

С.М. Лайчук, к.е.н., доц.

Житомирський державний технологічний університет

ПРОГРЕСИВНА ФОРМА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Визначено, що однією з важливих передумов раціональної організації обліку є застосування найбільш ефективної, прогресивної форми ведення бухгалтерського обліку, його технічної оснащеності. Досліджено сучасні паперові форми ведення бухгалтерського обліку, що застосовуються підприємствами та організаціями в Україні, та вимоги до них. Підкреслено, що потреба в удосконаленні форм ведення бухгалтерського обліку зумовлена загальним розвитком народного господарства, ускладненням економічних відносин, зростанням обсягу інформації, що підлягає обліку, переходом підприємств на Міжнародні стандарти обліку і звітності, удосконаленням практики самого обліку, а також впровадженням високопродуктивної обчислювальної техніки для механізації й автоматизації обчислювальних робіт. Визначено ознаки прогресивної форми ведення бухгалтерського обліку для підприємств в сучасних умовах господарювання.

Ключові слова: форма ведення обліку; прогресивна форма ведення обліку.

Актуальність дослідження та постановка проблеми. Без належної організації бухгалтерського обліку неможливо досягти позитивних результатів діяльності, оскільки вона є одним із найвідповідальніших етапів створення підприємства, а також запорукою прибутковості в майбутньому. Однією з важливих передумов раціональної організації обліку є застосування найбільш ефективної, прогресивної форми ведення бухгалтерського обліку, його технічної оснащеності. Головним складником у визначенні форми бухгалтерського обліку є облікові реєстри. Питання формування бухгалтерської інформації в облікових реєстрах з метою задоволення потреб управління не втрачає своєї актуальності вже понад п'ять сторіч. Ще Лука Пачолі, якого вважають автором першої книги з питань бухгалтерського обліку, писав, що «ніхто не в змозі вести свої справи, якщо не забажає підтримувати належний порядок у записах, і при цьому душа його буде у постійній тривозі» [5].

За умов незалежності України значна диференціація галузей, в яких здійснюють діяльність малі підприємства, сприяє тому, що найбільшу питому вагу у визначенні шляхів удосконалення форм обліку мають саме ці підприємства. Адже саме для них передбачено варіативність у виборі форми ведення бухгалтерського обліку. Форми ведення бухгалтерського обліку безперервно розвиваються – від бухгалтерських книг до

раціонально побудованих реєстрів автоматизованих систем. На сучасному етапі розвитку економіки користь від інформаційних технологій є очевидною, проте існує ще досить багато проблем щодо автоматизації діяльності підприємств та їх облікових підрозділів. Проблема створення та впровадження інформаційних систем на підприємстві залишається однією з найскладніших в Україні. Майже у 60 % підприємств України бухгалтерський облік неавтоматизований взагалі або автоматизовані окремі його ділянки.

Особливо актуальним це питання стало саме при комп'ютеризації бухгалтерського обліку, коли матеріальна основа облікових реєстрів зникає, головним стає технологія й організація облікового процесу з відповідними способами, технікою документування та облікової реєстрації.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання удосконалення форм ведення бухгалтерського обліку завжди було актуальним і не залишається поза увагою багатьох науковців і сьогодні. Проблеми складання облікових реєстрів вивчали такі вчені, як: В.Б. Мосаковський, П.П. Німчинов, Ю.І. Осадчий, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, О.Д. Шмігель та інші. Проблеми комп'ютеризації обліку в цілому розглядали у своїх працях Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, В.В. Євдокимов, С.В. Івахненко, В.Б. Івашкевич. Проте визначення ознак прогресивної форми ведення бухгалтерського обліку не знайшло відображення в їхніх працях.

Метою дослідження є визначення вимог до форм ведення бухгалтерського обліку та виділення прогресивної форми ведення бухгалтерського обліку для підприємств у сучасних умовах господарювання.

Викладення основного матеріалу дослідження. Дані первинних документів із застосуванням подвійного запису та рахунків бухгалтерського обліку відображаються в облікових реєстрах за обраною підприємством формою обліку [3, с. 98].

Відповідно до чинного законодавства, підприємство самостійно визначає форму ведення бухгалтерського обліку, яка має передбачатися у Положенні про облікову політику.

Під формою ведення бухгалтерського обліку розуміють сукупність облікових реєстрів, які використовують у певній послідовності та взаємодії для ведення обліку.

