

ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

Тетяна СЛЬОЗКО

ФОРМА ОБЛІКУ У КОНТЕКСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОЦЕДУРИ

Розглянуто форму бухгалтерського обліку у контексті бухгалтерської процедури, яку вона реалізує. Доведено, що від правильного вибору форми бухгалтерського обліку багато в чому залежить своєчасне виконання усіх облікових робіт із надання необхідної інформації зацікавленим користувачам.

Ключові слова: бухгалтерський облік, форма обліку, бухгалтерська процедура, облікові реєстри.

Щоб пройти шлях від балансу до балансу, повинна бути логічно витримана послідовність виконання бухгалтерських дій у процесі реєстрації, накопичення та обробки облікових даних з метою формування фінансової звітності та прийняття управлінських рішень. Такі дії виконує бухгалтерія через певні процедури, об'єднання яких у єдине ціле носить загальну назву бухгалтерської процедури. Вона, з одного боку, існує як комплекс методів і способів бухгалтерського обліку з відображення у ньому фактів господарського життя, з іншого – як послідовність обов'язкових взаємопов'язаних облікових робіт, необхідних для цього відображення. Все це реалізується через форму бухгалтерського обліку як системну модель процедурних дій на конкретному підприємстві. Однак у такій постановці питання форми обліку ні в науковій, ні в навчальній літературі не розглядається. Проте його потрібно знати фахівцям, щоб вони уміли застосувати свої знання як у теоретичному, так і у прикладному аспекті, будуючи ту чи іншу форму обліку для власного підприємства. Саме з цих позицій тема статті є необхідною та актуальною у сучасних умовах розвитку бухгалтерського обліку.

Аналіз наукової облікової літератури із зазначеного питання дозволяє стверджувати, що формам обліку у ній надається недостатня увага, можна зустріти лише *окремі роботи* [1, 2, 3, 4]. Найбільш глибоке вивчення цього питання представлено у монографії [1]. Питання ж бухгалтерської процедури в українській літературі практично не розглядаються, окрім хіба що монографії Н. М. Малюги [5, 28]. Бухгалтерські процедури вивчають російські вчені, зокрема, Я. В. Соколов [6, 323–366], В. В. Ковалев [7, 246–261], М. Ю. Мєдведєв [8, 487–488]. Між тим, фахівцю необхідно розуміти взаємозв'язок цих двох важливих понять, оскільки саме форма обліку розкриває його процедуру [6, 323]. Цими обставинами й викликано написання цієї статті.

Мета статті – довести, що незалежно від того, під впливом яких чинників вибрана та чи інша форма обліку, вона завжди повинна реалізовувати бухгалтерську процедуру у суворо заданій послідовності: від балансу до балансу.

Варто зазначити, що історія обліку налічує дуже велику кількість форм. Серед них: староріталійська, новоіталійська, німецька, французька, американська, російська, меморіально-ордерна, журнально-ордерна, книжково-журнальна, журнал-головна, спрощена, проста та різного роду комп'ютеризовані форми. Щоб зрозуміти ту чи іншу із

них, передусім потрібно знати саме поняття форми обліку. Оскільки нашим завданням є дослідження форми обліку у контексті бухгалтерської процедури як загального ланцюга послідовних облікових дій, пов'язаних зі збором і обробкою інформації, починаючи з балансу на початок звітного періоду і закінчуючи балансом на кінець, то саме з цих позицій ми й спробуємо побудувати свій підхід. Виходячи з того, що бухгалтерська процедура може виконуватися тільки в умовах практики, то й форму обліку, через яку вона реалізується, відносять до рахівництва. З цього приводу Я. В. Соколов зазначає: "Форма – це "аранжування" рахівництва, але як без аранжування не може звучати музика, так і без форми й не може бути рахівництва" [6, 323].

