

Дар'я Рублик

Науковий керівник: викладач Забчук В.Д.

Тернопільський національний економічний університет

ЕВОЛЮЦІЯ ФОРМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Згідно п. 5 ст. 8 4. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» формою бухгалтерського обліку є певна система реєстрів обліку, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації з додержанням єдиних засад, встановлених законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних [4].

Тобто, під формою бухгалтерського обліку слід розуміти певне поєднання різних видів облікових реєстрів, а також послідовність і способи облікових записів. Відмінними ознаками форм бухгалтерського обліку є певна система облікових реєстрів, їх призначення, будова і зовнішній вигляд, взаємозв'язок між синтетичним і аналітичним обліком, а також способи і технічні засоби реєстрації господарських операцій.

З часу виникнення бухгалтерського обліку існувало багато різноманітних форм. Відомо, що найбільш ранньою була стара італійська форма, описана італійським вченим математиком Лукою Пачолі в його роботі «Трактат про рахунки і записи», виданій в 1494 р. у Венеції. Дана форма складалася з таких взаємопов'язаних облікових реєстрів, як пам'ятна книга, журнал і головна книга. В кінці XVI ст. з'явилась нова італійська форма. Головна книга за цією формою перетворилась в реєстр синтетичного обліку, паралельно якому почали вести аналітичний облік в окремих допоміжних книгах. Пізніше з'явилися нові, досконаліші форми обліку [1, с. 118].

Однією з перших форм обліку, створеною в нашій країні, була картково-ордерна форма (1925-1927 рр.). Основним реєстром були картки-ордери, які виписувались на кожну господарську операцію в трьох примірниках. Перший примірник ордера пришивався в реєстратор хронологічного обліку, другий і третій примірники розкладались в картотеки аналітичного обліку рахунків, що дебетуються і кредитуються. Дальшим розвитком картково-ордерної форми була картково-копіювальна форма обліку. Суть її полягала в тому, що записи операцій робились одночасно в двох реєстрах: хронологічному реєстрі синтетичного обліку і в систематичному реєстрі аналітичного обліку. Записи робились безпосередньо з документів без складання ордерів. Пізніше виникла меморіально-ордерна форма обліку, яка в остаточному її виді була рекомендована до застосування в підприємствах у 1946 році.

В меморіально-ордерній формі обліку поєднувались книжні і карткові реєстри. Синтетичний облік вівся у книгах, а аналітичний – в картках. На основі первинних і зведених документів складались меморіальні ордери, які реєструвались в реєстраційному журналі. Дані меморіальних ордерів відображались в Головній книзі по кожному синтетичному рахунку як по дебету, так і по кредиту. В кінці місяця на основі підсумків Головної книги складалась оборотна відомість по синтетичних рахунках. Аналітичний облік при меморіально-ордерній формі вівся, зазвичай, на картках. В кінці місяця по аналітичних рахунках складались оборотні відомості, підсумки яких звірялись з оборотами і залишками відповідних синтетичних рахунків. Проте вона мала ряд недоліків: складання значної кількості меморіальних ордерів; багаторазовість записів, що приводило до зайвих затрат праці; аналітичний облік відставав від синтетичного та ін. Спрощеним варіантом меморіально-ордерної форми є Журнал-Головна. Тут поєднується хронологічний запис з систематичним на синтетичних рахунках в одному реєстрі – книзі Журнал-Головна, яка поєднує реєстраційний журнал і Головну книгу. Дану форму доцільно застосовувати на тих підприємствах, де використовується порівняно невелика кількість рахунків.

Пошук нових, більш досконалих форм обліку завершився розробкою журнально-ордерної форми обліку. Суть журнально-ордерної форми обліку полягає в тому, що

аналітичний і синтетичний облік здійснюють одночасно в спеціальних облікових регістрах – журналах-ордерах і відомостях до них. Записи у ці регістри здійснюють на підставі первинних або зведених документів. В журналах-ордерах поєднується хронологічний запис з систематичним. В записах закладений шаховий принцип, тобто за один робочий прийом суму господарської операції записують водночас на дебет і кредит кореспондуючих рахунків, що скорочує кількість записів в регістрах. Журнали-ордери побудовані за кредитовим принципом, в них відображають однорідні за економічним змістом операції. Тому в окремих журналах-ордерах узагальнюються облікові дані по декількох синтетичних рахунках. В цих регістрах передбачена типова кореспонденція рахунків, що спрощує групування облікових даних. В кінці місяця підсумкові дані кредитових оборотів з журналів-ордерів переносять в Головну книгу. Дебетові обороти відповідного синтетичного рахунка підраховують після закінчення реєстрації записів в Головній книзі. Дані регістрів журнально-ордерної форми приведено у відповідність до показників періодичної та річної звітності.

Крім розглянутих форм бухгалтерського обліку підприємства можуть використовувати просту або спрощену форму. Просту форму обліку (без використання подвійного запису) застосовують господарства, в яких працюють власник та члени його родини (без залучення найманих працівників). Облік за простою формою передбачає накопичення даних відповідно до потреби управління господарством без використання системи бухгалтерських рахунків. Основним регістром за простою формою є «Книга обліку доходів та витрат», в якій здійснюють реєстрацію даних первинних документів за видами доходів та витрат з метою визначення результатів господарювання. За даними книги можна скласти декларацію про доходи, просту звітність. Спрощену форму обліку переважно застосовують малі підприємства. Основним регістром для обліку за цією формою є «Журнал реєстрації господарських операцій», в якому застосовується принцип по-двійного запису. Для ведення аналітичного обліку окремих господарських об'єктів (витрат, розрахунків, продукції тощо), крім Журналу, використовують спеціальні відомості. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів спрощеної форми бухгалтерського обліку і спрощений план рахунків для підприємств малого бізнесу затверджені Міністерством фінансів України.

