

УДК 657.1

Лемішовська О.С. [□]

Національний університет «Львівська політехніка»

ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ РОЗВИТКУ ОСНОВНИХ ФОРМ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ

У статті проведено ретроспективний огляд розвитку основних форм ведення обліку, розкрито концептуальну спрямованість і змістову будову кожної форми, виділено її складові та спосіб систематизації інформації.

Ключові слова: форми рахівництва, облікові реєстри.

O.S. Lemishovska

HISTORICAL ANALYSIS OF FUNDAMENTAL FORMS OF ACCOUNTING

A retrospective analysis of the main forms of accounting is presented in this article, conceptual orientation and structure contents of each form are developed, their components and systematization way of the information are highlighted.

Key words: forms of accounting, accounting records.

О.С. Лемишовская

ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ РАЗВИТИЯ ОСНОВНЫХ ФОРМ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА

В статье проведен ретроспективный обзор развития основных форм ведения учета, раскрыты концептуальную направленность и содержание каждой формы, выделены ее составляющие и способ систематизации информации.

Ключевые слова: формы счетоводства, учетные регистры.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. У процесі історичного розвитку обліку об'єктивно відбувався синтез окремих розрізнених елементів, які застосовувались в ньому, у певну послідовність його ведення – формалізовану форму рахівництва.

У ретроспективі форми обліку постійно змінювались, що забезпечувало процеси еволюційного розвитку облікових концепцій. Частково процеси розвитку форм обліку проходили внаслідок їх

[□] О.С. Лемішовська

практичної апробації, частково під впливом наукових досліджень і розробок, інколи обумовлювались потребою скорочення витрат на утримання облікового апарату. Проте, у будь-якому разі вони спрямовувались на підвищення оперативності обліку, встановлення максимальної адекватності даних обліку реальним господарським процесам (зміни змісту фінансово-економічних операцій).

Донедавна наукові дослідження історії розвитку форм обліку були спрямовані на з'ясування і наукове обґрунтування доцільності використання певних складових окремих облікових реєстрів. На сучасному етапі акценти досліджень дещо змінилися: актуальними стали дослідження змісту розвитку основних форм обліку у контексті реальних умов тогочасної економіки.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Дослідження у сфері науки про бухгалтерський облік на теперішній час дедалі більше розширюються аналізом еволюції облікової думки, розкриттям принципів і підходів до форм рахівництва, виявленням продуктивності інформаційного потенціалу тієї чи іншої форми обліку, встановлення їх організаційно-методологічних і методичних недоліків. Прикладом може бути розширена програма «Екаунтологія», що виконується російськими вченими.

У тематичній літературі наводиться низка прикладів наукових досліджень виконуваних вченими різних країн щодо досліджень історичного розвитку бухгалтерського обліку. Загалом вважається, що ретельно досліджені розробки минулих облікових концепцій можуть мати застосування для сучасного розвитку стандартизації обліку.

Зважаючи на наукові розробки Я.В. Соколова, В.Я. Соколова, Є.М. Болтунової, Ф.Ф. Бутинця, Т.О. Паська, М.Я. Остап'юка, М.Р. Лучка, Й.Я. Данківа, Л. Стеців, В.А. Терехова, А.А. Бойчука проблематика методологічної основи тієї чи іншої форми обліку розглядається фрагментарно, без взаємозв'язку з використанням цієї інформації користувачами, її релевантністю, об'єктивністю систематизованих даних. У наукових дослідженнях і публікаціях ця тематика зазвичай лежить у площині самостійних напрямів організації системи обліку. Подальшого дослідження вимагає ряд питань, пов'язаних, зокрема, із забезпеченням структурної узгодженості, виявлення зв'язків між відповідними формами, які розкривають закономірності їх вибору, формалізацією

концептуальних засад кожної форми ведення обліку на певних історичних етапах розвитку бухгалтерської науки.

Цілями статті є встановлення концептуальної спрямованості розвитку основних форм обліку в процесі його становлення.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Більшість авторів під формою ведення бухгалтерського обліку розуміють систему взаємопов'язаних облікових реєстрів певної будови та змісту, що зумовлює послідовність і техніку облікової реєстрації. З цього приводу Я.В. Соколов зазначає: «форма це «аранжування» рахівництва, але як без аранжування не може звучати музика, так і без форми не може бути рахівництва» [1, с.323].