Інші фахівці визначають форму бухгалтерського обліку як сукупність алгоритмів для обробки первинних даних і отримання результативної облікової інформації за допомогою технічних засобів обліку [9, 96]; розуміють під нею порядок поєднання різних видів облікових реєстрів, послідовність і способи здійснення облікових записів [10, 229; 11, 9]; бачать кількість носіїв, порядок розташування на них інформації і метод їх заповнення [8, 72]; розглядають сукупність облікових реєстрів, які використовують у певній послідовності та взаємодії для ведення обліку із застосуванням принципу подвійного запису [12, 194] тощо. Найбільш глибоке дослідження форм обліку або форм рахівництва провів Я. В. Соколов, визначивши, що форма рахівництва – це інформаційно-пошукова система, призначена для збереження даних, це як би "банк даних", а реєстри в ньому є способом організації і зберігання інформаційних масивів [6, 324]. З усіх існуючих він вивів три основні тлумачення форми: процедурне, змістовне й організаційне.

(1) Форма є процедура трансформації даних первинних документів у бухгалтерську звітність або форма – це все те, що лежить між первісними носіями даних і бухгалтерською звітністю. Таке визначення вказує на місце форми у бухгалтерській процедурі, але не розкриває її змісту. Його пояснює наступне визначення. (2) Форма є сукупність бухгалтерських реєстрів, зв'язок між якими заданий їх призначенням, побудовою і змістом. З практичної точки зору форма задає технологічний процес, пов'язаний з обробкою даних, зафіксованих у первинних документах; "спресовуючи" ці дані, форма перетворює їх у бухгалтерську звітність. З точки зору технологічного процесу виникає третє – організаційне визначення. (3) Форма є системою структурних елементів і зв'язків між ними, що визначають порядок дій з даними первинних документів, а також способів надання результативної облікової інформації [6, 324–326].

Перше визначення включає лише одно фундаментальне поняття – процедуру трансформації даних. Однак це цілеспрямована процедура, що має вхід (первинні документи) і вихід (бухгалтерська звітність). Тим самим форма рахівництва трактується як система реєстрації, обробки і зберігання даних. Друге визначення має центральним поняттям бухгалтерський реєстр, під яким розуміються технічні засоби, призначені для фіксації інформації. При цьому реєстри виступають вторинним джерелом інформації, первинним джерелом якої були первинні документи (вхідні форми). Крім того, зовнішній вигляд реєстра не суттєвий, скільки несуттєвий і вибір машинних носіїв, перевага машинних носіїв залежить виключно від економічної доцільності експлуатації обчислювальних машин. Також призначення форми залежить від типу підприємства і обсягів його господарської діяльності, побудова – від типу облікової техніки, а зміст обумовлений планом рахунків, що застосовує підприємство. Третє тлумачення розглядає форму з точки зору виділення в ній структурних елементів і визначення між ними (елементами форми) відповідних інформаційних зв'язків. До елементів форми обліку відносяться облікові реєстри та алгоритм обробки і відображення інформації у них, у тім числі й при використанні обчислювальної техніки.

У трьох наведених тлумаченнях форми обліку, якби вони не звучали, не можна не помітити стержневого поняття – реєстр. Хоч у першому визначенні воно і не згадується,

але підсвідомо без нього не може відбутися процедура трансформації даних первинних документів у бухгалтерську звітність. Для цього й потрібен реєстр, який лежить між первісними носіями даних і бухгалтерською звітністю. У другому тлумаченні прямо йдеться про сукупність облікових реєстрів та певну послідовність запису в них даних для отримання інформації, необхідної для користувачів. У третьому – під елементами форми розуміються реєстри, що вона використовує, способи і послідовність (алгоритм) запису в них даних із первинних документів, що були піддані бухгалтерській обробці.