Одним із важливих напрямів удосконалення обліку є широке використання сучасних технічних засобів в обробці економічної інформації. Спочатку використовувались перфораційні машини, пізніше – швидкодіючі електронні і зараз – персональні комп'ютери. Процес застосування перфораційних машин в обробці облікової інформації привів до виникнення в кінці 50-х років ХХ ст. таблично-перфокарткової форми обліку. Суть її полягала в тому, що обліковий процес від первинної обробки документів до складання звітності здійснювався на перфораційних машинах, носіями інформації були перфокарти, а основними обліковими регістрами – табулярами. Інформація первинних документів шифрувалась працівниками бухгалтерії, групувались документи у пачки і відправлялись у інформаційний обчислювальний центр (ІВЦ), де оброблялась. Однак таблично-перфокарткова форма обліку не знайшла широкого розповсюдження. Це пояснювалось такими причинами: експлуатаційні можливості перфораційних обчислювальних машин не забезпечували повної автоматизації обробки інформації; територіальна віддаленість підприємств від ІВЦ, на деякий час на підприємстві була відсутня інформація про здійснені господарські операції; після одержання табуляграм, їх треба було розшифрувати в результаті чого допускались помилки; висока вартість послуг ІВЦ по обробці облікової інформації не оправдувала себе без скорочення штату облікових працівників [1, с. 121-122].

Поступова заміна перфораційних машин швидкодіючими електронно-обчислювальними машинами (ЕОМ) типу «Урал», «Мінськ», «Дніпро», ЕС призвело до створення якісно нової таблично-автоматизованої форми обліку. За цією формою весь технологічний процес обробки інформації (після вводу даних в ЕОМ) повністю автоматизований, умовно-постійна інформація вводилась в пам'ять машини для багаторазового використання, результативна інформація видавалась у вигляді машинних

регістрів обліку – машинограм, відеограм або інших наглядних форм.

На зміну електронно-обчислювальних машин прийшли нові персональні професійні ЕОМ (комп'ютери), що привело до створення нової форми обліку, організаційною основою якої є утворення автоматизованих робочих місць (АРМ) бухгалтера. Ця форма дістала назву діалогово-автоматизованої (комп'ютерної) форми обліку. Прогресивність даної форми в тому, що обліковий працівник веде діалог з ЕОМ, не тільки приймає участь в обробці даних, а й здійснює контроль і аналіз одержаної інформації безпосередньо на робочому місці за допомогою відеотерміналу (дисплея).

Основна мета автоматизації систем обліку підприємства – здатність оперативно і своєчасно приймати обґрунтовані управлінські рішення. Для того щоб інформаційне забезпечення відповідало вимогам користувачів необхідна наявність і взаємодія цілого ряду елементів: належна нормативно-правової база з формування обліково-аналітичної інформації; прозорість, доступність, оперативність, регулярність, повнота та достовірність інформації на всіх рівнях; взаємозв'язок інформації різних видів обліку (бухгалтерського, управлінського, податкового, стратегічного, виробничо-оперативного); досягнутий рівень гармонізації та узгодженості облікових правил формування даних згідно міжнародних стандартів; здатність обліково-аналітичної інформації адаптуватися до потреб управління і досягнень в області теорії, практики та методології обліку на міжнародному рівні; залучення підприємствами незалежних аудиторів, котрі відіграють важливу роль, оскільки вони надають управлінню певні гарантії [4, с. 64].

Комп'ютерна форма обліку передбачає створення сітки автоматизованих робочих місць працівників структурних підрозділів підприємства, які проводять первинну реєстрацію господарських операцій і їх обробку. Проведена первинна обробка інформації технічними засобами автоматизованих робочих місць (АРМ) облікових працівників структурних підрозділів передається на АРМ у бухгалтерію підприємства, де перевіряється, і у випадку виявлення помилок автоматично про це повідомляється в структурний підрозділ, який у свою чергу вносить корективи. Таким чином, необхідна результативна інформація може видаватися у будь-який зручний час. Створення системи інформаційної бази даних дозволяє автоматизувати всі облікові процеси і здійснювати взаємозв'язок з іншими автоматизованими робочими місцями спеціалістів підприємства. Типовою перевагою діалогово-автоматизованої форми обліку над іншими є оперативність збору, передачі і обробки інформації, достатня аналітичність даних. Облікові працівники в цих умовах можуть більше часу використати на проведення аналізу і здійснення контролю за господарською діяльністю підприємства.

Сучасні тренди еволюції форм бухгалтерського обліку зводяться до застосування блокчейну або ж розподіленого реєстру, яким доцільно вважати технологію формування і зберігання інформації, визначальними особливостями якої є: 1) відсутність центрального адміністратора; 2) синхронізація та спільне використання цифрових даних згідно алгоритму узгодження (консенсусу); 3) просторовий розподіл ідентичних копій.

Список використаних джерел

1. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник . Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.
2. Бруханський Р. Ф. Контролінг. Тернопіль: ТНЕУ, 2010. 114 с.
3. Гуменюк О. О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової звітності. Інноваційна економіка. 2012. №5. С. 116 – 119.
4. Забчук В.Д. Прикладні аспекти інформаційного забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством. Прикладна економіка – від теорії до практики: матеріали Першої Всеукраїнської науково-практичної конференції 15 жовтня 2015 р. Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка», 2015. С. 63-65.
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».