

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

РУБЛИК Дар'я Юріївна

**Суть, характеристика та еволюція форм
бухгалтерського обліку / Essence, characteristics
and evolution of accounting forms**

спеціальність: 6.030309 – Облік і аудит
освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення
агропромислового виробництва

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи ОПЗ-41
Д. Ю. Рублик

Науковий керівник:
викладач Забчук В. Д.

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

«__» _____ 20__ р.

ТЕРНОПІЛЬ – 2019

ЗМІСТ

| | |
|---|----|
| ВСТУП | 3 |
| РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ЕВОЛЮЦІЯ ФОРМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | 6 |
| 1.1. Форми бухгалтерського обліку: концептуальні основи та загальні параметри застосування | 6 |
| 1.2. Історичні ретроспективи становлення і розвитку основних форм бухгалтерського обліку | 14 |
| 1.3. Основи державного регулювання та раціональної організації бухгалтерського обліку | 22 |
| Висновки до розділу 1 | 32 |
| РОЗДІЛ 2. СУТНІСТЬ І ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ФОРМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | 33 |
| 2.1. Параметри журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку | 33 |
| 2.2. Специфіка форм бухгалтерського обліку для малого бізнесу | 38 |
| 2.3. Особливості автоматизованої (комп'ютерної) форми бухгалтерського обліку | 43 |
| 2.4. Тенденції та перспективи розвитку форм бухгалтерського обліку | 48 |
| Висновки до розділу 2 | 53 |
| ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ | 54 |
| ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 59 |

ВСТУП

Актуальність теми. 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, зауважив, 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. За умов незалежності України значна диференціація галузей, в яких здійснюють діяльність 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 не автоматизований 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.

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 Т.В. Давидюк, В. В. Євдокимов, В. Д. Забчук, С. В. Івахненко, В. Б. Івашкевич та інші.

Мета і завдання дослідження. Основною метою даної випускної кваліфікаційної роботи є з'ясування сутності форм бухгалтерського обліку та аналіз їх еволюції, визначення сучасних вимог до форм ведення обліку, ідентифікація проблем і обґрунтування рекомендацій та пропозицій з удосконалення ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Для досягнення поставленої мети вирішувались наступні завдання:

- 1) дослідити концептуальні основи та загальні параметри застосування форм бухгалтерського обліку;
- 2) проаналізувати історичні ретроспективи становлення і розвитку основних форм бухгалтерського обліку;
- 3) провести моніторинг державного регулювання та раціональної організації бухгалтерського обліку;
- 4) критично оцінити визначальні параметри та сфери застосування основних форм бухгалтерського обліку;
- 5) з'ясувати тенденції та перспективи розвитку форм бухгалтерського обліку.

Об'єктом дослідження є сучасний стан та історична хронологія розвитку форм бухгалтерського обліку.

Предметом дослідження є сутність, характеристика та еволюція форм бухгалтерського обліку; теоретичні, методологічні, організаційні та технічні аспекти застосування форм бухгалтерського обліку.

Методи дослідження. При підготовці випускної кваліфікаційної роботи використано наступні наукові методи: монографічний – для детального вивчення об'єкта дослідження; порівняння – для виявлення спільних рис та відмінностей

досліджуваних процесів і явищ; системний аналіз – для деталізації досліджуваних категорій «форма бухгалтерського обліку»; аналогія – для дослідження відповідності вітчизняної системи бухгалтерського обліку та характерної для зарубіжної практики; інформаційне моделювання (уявне і матеріальне) для забезпечення дослідження нормативно-довідковими матеріалами, зокрема Законами України, Кодексами України, розпорядженнями Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України і т.д.; абстрагування – для формування узагальнених висновків на основі системного аналізу і синтезу теорії і практики форм бухгалтерського обліку та інші.

Практичне значення отриманих результатів. Результати досліджень, викладені у випускній кваліфікаційній роботі, спроможні обґрунтувати вибір підприємством оптимальної для нього форми бухгалтерського обліку.

Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи. Основні теоретичні положення і результати наукового дослідження апробовані у межах Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів і молодих вчених «Розвиток науки та бізнесу в умовах глобалізації», проведеної на базі Тернопільського національного економічного університету 15 травня 2019 р.

За результатами участі у конференції опубліковано тези доповіді:

Рублик Дар'я. Еволюція форм бухгалтерського обліку. Розвиток науки та бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 15 травня 2019 р.]. Тернопіль: Осадца Ю. В., 2019. С. 175-177.

(Науковий керівник – викл. Забчук В.Д.).