Отже, центральне місце у визначенні форми обліку посідає обліковий реєстр. Це місце він займає по праву, оскільки саме у облікових реєстрах узагальнюється уся без винятку інформація, що створюється у системі бухгалтерського обліку. Вона призначена як для оперативного керування підприємствами, поточного економічного аналізу їх господарської діяльності, планування та прогнозування, так і для складання звітності. Тому облікові реєстри є центральною ланкою у обліковій системі створення інформації, які, власне, й складають форму обліку або форму рахівництва. Своєчасне і правильне відображення господарських операцій у них за допомогою методів обліку та облікових процедур – одна із обов'язкових умов якості та оперативності обліку. Облікові реєстри, їх також називають обліковими реєстрами, являють собою спеціальні таблиці встановленої форми і змісту, призначені для запису господарських операцій, що називають обліковою реєстрацією. Вони можуть мати різноманітні форми залежно від свого призначення та порядку проведення у них записів, у зв'язку з чим їх класифікують за такими ознаками: 1) за призначенням та характером запису; 2) за обсягом змісту; 3) за зовнішнім виглядом; 4) за будовою.

За призначенням та характером запису облікові реєстри поділяють на хронологічні, систематичні і комбіновані. У хронологічні облікові реєстри облікові операції записують у календарній послідовності їх здійснення й оформлення (наприклад, реєстраційний журнал операцій). Систематичні – призначені для групування (систематизації) однорідних за економічним змістом господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. До них належить будь-який реєстр, у якому господарські операції групуються, систематизуються й відображаються на відповідних синтетичних та аналітичних рахунках (Головна книга, картки складського обліку матеріалів та ін.). У комбінованих облікових реєстрах хронологічні і систематичні записи ведуть одночасно. Найбільш характерним прикладом є журнал-Головна, яка поєднує реєстраційний журнал (хронологічний облік) і Головну книгу (систематичний облік). Сюди ж відносяться журнали і допоміжні відомості, які використовуються при журнально-ордерній формі обліку, машинограми (табл. 1) – при машинній формі обліку тощо.

Таблиця 1

Машинограма оборотного балансу синтетичних рахунків за березень 200_ р.

Залишок на початок місяця		Шифр рахунку	Оборот за місяць		Залишок на кінець місяця	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
2456730		10	463480	395650	2524560	
	480630	40	54650	61860		487840
480650		20	145600	354940	271310	
965340		22	546450	650280	961510	
548920		23	324120	410605	462435	
340950		26	310850	360540	291260	
624570		31	458640	440690	642520	
540520		32	140110	120600	560030	
	220520	63	69100	70140		221560
	і т.д.	і т.д.		і т.д.		і т.д.
12456620	12456620		2356810	2356810	12887790	12887790

За обсягом змісту облікові реєстри поділяють на реєстри синтетичного, аналітичного обліку і комбіновані. Такий поділ ґрунтується на відмінності й призначенні синтетичних та аналітичних рахунків, різному ступені узагальнення на них облікових даних. Реєстри синтетичного обліку призначені для відображення економічно однорідних господарських засобів на синтетичних рахунках у грошовому вимірнику із зазначенням дати, номера і суми бухгалтерського запису, як правило, без пояснювального тексту. Записи в ці реєстри здійснюють на підставі первинних або згрупованих (у накопичувальних чи групувальних відомостях) документів. Реєстри синтетичного обліку бувають хронологічні (реєстраційний журнал), систематичні (Головна книга) і комбіновані (журнал-Головна).

Реєстри аналітичного обліку призначені для відображення господарських операцій на окремих аналітичних рахунках, що деталізують зміст показників відповідного синтетичного рахунка. За допомогою цих реєстрів (книги або картки аналітичного обліку та ін.) забезпечується контроль за наявністю і змінами кожного виду господарських засобів та їх джерел. Комбіновані облікові реєстри призначені для одночасного здійснення синтетичного й аналітичного обліку. Вони забезпечують можливість відображати відповідні об'єкти в аналітичному обліку й одночасно одержувати узагальнені синтетичні показники. Крім того, відпадає необхідність порівнювати записи на аналітичних і синтетичних рахунках: у такому реєстрі підсумки записів на аналітичних рахунках слугують підставою для бухгалтерських записів на синтетичних рахунках або замінюють їх.