Професор М.Я. Дем'яненко вважає, що форма бухгалтерського обліку визначається як певна система взаємозв'язку облікових (аналітичних і синтетичних) реєстрів встановленої форми і змісту та як послідовність і способи здійснення в них записів. І це, безумовно,

впливає на систему бухгалтерського обліку підприємства. Інформація, що міститься в облікових регістрах, використовується для оперативного управління, економічного аналізу діяльності підрозділів і підприємства в цілому, а також для складання звітності. Тому своєчасне і повне відображення господарських операцій в облікових регістрах – одна із обов'язкових умов якості й оперативності обліку [7, с. 67]. Із розвитком ринкової економіки удосконалювалися й форми ведення бухгалтерського обліку. Форми облікових регістрів рекомендує Міністерство фінансів України або розробляють міністерства і відомства за умови дотримання загальних методологічних принципів, визначених у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2]. Форми ведення бухгалтерського обліку розрізняються за наступними ознаками: 1) кількістю облікових регістрів, які застосовуються, їх призначенням, змістом, формою і зовнішнім виглядом; 2) послідовністю записів в облікових регістрах; 3) зв'язком регістрів хронологічного та систематичного, синтетичного й аналітичного обліку [1, с. 112].

Сутність будь-якої з форм ведення бухгалтерського обліку полягає в тому, що інформаційні дані з первинних документів у процесі опрацювання до формування бухгалтерської інформації у вигляді бухгалтерської звітності проходять через визначену кількість перетворень, кожне з яких відображається у відповідному носії. Це й визначає різноманітність облікових регістрів (середньовічне латинське *registrum* – список, перелік) – носіїв даних певної форми, побудованих відповідно

до економічного групування інформації про активи, капітал і зобов'язання суб'єкта господарювання.

В облікових регістрах відбувається узагальнення інформаційних даних із первинних документів. Таким чином, регістри є засобом систематизації і накопичення облікових даних для відображення отриманих результатів в аналітичному обліку, на рахунках бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності. Будь-яка з форм ведення бухгалтерського обліку має відповідати таким вимогам:

- забезпечувати достовірність, повноту та своєчасність відображення в облікових регістрах кругообігу засобів;
- бути простою та економною, тобто витрати на ведення бухгалтерського обліку із застосуванням певної форми ведення обліку не повинні бути значними;
- групування записів в облікових регістрах повинно забезпечувати одержання всіх показників, передбачених формами

звітності, тобто уникнення здійснення додаткових вибірок або звертання безпосередньо до первинних документів;

- поєднувати синтетичний та аналітичний облік;
- забезпечувати проведення економічного аналізу господарської діяльності підприємства та планування майбутніх операцій.

У процесі історичного розвитку форми ведення бухгалтерського обліку істотно змінювалися під впливом змін умов господарювання. Сучасні паперові форми бухгалтерського обліку, що застосовуються на підприємствах і в організаціях України, наведено в таблиці 1.

Порядок відображення господарських операцій в облікових регістрах залежить від форми ведення бухгалтерського обліку, що застосовується на підприємстві. Так, при меморіально-ордерній формі операції спочатку відображають у регістрах синтетичного обліку, а потім – аналітичного. При журнально-ордерній формі поточний облік операцій здійснюється одночасно в комбінованих регістрах хронологічного і систематичного обліку, а за окремими об'єктами обліку – також синтетичного й аналітичного обліку (наприклад, журнали-ордери та відомості за операціями розрахунків).

Таблиця 1

Сучасні паперові форми ведення бухгалтерського обліку

№ з/п	Форма ведення бухгалтерського обліку	Нормативний документ
1	Меморіально-ордерна	Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ і порядок їх складання, затверджена наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 № 68
2	Журнально-ордерна	Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 07.03.2001 № 49
3	Журнальна	Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356
4	Проста	Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 № 422
5	Спрощена	Методичні рекомендації по застосуванню

		регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 № 422
6	Регістри бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, які мають право на ведення спрощеного обліку доходів і витрат ¹	Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України 15.06.2011 № 720

При перенесенні інформації в обліковий реєстр із документа в останньому роблять відповідну позначку, що засвідчує закінчення облікової процедури щодо документа і має контрольне значення.

Між тим класична форма бухгалтерського обліку, відома під назвою свого основного реєстру «Журнал-Головна»², має бути одночасно і хронологічним журналом для послідовного запису здійснюваних операцій, і Головною книгою, де підсумовуються обороти та залишки по всіх рахунках на кінець місяця для балансу. Іншими словами, ця форма не передбачає ведення Журналу реєстрації господарських операцій, бо в такому разі відбувається зайве дублювання записів. Звісно, ця форма, за великої кількості операцій, допускає ведення допоміжних реєстрів (накопичувальних відомостей та меморіальних ордерів), але в жодному разі там немає місця Журналу обліку господарських операцій, бо книга Журнал-Головна є прямим заміником цього реєстру.