Розвиток форм обліку полягав у послідовному перетворенні їхньої початкової структури, достатньо чітко вираженої в староіталійській формі. Усі наступні форми обліку – її логічне вдосконалення без суттєвих змін безпосередньо змісту облікової методології. Інколи у сучасних наукових публікаціях, окреслюючи історичний експурс розвитку облікової системи та наголошуючи на його фундаменталізмі, вказують, що «перші облікові записи фіксувались зарубками на рахункових паличках, які сьогодні замінені комп'ютерними системами бухгалтерського обліку, а зарубки еволюціонували до системи подвійного запису» [2, с.123].

Першою формою бухгалтерського обліку, яку описав Л. Пачолі у 1494 р., була староіталійська, або венеціанська. Вона базувалася на використанні трьох облікових книг: меморіалу, журналу та зошита (головна книга). Дані про факти господарської діяльності записувались до Меморіалу (пам'ятна книга). Надалі на підставі записів у Меморіалі інформація про господарські операції переносилася одночасно із записом кореспонденції рахунків до журналу хронологічної реєстрації (бухгалтерські проводки). Відповідно до зазначених кореспонденцій суми відображались на рахунках Головної книги. У кінці звітного періоду записи дебетових і кредитових оборотів Головної книги підсумовувались, виводилось кінцеве сальдо, складався пробний баланс. Після закриття рахунків прибутків і збитків складався кінцевий баланс. У цій формі обліку всі рахунки фактично носили аналітичний характер, а синтетичні рахунки для узагальнення однорідної інформації не застосовують.

Суттєвим недоліком даної форми М.Я. Остап'юк, М.Р. Лучко, Й.Я. Данків вважають необґрунованість господарських операцій

первинними документами [3, с.85]. На нашу думку основним недоліком даної форми були мінімальні можливості для розподілу облікової праці, оскільки з книгами одночасно могла працювати тільки одна людина.

Наприкінці XVII ст. венеціанську форму змінила нова італійська. Її поява була викликана значним розвитком господарств Італії, обґрунтованим зростанням і потребою поглиблення змісту економічної інформації. Тому в обліку почали використовувати синтетичні та аналітичні рахунки. Синтетичний облік проводили тільки у Головній книзі, а облік за аналітичними рахунками – у допоміжних книгах.

Починаючи з цієї форми, у бухгалтерському обліку набув звичаєння дворівневий аналітичний поділ: факти господарської діяльності систематизують у реєстрах аналітичного обліку і на синтетичних бухгалтерських рахунках. Дані з допоміжних книг аналітичного обліку підсумовували і порівнювали з даними відповідних рахунків Головної книги, забезпечуючи тим самим контрольні функції. Як стверджує Я.В. Соколов «взаємозвірка результатів хронологічного та систематичного запису – гарантія правильності реєстрації, а можливість огляду операцій за день, тиждень, дає багатий матеріал для аналізу» [1, с.322].

Меморіально-касова (німецька) форма обліку, почала застосовуватись в цій країні з другої половини XVIII ст. У ній з'явилися первинні документи, інформація з яких переносилась у два журнали: касовий журнал – для реєстрації касових оборотів і меморіал – для відображення інших оборотів. Було застосовано новий порядок заповнення Головної книги, зміст якого полягав у заповненні щомісячного касового журналу та меморіалу, з яких проводили вибірку за кореспондуючими рахунками для складання місячного збірної журналу. На підставі цього вибирання і складалася Головна книга з підсумками за місяць, допоміжні книги вели у звичайному порядку.

Багатожурнальна (французька) форма обліку відрізнялася від німецької тим, що у ній замість меморіалу хронологічних записів безгрошових операцій вели декілька журналів такого ж типу, наприклад, журнал закупівель, журнал продажу, журнал заготівель і т. ін. [3]. У всьому іншому ця форма не відрізнялася від німецької. Допоміжні книги, збірний журнал і щомісячну Головну книгу

заповнювали у тій же послідовності, що й за німецької форми. Дана форма застосовувалася з середини XIV ст.