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ЕВОЛЮЦІЯ ФОРМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

. Форми бухгалтерського обліку: концептуальні основи та загальні параметри застосування

Варіативність функціонування бухгалтерського обліку тісно пов'язана із застосуванням ефективних форм реєстрації господарських операцій. Однією з важливих умов раціональної організації обліку є застосування найбільш ефективної форми бухгалтерського обліку.

Згідно статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 року підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних [16].

Під формою бухгалтерського обліку розуміють 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 [4, с. 118].

Будь-яка форма бухгалтерського обліку повинна відповідати вимогам:

- 1) забезпечувати повноту і своєчасність відображення у реєстрах фінансово-господарських операцій, фіксувати контроль наявності та руху активів і пасивів підприємства;
- 2) надавати можливість раціонально розподілити облікові роботи між працівниками бухгалтерії;
- 3) містити інформацію необхідну для прийняття ефективних рішень;

- 4) забезпечувати складання фінансової і податкової звітності відповідно чинних нормативних документів;
- 5) бути економічною, тобто обмежуватися оптимальним розміром витрат на ведення бухгалтерського обліку [49, с. 47].

Доречно зазначити, що у науковій літературі відсутня єдність серед вчених щодо визначення змісту поняття «форма бухгалтерського обліку». Наприклад, у західних фахових виданнях з бухгалтерського обліку, як правило, мова йде про італійську, англійську, німецьку, французьку, американську і комбіновану форми. При цьому зазначається, що поняття «форма бухгалтерського обліку» мало сенс в основному при ручній (паперовій) техніці його ведення. Більшість вітчизняних науковців вважають, що в сучасних умовах господарювання застосовуються наступні форми обліку: журнально-ордерна; меморіально-ордерна; Журнал-Головна (спрощена); комп'ютерна.

Аналіз цих підходів дозволяє припустити, що при визначенні сутності форми бухгалтерського обліку використовують різні терміни: «форма обліку», «форма бухгалтерського обліку», «форма ведення бухгалтерського обліку» і «форма організації бухгалтерського обліку». Перші три терміни використовують переважно як синоніми.

Вимоги до форми бухгалтерського обліку формуються особливостями організації облікової системи підприємства, вибір форми та застосування її елементів залежать від типу підприємства, організації бухгалтерського обліку, обсягу документації, наявної комп'ютерної техніки і кваліфікації обліковців.

Ознаками форм бухгалтерського обліку є:

- наявність певної системи реєстрів хронологічного та аналітичного і синтетичного обліку;
- форма і зміст облікових реєстрів (окремі листки, книги, машинограми) з відповідними реквізитами, їх розміщення;
- взаємозв'язок окремих реєстрів;
- способи та технічні засоби запису господарських операцій у відповідні реєстри (ручним, за допомогою технічних засобів тощо).

Форма бухгалтерського обліку має забезпечити: облік у хронологічному та системному порядку всіх здійснюваних господарських операцій; найбільш раціональний розподіл між обліковими працівниками спектру облікових робіт; максимальну економність витрат на ведення обліку; контроль за рухом та наявністю майна, розрахунків, затрат, фінансових результатів; оперативне одержання відомостей про діяльність підприємства, його підрозділів та їх результативність; широке використання технічних засобів; забезпечення інформаційних функцій.

Таблиця 1.1

Ознаки та задачі форм бухгалтерського обліку

| Ознаки форм бухгалтерського обліку: | Задачі форм бухгалтерського обліку: |
|---|---|
| наявність певної системи реєстрів хронологічного та аналітичного і синтетичного обліку; | щоденний облік у хронологічному та системному порядку всіх проведених господарських операцій; |
| форма і зміст облікових реєстрів (окремі листки, книги) з відповідними реквізитами, їх розміщення; | найбільш раціональний розподіл між обліковими працівниками спектру облікових робіт; |
| взаємозв'язок окремих реєстрів аналітичного і синтетичного обліку; | максимальну економність витрат на ведення бухгалтерського обліку; |
| способи та технічні засоби запису господарських операцій у відповідні реєстри (ручним, комп'ютерним). | оперативний контроль за рухом та наявністю майна, розрахунків, затрат, фінансових результатів тощо; |
| | оперативне одержання відомостей про діяльність підприємства, його підрозділів та їх результативність; |
| | широке використання технічних засобів обробки інформації; |
| | забезпечення функцій інформаційної системи. |

Сучасні паперові форми бухгалтерського обліку, що застосовуються на підприємствах і в організаціях України, представлені таким переліком: меморіально-ордерна; журнально-ордерна; журнальна; проста; спрощена.