За зовнішнім виглядом облікові реєстри поділяють на бухгалтерські книги, картки, окремі листки, машинограми, відеограми тощо. Бухгалтерські книги – це зброшуровані облікові синтетичні чи аналітичні реєстри. До них належать Головна книга, журнал-Головна – це книги синтетичного обліку. Інші книги, у яких відображають дані за аналітичними рахунками – книги аналітичного обліку. Бухгалтерські книги – це найдавніший і найнадійніший спосіб збереження облікових записів, проте вони мають і суттєві недоліки. Зокрема, вони ускладнюють розподіл робіт між окремими виконавцями, у книгах важко визначити наперед оптимальний обсяг (кількість сторінок) для конкретного аналітичного рахунку, а його вимушене перенесення ускладнює обліковий процес, їх неможливо використовувати в умовах машинної обробки інформації. Ці недоліки практично усуваються застосуванням карток, коли на кожну окрему сторінку книги відкривається окрема картка, бухгалтерську обробку якої можна проводити як у ручному, так і машинному режимах. Окремі листки мають форму журналів і відомостей, де розміщується інформація за дебетом або кредитом того чи іншого рахунку. В умовах автоматизації обліку вони мають вигляд спеціальних таблиць, які називають машинограмами (див. табл. 1).

За будовою облікові реєстри можуть бути односторонніми, двосторонніми, багатографними та шаховими. Односторонні реєстри передбачають, що вся облікова інформація відображається послідовно на одному боці аркуша. До них належать, наприклад, усі типові форми карток аналітичного обліку. Двосторонні реєстри передбачають поділ сторінки на дві частини: одну з них призначено для обліку дебетових оборотів за певним рахунком, а іншу – для кредитових. Шахова будова реєстрів передбачає поділ облікового поля вертикальними і горизонтальними лініями на клітинки (у вигляді шахової дошки), де кредитові обороти відображають на горизонтальних лініях, а дебетові – у вертикальних стовпчиках. Багатографні реєстри характеризуються тим, що одна їх графа (переважно дебетова) поділяється на кілька граф.

До цієї усталеної класифікації доцільно додати поділ реєстрів за способом складання: складені вручну та за допомогою машин, зокрема комп'ютерів. Ручні – це такі реєстри, записи в яких здійснюються вручну чорнилом або пастою кулькової ручки. Машинні –

це реєстри, записи в які здійснюються за допомогою комп'ютерів. Останні не тільки прискорюють облікову реєстрацію, а й суттєво підвищують якість обліку.

Зазначимо, що в умовах застосування комп'ютерної техніки змінюється традиційне поняття облікового реєстру. Якщо при безкомп'ютерному способі обробки бухгалтерських даних під реєстром 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, який не пов'язаний із стадіями накопичення, узагальнення та систематизації [12, 195]. За цих умов первинна бухгалтерська інформація накопичується у базі даних комп'ютерної системи, а узагальнюється і систематизується на рахунках, котрі представляються окремими комірками пам'яті комп'ютера і є ідеальними, з погляду теорії бухгалтерського обліку, носіями ознак її групування [13, 44]. Отже, за таких умов роль облікових реєстрів, як матеріальних носіїв рахунків бухгалтерського обліку та визначальних елементів раціоналізації технологій при ручних формах обліку, при комп'ютеризації обліку змінюється – вони виконують лише функції із забезпечення контролю шляхом стандартизації представлення інформації в базі даних та відображення узагальненої інформації у звітних формах [14]. При цьому реєстри можуть мати певну табличну форму, але вже немає чітко вказаних форм, від яких заборонялося відступати, як це було у нещодавній історії нашого обліку. Форма отримання облікової інформації може бути не лише за чітко визначеною формою реєстра, вона може мати форму таблиці тієї чи іншої звітності, аналітичної таблиці, рисунка і т.п. Важливо, щоб ця форма мала необхідні дані як для прийняття управлінських рішень, так і відповідала запиту того чи іншого зовнішнього користувача облікової інформації.