Форма Журнал-Головна (американська) з'явилася на початку XIX ст. та набула поширення в усьому світі завдяки своїй практичності. Особливість її полягає в тому, що синтетичний облік ведеться в одній книзі хронологічних та систематичних записів (Журнал-Головна). На думку Я.В. Соколова ця форма «повинна була протистояти тенденціям відмирання хронологічного запису» [1, с.105]. На підставі документів, складали журнали, на основі них Журнал-Головну. Журнали разом з документами передавали для запису проведених операцій за аналітичними рахунками. На їх підставі складали оборотні відомості тим самим проводячи звірку записів аналітичного обліку із синтетичними рахунками. При застосуванні цієї форми сума за кожною простою операцією записувалася: в графу оборотів, за дебетом одного та за кредитом іншого рахунка. У книзі виводили початкові та кінцеві сальдо за рахунками та обороти, на основі яких складали оборотний баланс.

Інтегральна форма обліку полягала у продовженні тенденції подальшого розширення використання журналів хронологічного обліку. За цієї форми хронологічний журнал відкривали до кожного синтетичного рахунка. Кількість журналів при цьому доводили до кількості синтетичних рахунків. Деякі журнали вели окремо за дебетом та кредитом рахунка. У Головній книзі операції для кожного синтетичного рахунка відображали відокремлено. Записи в журналах проводили із зазначенням кореспонденції рахунків, що дало змогу здійснювати контроль оборотів.

Виникнення цієї форми було викликано значним обсягом облікової інформації та збільшенням потоку документів для обробки.

Згруповані нами структурні складові реєстрації облікової інформації за вищенаведеними формами подано на рис. 1

Шахова форма обліку набула впровадження наприкінці XIX ст. У цій формі обліку передбачалося, що записи у Головній книзі здійснювались шляхом їх відображення у квадратах, які розміщувались на перетині вертикальних граф і горизонтальних рядків. Кожен квадрат характеризував оборот за кореспондуючими рахунками. Такий підхід був логічно обґрунтований, оскільки квадрат, який міститься на перетині горизонтальної та вертикальної ліній, розкриває існуючу кореспонденцію за рахунками (дебетовий – по горизонталі, кредитовий – по вертикалі). Одноразовий запис суми

операції відтворює її подвійне відображення на дебеті та кредиті кореспондуючих рахунків.

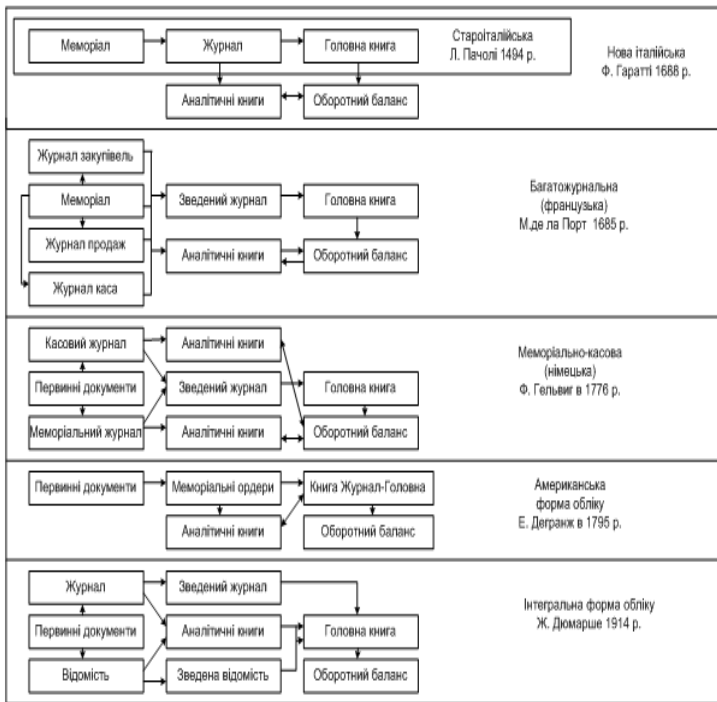


Рис.1. Структурні компоненти основних форм ведення обліку

Підсумок однотипних операцій за місяць сумарно обороти таких операцій, виразно вказуючи кореспонденції рахунків.

Погоджуємося з М.Я. Остап'юком, що «шахова форма дала можливість ширше показати динаміку розвитку господарства у процесі кореспонденції рахунків» [3 с.88]. На сьогодні шаховий принцип використовується в журнальній формі рахівництва і став дієвим підходом й для інших організаційно-методичних прийомів.