Рис. 1.1. Структура форм бухгалтерського обліку

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», виданий 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.

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 у 1946 році [4, с. 119].

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. У свій час меморіально-ордерна форма зіграла певну роль у бухгалтерському обліку. 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, яка є зараз основною формою при ручній обробці облікової інформації.

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 [4, с. 119-120].

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 вище 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 реєстром для обліку за цією формою є «Журнал реєстрації господарських операцій», в якому застосовується принцип подвійного запису. Для ведення аналітичного обліку окремих господарських об'єктів (витрат, розрахунків, продукції тощо), крім Журналу, використовують спеціальні відомості. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів спрощеної форми бухгалтерського обліку і спрощений план рахунків для підприємств малого бізнесу затверджені Міністерством фінансів України.

Процес застосування перфораційних машин в обробці облікової інформації привів до виникнення в кінці 50-х років ХХ століття 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 реєстрами – табуляграми. Інформація первинних документів шифрувалась працівниками бухгалтерії, групувались документи у пачки і відправлялись у інформаційний обчислювальний центр (ІВЦ). В інформаційно-обчислювальному центрі інформація первинних документів оброблялась, в результаті чого одержувались так звані табуляграми – реєстри синтетичного і аналітичного обліку [4, с. 121].

Однак таблично-перфокарткова форма обліку не знайшла широкого розповсюдження. Це пояснювалося такими причинами: експлуатаційні можливості перфораційних обчислювальних машин не забезпечували повної автоматизації обробки інформації; територіальна віддаленість підприємств від ІВЦ призводила до несвоєчасного представлення документів, 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.

Поступова заміна перфораційних машин швидкодіючими електронно-обчислювальними машинами (ЕОМ) типу «Урал», «Мінськ», «Дніпро», ЄС

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 реєстрів 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).

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.

Важливою перевагою діалогово-автоматизованої форми обліку над іншими є оперативність збору, передачі і обробки інформації, достатня аналітичність вихідних даних. Облікові працівники в цих умовах можуть більше часу використати на проведення аналізу і здійснення контролю за господарською діяльністю підприємства.

1.2. Історичні ретроспективи становлення і розвитку основних форм бухгалтерського обліку

У процесі зародження й історичного розвитку бухгалтерської науки постійно відбувається зміна та трансформація облікових процесів: виникнення нових, об'єднання і поділ існуючих тощо. Все це приводить до періодичної реструктуризації об'єктів обліку, що відповідно призводить до корегування плану рахунків, який класифікує їх. А це вимагає зміни реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, що об'єктивно вимагає і зміни форм ведення обліку.

На думку Даньків Й. Я. «форми обліку – це не тільки сукупність облікових реєстрів, які використовуються в повній послідовності та взаємодії для ведення обліку на засадах подвійного запису, а й об'єктивно, виходячи з сучасних вимог матеріального виробництва, сформована система синтетичних та аналітичних носіїв інформації, які повністю відповідають діючим вимогам щодо контролю за станом фінансово-господарської діяльності підприємства [12, с. 319].

Історично першою формою бухгалтерського обліку була венеціанська, яку описав відомий італійський математик середньовіччя Лука Пачолі. Венеціанська форма базувалася на використанні трьох облікових книг: меморіалу, журналу та зошита, який став називатись Головною книгою. Меморіал був книгою, до якої купець записував усі свої справи у хронологічному порядку. Меморіал був чорною книгою, в якій записи проводились із усіма дрібницями. Друга книга – журнал, у якому в хронологічному порядку проводилися записи про рух власного рухомого та нерухомого майна з рознесенням цих операцій за рахунками, що дебетуються та кредитуються. Записи в цей журнал проводили на підставі першої книги, яка замінювала в той час первинні документи. Із записів у журналі вибирали дані для перенесення у третю – Головну книгу. У цій книзі на кожного дебітора та кредитора, а також на кожний товар та інший об'єкт обліку відкривали окремий рахунок. Для складання балансу за кожним рахунком виводили сальдо на певні облікові дати. Синтетичні рахунки в той час не використовували, всі рахунки були аналітичними. За кожною господарською

операцією складали окрему журнальну статтю. Обґрунтування господарських операцій первинними документами не проводили, що було першим суттєвим недоліком такої форми обліку [12, с. 320-321].

Однак, стара італійська форма обліку задовольняла запити лише невеликих торгових підприємств, зростання економіки і поява великих підприємств вимагали розширення штату бухгалтерів і розподілу облікової роботи.