Окрім реєстрів існують й інші чинники, що впливають як на назву форми обліку, так і на її зміст. Одним із таких чинників є, власне, сама бухгалтерська процедура, один із таких її аспектів, як послідовність ведення облікових записів. Існує два варіанти послідовності відображення операцій: спочатку синтетичний облік, а потім – рознесення за аналітичними рахунками; спочатку аналітичний облік, а потім на підставі зведення аналітичних записів одержують синтетичний облік. Перший варіант чітко проявляється при формі обліку журнал-Головна, другий – при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку. В умовах комп'ютеризації обліку цей процес проходить одночасно, тобто як єдине ціле: машинна обробка інформації дозволяє відображати дані і в аналітичному, і в синтетичному обліку паралельно. Таким чином, за будь-якої комп'ютеризованої форми обліку за запитом користувачів можна отримати як систематизовану інформацію, так і деталізовану її частину. Ось чому починаючи організовувати бухгалтерську роботу на цю обставину головний бухгалтер звертає особливу увагу. Наприклад, якщо підприємство невелике, бухгалтер не має комп'ютера, то бухгалтерську процедуру можна реалізувати за формою обліку для невеликих підприємств у ручному режимі: журнал-Головна або проста форма обліку, які використовують невелику кількість рахунків (до 20) та спеціальні журнали для їх ведення. І зовсім іншою буде форма обліку для реалізації бухгалтерської процедури на великому підприємстві. Якщо воно застосовує комп'ютери, то це можуть бути універсальні (машинно-орієнтовані форми), величезна мережа взаємозв'язаних автоматизованих робочих місць (так званих АРМів), що базуються на тій чи іншій комп'ютерній програмі: 1С - Бухгалтерія, Парус тощо.

Наступний чинник – це спосіб запису даних у облікові реєстри або технологія обробки облікової інформації. Тобто форма обліку залежить від того, якими інструментами виконуються записи у облікових реєстрах: або вручну, або за допомогою машин. За

цією ознакою існуючі форми бухгалтерського обліку можна розділити на дві групи: форми обліку, що базуються на ручній формі обробки облікової інформації; і форми обліку, що базуються на автоматизованій формі обробки облікової інформації (рис. 1). За ручної обробки бухгалтерських даних можна вибирати форму обліку з поміж: меморіально-ордерної, журнально-ордерної, журнальної, журнал-Головної, спрощеної, простої тощо. Якщо ж підприємство, (фірма чи компанія) має електронні обчислювальні машини, то для обробки облікових даних буде застосована таблично-автоматизована, діалогово-автоматизована, комп'ютерна, візуально-діалогова форма. С. В. Івахненко такі форми відносить до комп'ютерно-комунікаційної [12, 213]. Нарешті, немаловажним чинником, що визначає форму обліку, стала історія. Це пов'язано з тим, що перші форми обліку носили назву країни, де вони народилися та розвивалися (староіталійська (1494), новоіталійська, французька, німецька, російська тощо).



Рис. 1. Класифікація форм бухгалтерського обліку за способом обробки облікової інформації

Запровадження інформаційних технологій у систему бухгалтерського обліку змінює не лише обліковий реєстр, форму обліку, а й процедуру. Хоч вона й залишається цілісною "від балансу до балансу", але за таких умов реєстрація господарських операцій може проводитися не в бухгалтерії, і навіть не бухгалтером, а оператором на місцях, де ці операції безпосередньо здійснюються. Тобто, облік починається в місцях збору даних на автоматизованих робочих місцях (АРМах), систематизація та зберігання інформації проводиться в єдиній базі облікової, планової і нормативно-довідкової документації; узагальнення – за об'єктами обліку, аналізу і контролю – в місцях прийняття управлінських рішень. Автоматизація первинної документації дозволяє проводити пошук необхідної інформації на рахунках обліку за запитами тих чи інших користувачів, причому у будь-який час, не очікуючи кінця звітного періоду.