У 1927 – 1929 рр. завершеного формування і досить великого поширення отримала копіювально-карткова форма обліку.

На території колишнього СРСР її удосконалення набувало особливої актуальності, де, крім фахівців з обліку, залучались

спеціалісти інших предметних сфер знань. У ній набули відображення загальноприйняті сьогодні рахункові принципи облікової реєстрації: поділ на реєстри синтетичного та аналітичного обліку, застосування хронологічного та систематичного записів тощо. У копіювально-картковій формі обліку застосовували поділ журналів, відповідно до типів господарських операцій. Заміна картками або окремими листками у цій формі обліку бухгалтерських реєстрів та книг, зумовлювалась більшою мірою технічним характером і засобами їх ведення. Хронологічні записи в журналі та систематична їх реєстрація у картках здійснювалась шляхом копіювання в один робочий прийом. При цьому запис у журналі був копією, а в картці систематичної реєстрації – оригіналом. Синхронність відбитків все ж не забезпечувала їх однакового змістового призначення: за текстом однакові, а за призначенням – різні. Записи не потрапляли у картку без одночасного копіювання їх у журналі, і навпаки. Оскільки для здійснення копіювальних записів потрібні були спеціальні прилади, то вузькоспеціалізована сфера автоматизації обліку була актуальною в наукових дослідженнях і практичному впровадженні на підприємствах.

Копіювально-карткова форма, досягнувши у 1930 р. свого розвитку, почала поступово втрачати свою прогресивність у практичному застосуванні. Багато підприємств відмовлялися від цієї форми. Метод копіювання відображав у реєстрах кожну операцію окремо, що збільшувало витрати на записи, підрахування та перевірку підсумків. Збільшені витрати рахункової праці не могли компенсуватися економією, отриманою за рахунок зіставлення в один робочий прийом хронологічного та систематичного записів. Це й стало головною причиною занепаду копіювально-карткової системи обліку.

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку (1928–1930 рр.) розроблена на базі контрольно-шахової форми. Суть і зміст цієї форми ґрунтується на складанні меморіальних ордерів із зазначенням у них кореспондуючих рахунків, на яких повинні бути відображені господарські операції. Головною ознакою даної форми є реєстрація меморіальних ордерів у хронологічному реєстрі синтетичного обліку (реєстраційному журналі) (рис. 2).

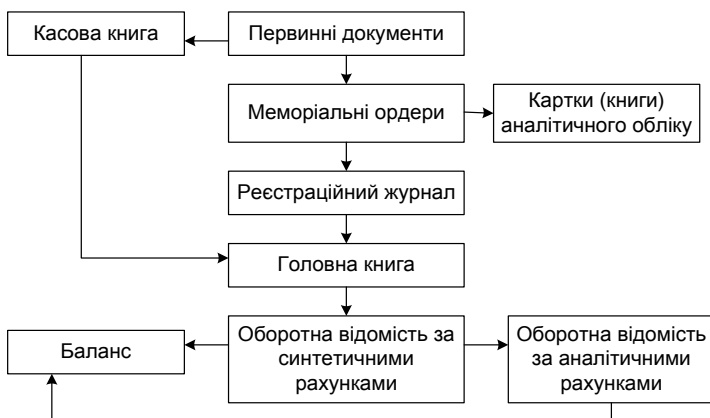


Рис. 2. Схема меморіально-ордерної форми обліку

Сформовану у меморіальних ордерах інформацію переносили у систематичний реєстр синтетичного обліку – Головну книгу. Технічно за дебетом рахунка показували кореспондуючі рахунки, що кредитуються, а за кредитом – рахунки, що дебетуються. Наприкінці місяця дебетові й кредитові обороти кожного рахунка переносили в оборотну відомість синтетичних рахунків, у якій визначали їх залишки на кінець місяця. Підсумки оборотів усіх рахунків порівнювали із загальним підсумком реєстраційного журналу.

За цією формою ведення аналітичного обліку передбачалося у картках, записи до яких робилися безпосередньо з первинних документів. Після закінчення місяця складали оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку і зіставляли їхні підсумки з відповідними сумами оборотної відомості за синтетичними рахунками, складаючи на основі цих даних сальдовий баланс та звітність.