Форми ведення бухгалтерського обліку, перелік яких наведено в таблиці 1, застосовувалися/застосовуються у вітчизняній практиці, проте з переходом підприємств на Міжнародні стандарти обліку і звітності виникла потреба в удосконаленні форм обліку, що використовуються. Крім того, вона зумовлена загальним розвитком народного господарства, ускладненням економічних відносин, зростанням обсягу інформації, що підлягає обліку, удосконаленням

¹ зокрема відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, та не зареєстровані платниками податку на додану вартість

² На підприємствах, які мають невелику кількість синтетичних рахунків, може застосовуватися один зі спрощених варіантів меморіально-ордерної форми ведення обліку, який прийнято називати формою Журнал-Головна.

практики самого обліку, а також впровадженням високопродуктивної обчислювальної техніки для механізації й автоматизації обчислювальних робіт.

Нинішні паперові форми облікових реєстрів, на нашу думку, є досить громіздкими та незручними. Для спрощення ведення бухгалтерського обліку необхідно автоматизувати та комп'ютеризувати ведення облікової реєстрації господарських операцій. Прогресивною (підкреслено автором) вважається така форма обліку, яка на основі впровадження обчислювальної техніки забезпечує своєчасне одержання якісної інформації, необхідної для управління, а також системи показників звітності при мінімальних затратах праці і засобів на ведення обліку.

Простота, зрозумілість, уникнення дублювання в облікових записах з одночасним посиленням контрольних-аналітичних функцій обліку є суттєвими ознаками прогресивної форми обліку.

Комп'ютеризована система обліку оперативно відображає основні процеси, пов'язані з отриманням різних зведених показників, що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства. У цій обліковій системі інформація йде єдиним каналом і використовується для всіх потреб управління.

Єдність інформаційної бази і повний автоматизований технологічний процес обробки даних при комп'ютерній формі обліку поділяється на три етапи:

- збирання і реєстрація первинних даних для опрацювання на комп'ютері;
- формування облікових даних на електронних носіях: журналу господарських операцій, структури синтетичних і аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів, постійної інформації. Одночасно здійснюється контроль процесу, опрацювання інформації, записаної в масивах облікових даних;
- отримання результатів за звітний період за запитом користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з бухгалтерських рахунків або відображенням на екрані дисплею потрібної інформації.

У комп'ютерній формі обліку ключовим моментом, який формує як вигляд реєстрів, так і послідовність облікових записів, є алгоритм, конкретне програмне забезпечення. Тому якість та безпомилковість звітної інформації залежить від ретельності програмістів та якісної реалізації облікових процедур.

Якщо при паперовому (безкомп'ютерному) способі опрацювання бухгалтерських даних під регістром бухгалтерського обліку розуміють засіб, призначений для фіксації, накопичення, систематизації, узагальнення і відображення облікової інформації, то в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку стадія відображення облікової інформації, тобто надання систематизованих облікових даних у зручному для користувача вигляді, як правило, є самостійним процесом, не пов'язаним із стадіями накопичення, узагальнення і систематизації.

На підставі дослідженої інформації ми виділили основні принципи комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку:

- одному журналу хронологічного запису відповідає багато регістрів систематичного запису;

- накопичення і багаторазове використання облікових даних;

- один синтетичний рахунок – багато аналітичних рахунків. Кількість рахунків аналітичного обліку залежить від цілей, поставлених керівництвом перед обліком, і нічим не обмежується;

- автоматичне отримання інформації про відхилення від встановлених норм, нормативів, завдань тощо;

- отримання звітних показників в інтерактивному режимі;

- автоматичне формування всіх облікових регістрів і форм звітності на основі даних, відображених у системі рахунків.

В умовах застосування комп'ютерних систем бухгалтерського обліку методологія обліку змінюється в різних напрямках: змінюється система бухгалтерського обліку, обліковий процес, підвищується рівень управління, відбувається якісна та кількісна зміна облікового апарату та його функцій; при цьому наукові основи теорії та організації бухгалтерського обліку залишаються незмінними. Але зміни в організації бухгалтерського обліку відбуваються на всіх її етапах, починаючи з базового, методичного.