Загалом, на думку М. Ю. Медведєва, «... форм у бухгалтерському обліку може бути необмежена кількість. Будь-яка зміна існуючого порядку, записи або розташування інформації на листі – не важливо, принципове або дрібне – веде до появи нової форми обліку» [8, 73]. Його слова підтверджує Закон "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [15], за яким головному бухгалтеру дозволено самому винаходити форму обліку і користуватися нею, якщо для нього вона найоптимальніша. Головне, щоб облік відповідав усім вимогам чинного законодавства, та щоб ця форма дозволяла реалізувати бухгалтерську процедуру. Тому, якою б не була вибрана для бухгалтерії форма обліку, вона має бути раціонально організована, щоб могла забезпечити: а) отримання необхідної інформації про господарські процеси; б) групування і реєстрацію отриманих первинних документів; в) підвищення продуктивності праці облікових працівників; г) зменшення числа помилок при реєстрації і узагальненні облікових даних; д) зберігання інформаційного фонду, що сприяє прийняттю управлінських рішень [6,

323]. Все це повинно якнайкраще слугувати одній меті – своєчасно надавати необхідну інформацію про діяльність підприємства зацікавленим користувачам.

Резюмуючи вище викладене, можна зробити два важливих висновки. По-перше, незалежно від того, під впливом яких чинників вибрана та чи інша форма обліку, вона завжди повинна реалізовувати бухгалтерську процедуру: “від балансу до балансу” у суворо заданій послідовності. По-друге, форма обліку має надавати у зрозумілому вигляді необхідну інформацію для будь-яких користувачів за їх запитом у чітко визначені терміни.

Обґрунтовані теоретичні аспекти форми обліку у контексті бухгалтерської процедури можуть бути використані у *подальших дослідженнях* щодо розробки відповідного теоретичного підґрунтя – облікової теорії (рахунковедення), а також у прикладному аспекті для побудови тієї чи іншої форми обліку як системної моделі процедурних дій на конкретному підприємстві (рахівництва).

Література

1. *Основи архівно-комп'ютерної форми обліку* / М. Ф. Кропивко, М. І. Козак, В. І. Похіленко, Е. П. Романова / За ред. П. Т. Саблука. – К.: ІАЕ УААН, 2004. – 126 с.
2. Остап'юк М. Я., Даньків І. Я., Лучко М. Р. *Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти)*, Монографія. – Ужгород: Ужгородський державний університет, 1998. – 148 с.
3. Стеців Л. *Форма бухгалтерського обліку: проблеми і рішення // Регіональні перспективи*. – 2001. – № 4(17). – С. 103–104.
4. Терехова В. А. *Формы бухгалтерского учета: краткий обзор и современное состояние / Международный бухгалтерский учет*. – 2003. – № 1(49). – С. 3–8.
5. Малюга Н. М. *Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку*: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
6. Соколов Я. В. *Основы теории бухгалтерского учета*. – М.: Финансы и статистика – 2003. – 496 с.
7. Ковалев В. В. *Финансовый учет и анализ: концептуальные основы*. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.
8. Медведев М. Ю. *Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы*. – М.: Изд. “Дело и сервис”, 2001. – 752 с.
9. Пушкар М. С. *Філософія обліку*. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
10. Макаров В. Г. *Теория бухгалтерского учета*. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы, 1975. – 295 с.
11. Литвин Ю. Я., Полторадня В. А. *Организация бухгалтерского учета в сельском хозяйстве*. – К.: Вища шк., 1977. – 176 с.
12. Івахненко С. В. *Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб.* – 2-ге вид., випр. – К.: Знання, 2004. – 348 с.
13. Завгородній В. П. *Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту*. – К.: А.С.К., 1998. – 768 с.
14. Козак М. І. *Автоматизація господарського обліку з використанням баз даних: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 – Київ, 2005.* – 23 с.
15. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” від 16 липня 1999 року № 996- XIV// *Баланс (спец. випуск)*. – 2000. – № 2. – С. 3–7.

Редакція отримала матеріал 11 травня 2009 р.