Меморіально-ордерна форма обліку мала суттєві недоліки:

- складання великої кількості документів;
- багаторазовість записів господарських операцій;
- роз'єднаність синтетичного і аналітичного обліку;
- віднесення значного обсягу робіт на кінець місяця, що зумовлює нерівномірність завантаження облікових працівників.

Не можливо погодитись з думкою А. А. Бойчука, М. С. Лисяка про те, що «в умовах використання сучасної обчислювальної техніки, досконалих програмних продуктів меморіально-ордерна форма є доцільною і ефективною» [4, с.66], оскільки під час розробки

сучасних програм з автоматизації облікового процесу («1С: Бухгалтерія 7.7», «Торг_Інфо», «Універсал 5.1», «SMarket 4.0», «D+», «X_Door 2» тощо) використовується журнально-ордерна концепція їх побудови.

Журнально-ордерну форма бухгалтерського обліку науковці [3,4,6,7] оцінюють, як результат добору найпрогресивніших за економічністю й технічним удосконаленням прийомів, напрацьованих бухгалтерським обліком за весь час існування, а також результатом творчого пошуку вчених і практиків. Міністерство фінансів СРСР у 1949 р. рекомендувало підприємствам всіх галузей промисловості типові реєстри журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку. На основі розроблення єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку цим органом було розроблено Типові реєстри журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку, що дало можливість впровадження на всіх галузях народного господарства, що сприяло вважати її єдиною журнально-ордерною формою рахівництва (1960 р.).

Журнально-ордерна форма обліку ґрунтується на кредитових ознаках побудови журналів ордерів і забезпечується принципами нагромадження в них усіх операцій (рис. 3).

За змістовою формою та функціональним призначенням журнали-ордери являють собою аркуші-реєстри багатографної форми, призначені для кредитових записів того балансового рахунка, операції якого обліковують у них. Записи у журналах-ордерах базуються на первинних чи зведених документах, а також допоміжних відомостях. Господарські операції записують у журналах ордерах за кредитом кореспондуючих рахунків, а у відомості до цього журналу за дебетом. Підсумки журналів-ордерів за місяць переносять до Головної книги.

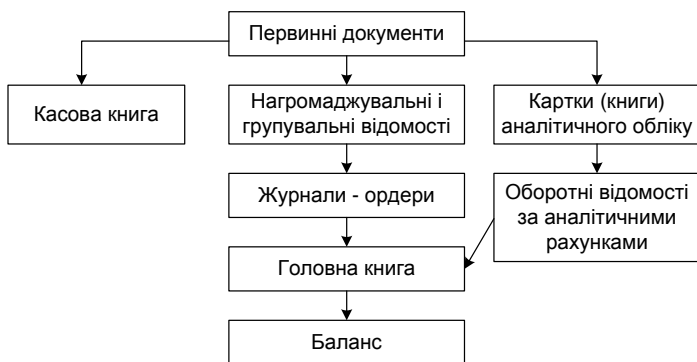


Рис. 3. Схема журнально-ордерної форми обліку

На кожному етапі розвитку обліку, спосіб представлення інформації у формі обліку, на нашу думку мав такі переваги табл. 1

Слід зазначити, що переваги використання вищенаведених форм обліку визначені з точки зору тогочасного етапу розвитку обліку.

З реформуванням сучасної системи ведення обліку для підприємств передбачено ведення журнальної та спрощеної форми обліку (з використанням рекомендованих Міністерством фінансів журналів та відомостей). Для бюджетних установ обліковими реєстрами є затверджені державним казначейством форми меморіальних ордерів та книг аналітичного обліку.

Висновки. На певних етапах історичного розвитку обліку його форми постійно змінювались, що визначалось об'єктивними передумовами: еволюцією розвитку концепцій обліку, потребою скорочення витрат на утримання облікового апарату, підвищення оперативності обліку, встановлення максимальної адекватності даних обліку реальним господарським змінам. Кожна із форм базувалась на окремій методиці послідовності та техніки реєстрації облікових даних відповідно адаптованості даних обліку до історичних змін у процесах господарської діяльності.

