прийняття рішень. Теорія і практика – 2005. – С. 107 – 111.
45. Круковский М.Ю. Автоматная модель композитного документооборота: [Электронный ресурс] / М.Ю. Круковский. – Режим доступа: <http://www.viaduk-telecom.ua/viaduk/web4.nsf/90f00a25ae61dc36c2256a13006ede81/d7f77e3d71492c47c22570220068c5>
46. 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>
47. Левицька С.О. Автоматизація господарського обліку як чинник прискорення процесу діяльності підприємств / Левицька С.О., Андреева А.О. // Наукові записки. Серія “Економіка”. – 2011. – Випуск 16. – С. 608-614.
48. Левицька С. Критерії ефективності документаційних процесів / Левицька С., Осадча О. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. – С. 10-18.
49. Лукашова І.О. Первинна та поточна обліково-економічна інформація у забезпеченні управління підприємницькою діяльністю: проблеми формування [Електронний ресурс] / І.О. Лукашова // Торгівля і ринок України. Збірник наукових праць. – 2009. – № 28 – Режим доступа: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Tiru/2009_28_3/33.pdf
50. Національний стандарт України «Діловодство й архівна справа. Терміни та визначення понять» ДСТУ 2732:2004 : [Електронний ресурс] – Режим доступа: <http://zakon.sop.com.ua/regulations/10637/478668/>
51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 року).

52. 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.
53. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : монографія / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. – 388 с.
54. Організація обліку і контролю: підручник / А.А. Пилипенко, В.І. Отенко. – Х.: Видавничий Дім "ІНЖЕК", 2005. – 424 с.
55. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі : навчальний посібник / В. П. Шило, В. В. Сопко, С. Б. Ільїна, В. Н. Васьков. – К. : Кондор, 2010. – 268 с.
56. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / за редакцією В.С. Леня – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
57. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: учебник / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов.-2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279с.
58. Палюх М. С. Недоліки інформаційного забезпечення менеджменту у світлі класичної теорії обліку / М. С. Палюх // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету / За ред. М.Ф. Кропивка. – Мелітополь: „Люкс”, 2012. – № 2 (18), том 3. – С. 246-255.
59. Палюх М.С. Особливості сільського господарства як галузі економіки і специфіка аграрних відносин та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монограф. / М. К. Пархоμεць, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ, 2015. – 320 с.
60. Палюх М. С. Криза теорії обліку як наслідок підміни її проблематики / М. С. Палюх // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Випуск 11 (41). – ч.2. – Луцьк: ЛНТУ, 2014. – С.390-396.
61. Пархоменко В. Документальне забезпечення бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 8. – С. 7-11.

62. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навчальний посібник / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2005. – 464 с.
63. Подольский В.И. Аудит первинного учета предприятий / Подольский В.И., Макарова Н.С. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 173 с.
64. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88, затверджене Міністерством фінансів України від 24 .05.1995 р. (редакція від 26.05.2017 р., підстава z0567-17): [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, затверджені наказами Міністерства фінансів України (зі змінами та доповненнями).
66. Посібник з переходу на нову систему бухгалтерського обліку: USAID. – К.: ФПБАУ, 2012. – 301 с.
67. Построение моделей документооборота на основе конечно-автоматной модели теории автоматов: [Электронный ресурс] // Применение теории автоматов. – Режим доступа: <http://teorya.hut.ru/page8.htm>
68. 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. / За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. – К.: ІАЕ, 2003. – 196 с.
69. Пуцентейло, П.Р. Детермінанти аналітичного забезпечення процесу управління діяльністю підприємства / П.Р. Пуцентейло, О.О. Гуменюк // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту: Серія «Економіка і управління». – Вип. 34. – К.: ДЕТУТ, 2015. – С. 402-414.
70. Пуцентейло П.Р. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства / П.Р. Пуцентейло // Інноваційна економіка. – 2015. – № 3 (58). – С. 228–233.
71. Пушкар М.С. Розробка систем обліку: навч. посібник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 198 с.

72. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність. Навч. посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 141 с.
73. Рудницький В. С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень: навчальний посібник / Рудницький В. С., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. – К. : ВД «Професіонал», 2004. – 304 с.
74. Садовська І. Б. Документування як основна складова інформаційних ресурсів в управлінському обліку [Електронний ресурс] / І. Б. Садовська // Економічний форум. 2/2011. Луцький національний технічний університет. - Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekfor/2011_2/68.pdf
75. Семенишена Н.В. Дефініції поняття «бухгалтерський облік» в сучасних дослідженнях. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2013. – Випуск 1. – С. 123-127.
76. Система документооборота ESCOM.BPM: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.escom-bpm.com/>
77. Система електронного документооборота и автоматизации бизнес-процессов «Е1 Евфрат»: [Електронний ресурс] // Е1 Евфрат. – Режим доступу: <http://evfrat.ru/about/>
78. Скакун Л.С. Організація процесу знищення бухгалтерських документів / Л.С. Скакун // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 1 (55). – 150-154.
79. Скирпан О. П. Фінансовий облік : навчальний посібник / О. П. Скирпан, М. С. Палюх. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – 407 с.
80. Словник-довідник фінансиста АПК / За ред. П.Т. Саблука та М.Я. Дем'яненка. – К.: Ін-т аграрної економіки УААН, 2014. – 324 с.
81. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Соколов Я.В., Соколов В.Я. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
82. Сопко В. Бухгалтерський облік і звітність: навчальний посібник. – К.: 2013. – 448 с.
83. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. / 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2014. – 578 с.

84. Спільник І. Сутність обліку та актуальність вивчення його історії / І. Спільник // Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 166-169.
85. 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.
86. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К.: Каравела, 2009. – 624 с.
87. СЭД Docsvision: Електронний ресурс // СЭД Docsvision. – Режим доступу: <http://www.docsvision.com/>
88. Харрингтон Дж. Оптимизация бизнес-процессов: документирование, анализ, управления, оптимизация / Дж. Харрингтон, К.С. Эсселинг, Х.В. Нимвеген. – “Азубка”, 2002. – 169 с.
89. Шара Є.Ю. Фінансовий облік : навч. пос. / Є.Ю. Шара, І.Є. Соколовська-Гонтаренко – К. : Центр учбової літератури, 2016. – 336 с.
90. Швецова-Водка Г.М. Типологія документа: [навч. посібник] / Г.М. Швецова-Водка. – К.: Книжкова Палата України, 1998. – 80 с.
91. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручн. / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2015. – 572 с.
92. Brukhanskyi, R. F. The process of intellectualization of strategic financial accounting on the basis of accounting engineering / R. F. Brukhanskyi // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2016. – Випуск 2. – С. 18-24.
93. Brukhanskyi, R. F. Accounting information positioning of agrarian business socio-economic strategy / R. F. Brukhanskyi, O. Ye. Furman // Науковий вісник Полісся. - 2017. - № 1 (9), ч. 1. - С. 72-79.
94. <http://www.jnsn.com.ua/cgi-bin/u/book/sis.pl>
95. <http://ukrlit.org/slovnyk>