Хоча впровадження обчислювальної техніки не вносить змін до принципів облікової реєстрації, що склалися в умовах комп'ютеризованого опрацювання облікової інформації, техніка збору і опрацювання облікової інформації кардинально змінюється. В умовах застосування комп'ютерної техніки кожний з елементів методу бухгалтерського обліку, серед яких – документування господарських операцій, відображення облікової інформації за допомогою подвійного запису на рахунках, використання грошового вимірника та інших складових методу бухгалтерського обліку, зберігає і навіть збільшує своє значення, однак за формою і сутністю, як правило,

трансформується, що призводить до змін у застосуванні елементів методу бухгалтерського обліку.

Так, на думку В.Ф. Палія [4] та Я.В. Соколова [6], неможливо назвати обліковим регістром будь-який технічний носій впорядкованої економічної інформації, інформація з якого не може безпосередньо сприйматися людиною – суб'єктом управління. Обліковий регістр – це контрольний документ бухгалтерського обліку, за правильність інформації в ньому несе відповідальність бухгалтер. Тобто, на їхню думку, електронний варіант не може вважатися обліковим регістром.

Тоді виникає питання, яка роль надається обліковим регістрам при використанні бухгалтерської комп'ютерної системи, де застосовуються не паперові форми документообороту. Крім того, при складанні низки облікових регістрів використовуються не лише поточні облікові дані, а й інша нормативно-довідкова інформація, яка представляє собою нормативно-довідкову базу. Причому в умовах паперових форм документообороту нормативно-довідкова інформація фіксується в документах та облікових регістрах одним і тим самим бухгалтером, а при застосуванні комп'ютерних технологій цей вид інформації узагальнюється, зберігається окремо і представляє собою самостійні масиви пам'яті комп'ютера (базу даних) та заноситься до документа (облікового регістру) автоматично програмним шляхом.

Усе це призводить до того, що звичне трактування облікового регістру, як основного носія облікової інформації, вже не може бути застосовано при використанні комп'ютерних технологій у бухгалтерському обліку.

При комп'ютерних технологіях обліковий регістр трансформується з матеріального носія в електронний і має вигляд упорядкованого набору даних або, іншими словами, це є база даних. У такій базі даних зберігаються облікові дані у вигляді записів на початок року, а також дані всіх проведених операцій. Саме в базі даних відбувається узагальнення первинної інформації відповідно до алгоритму комп'ютерної бухгалтерської програми та поставлених користувачем завдань і контроль за ним за рахунок внутрішніх багатоваріантних систем порівняння та аналізу.

Серед недоліків нинішніх програмних продуктів виділяють: високий ризик втрати електронних даних, необхідність створення регулярних архівних копій облікових даних та залучення спеціалістів для налаштування програмного забезпечення згідно зі змінами законодавства, збільшення витрат підприємства на послуги з

обслуговування програмного забезпечення, складність перевірки ведення обліку й узгодженості праці бухгалтерів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Більшість наявних класифікацій облікових реєстрів базуються на зовнішніх ознаках реєстрів, тобто розглядають реєстр як матеріальний носій облікової інформації. При паперових формах ведення бухгалтерського обліку реєстри обліку стали своєрідним стандартом подання інформації. Проте розвиток комп'ютерних технологій у бухгалтерському обліку дещо змінив роль реєстрів.

Незалежно від форми бухгалтерського обліку, що застосовується на підприємстві, будь-яка форма бухгалтерського обліку повинна задовольняти вимоги управління підприємства, забезпечуючи відображення фактів господарського життя.

При забезпеченні облікової інформації для планування, аналізу і контролю найкращою вважають таку форму бухгалтерського обліку, ведення обліку в якій є найменш трудомістким.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Організація бухгалтерського обліку : підручник / *Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська* ; за ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України *Ф.Ф. Бутинця*. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 528 с.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями від 02.12.2012 р. № 5463-17.
3. *Кашаев А.Н.* Организация бухгалтерского учета в производственных объединениях / *А.Н. Кашаев*. – М. : Финансы и статистика, 1986. – 134 с.
4. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерского учета : учебник / *В.Ф. Палий, Я.В. Соколов*. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
5. *Пачоли Лука.* Трактат о счетах и записях / под ред. *Я.В. Соколова*. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
6. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебн. пособие / *Я.В. Соколов*. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
7. *Швец В.Г.* Теорія бухгалтерського обліку : навч. посібник / *В.Г. Швец*. – К. : Знання-Прес, 2003. – 444 с.

ЛАЙЧУК Світлана Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- організація бухгалтерського обліку;
- методика обліку орендних та лізингових операцій.

Стаття надійшла до редакції 07.06.2014.