Якщо форму ведення обліку розглядати як послідовність та техніку облікової реєстрації господарських операцій, можна констатувати, що в процесі історичного розвитку обліку на основі ручної обробки даних мало місце різноманітність форм, а на сучасному етапі за використання комп'ютерних технологій – застосовується лише одна форма – комп'ютерна, за якої порядок заповнення облікових реєстрів та їх формат визначаються

комп'ютерною програмою, яка використовується, а кількість та зміст облікових реєстрів визначається кількістю та формою запитів до бази даних. Як правило, всі комп'ютерні програми формують картки по рахунках, шахову та оборотну відомості, головну книгу та регламентовані законодавством форми звітності.

Таблиця 1

Переваги способів представлення інформації у формах обліку		
Назва форми	Спосіб представлення інформації	Переваги
Старогалицька	використання хронологічного та систематичного запису	застосовувалась вперше
Нова галицька	використання синтетичних та аналітичних рахунків	поглиблений зміст облікової інформації, контроль цінностей за кожним видом, можливість розподілу облікової праці
Багатожурнальна (французька)	ведення декількох видів журналів хронологічних записів за кожним об'єктом обліку	диференціація хронологічного запису, розподіл облікової праці
Меморіально-касова (німецька)	виділення операцій з руху грошових коштів в окрему касову книгу, складання місячного збірного журналу для заповнення головної книги	спрощений порядок складання головної книги на основі збірного журналу
Журнал-Головна (американська)	поєднання в одному реєстрі хронологічних та систематичних записів	скорочення кількості записів на 1/3, оперативне виявлення стану об'єктів обліку та їх величини, можливість складання щоденного балансу
Інтегральна	відкриття хронологічного журналу та відомості до кожного синтетичного рахунка	можливість контролю оборотів, через зазначення кореспондентів рахунків в журналах та відомостях
Шахова	поєднання в одному реєстрі головної книги та оборотної відомості	запис здійснюється одноразово, відтворюючи подвійне відображення
Копіювально-карткова	за допомогою спеціальних приладів всі реєстри та книги замінюються картками або окремими листками, реєстрація у них здійснюється шляхом копіювання в один робочий прийом	зведення в один робочий прийом хронологічного та систематичного записів
Меморіально-ордерна	на кожен первинний документ складався меморіальний ордер - доказ	простота і гнучкість пристосування до різних типів підприємств, упорядкування синтетичного обліку, посилення контрольних функцій обліку
Журнально-ордерна	за усіма операціями ведуться <u>нагромаджувальні журнали-ордери</u>	зменшення обсягу облікової роботи, унаочнює й підвищує якість облікових даних

Якщо форму ведення обліку розглядати як послідовність та техніку облікової реєстрації господарських операцій, можна констатувати, що в процесі історичного розвитку обліку на основі ручної обробки даних мало місце різноманітність форм, а на сучасному етапі за використання комп'ютерних технологій – застосовується лише одна форма – комп'ютерна, за якої порядок заповнення облікових реєстрів та їх формат визначаються комп'ютерною програмою, яка використовується, а кількість та зміст облікових реєстрів визначається кількістю та формою запитів до бази даних. Як правило, всі комп'ютерні програми формують картки по рахунках, шахову та оборотну відомості, головну книгу та регламентовані законодавством форми звітності.

1. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: ЮНИТИ, 1996 – 638с.
 2. Стютли Р. Как управлять числами / Ричард Стютли: пер.с англ.; за науч. Ред.. Г.В. Григораш. – Д.: Баланс Бизнес Букс, 2006. – 482 с.
 3. Остап'юк М.Я. Історія бухгалтерського обліку: навч.посіб. / М.Я. Остап'юк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків. – К.: Знання, 2005. – 276с.
 4. Бойчук А.А. Сучасні форми бухгалтерського обліку та їх розвиток в Україні / А.А. Бойчук, М. С. Лисяк // Наука й економіка. – 2011. – № 1. – С. 65-67
 5. Сльозко Т. Форма обліку у контексті бухгалтерської процедури // Вісник ТНЕУ.– №3. –С. 87–93
 6. Стеців Л. Форма бухгалтерського обліку: проблеми і рішення // Регіональні перспективи . – 2001. – №4(17). – С. 103-104
- Терехова В.А. Формы бухгалтерского учета: краткий обзор и современное состояние // Международный бухгалтерский учет. – 2003. – №1(49). – С. 3-8