Наприкінці XVII століття на зміну венеціанській формі обліку прийшла нова італійська, поява якої була спричинена потребами значного розвитку господарства Італії, його зростанням і потребою поглиблення змісту економічної інформації. Тому в обліку почали використовувати синтетичні та аналітичні рахунки. Синтетичний облік проводили тільки у Головній книзі підприємства, а облік за аналітичними рахунками – у допоміжних книгах. Для нової форми обліку значно збільшувалася кількість допоміжних книг. Основними регістрами були журнал, Головна книга, допоміжні книги. Якщо стара італійська форма обліку залишила свій слід у використанні хронологічного та систематичного запису, то нова італійська форма відрізнялась тим, що синтетичний облік був доповнений аналітичним, а це давало змогу контролювати рух цінностей не тільки у загальних показниках, а й за кожним їх видом.

Меморіально-касову, або німецьку, форму обліку, почали застосовувати з другої половини XVIII століття. У цій формі обліку журнал для хронологічних записів було розділено на два журнали: касовий журнал – для реєстрації касових оборотів і меморіал – для відображення інших оборотів. Було застосовано новий порядок заповнення Головної книги. Його зміст полягав у тому, що щомісяця з касового журналу і меморіалу вели вибірку за кореспондуючими рахунками для складання місячного збірного журналу. На підставі цієї вибірки і складалася Головна книга з підсумками за місяць. Допоміжні книги вели у звичайному порядку. Ця форма широко застосовувалась і в Україні до середини XIX ст.

Багатожурнальна, або французька, форма обліку відрізнялася від німецької тим, що у ній замість меморіалу хронологічних записів безгрошових операцій вели декілька журналів такого ж типу, наприклад, журнал купівель, журнал

продажу, журнал заготівель і т. ін. Якщо за німецької форми записи у меморіалі проводив, як правило, один бухгалтерський працівник, то за французької форми обліку одночасно вели записи багато працівників обліку. Це одна з ознак поділу рахункової праці при зростанні обсягу бухгалтерської роботи. У всьому іншому ця форма не відрізнялася від німецької. Допоміжні книги, збірний журнал і щомісячну Головну книгу заповнювали в тій же послідовності, що й за німецької форми. Французька форма застосовувалася з середини XIV ст. [12, с. 322].

Форма Журнал-Головна, або американська форма обліку, з'явилася на початку XIX ст. та завдяки своїй практичності набула значного поширення в усьому світі. Основна особливість її полягає в тому, що синтетичний облік ведеться в одній книзі хронологічних та систематичних записів. Ця книга називається Журнал-Головна. Її можна застосовувати лише на підприємствах з невеликою кількістю синтетичних рахунків, тобто на невеликих за обсягом діяльності та з нескладною технологічною організацією. При застосуванні цієї форми сума за кожною простою операцією записується три рази: в графу оборотів, за дебетом одного та за кредитом іншого рахунка. За складної операції сума обороту, що дебетується та кредитується, розділяється, але підсумкові суми дебетового та кредитового оборотів мають бути однаковими. У книзі виводять початкові, кінцеві сальдо за рахунками та обороти. Далі, на підставі документів, складають меморіальні ордери, які є підставою для запису в Журнал-Головну. Потім меморіальні ордери разом з документами передають для запису проведених операцій за аналітичними рахунками. Щомісяця на підставі них складають оборотні відомості та проводять звірку записів аналітичного обліку із синтетичними рахунками. Оборотний баланс виводять за даними книги Журнал-Головна. Ця форма широко застосовувалась та набула найбільшого розвитку та вдосконалення у споживчій кооперації колишнього СРСР.

Інтегральна форма обліку – це книжкова форма, пристосована для потреб технологічно складних підприємств. Деяка її подібність до французької форми полягає у продовженні тенденції подальшого розширення використання журналів хронологічного обліку. Це викликано значним обсягом облікової

інформації та збільшенням потоку документів для обробки. У зв'язку з цим виникає потреба подальшого поділу рахункової праці. За цієї форми хронологічний журнал відкривають до кожного синтетичного рахунка. Кількість журналів при цьому доводять до кількості синтетичних рахунків. Деякі журнали ведуть окремо за дебетом та кредитом рахунка. У Головній книзі операції для кожного синтетичного рахунка відображають відокремлено. Записи в журналах проводять із зазначенням кореспонденції рахунків, що дає змогу здійснювати контроль оборотів.

Шахова форма обліку значно поширилася наприкінці XIX ст. Записи у Головній книзі цієї форми розташовані у квадратах, які містяться на перетині вертикальних граф з горизонтальними рядками. У кожному квадраті записується оборот за кореспондуючими рахунками, оскільки квадрат, який міститься на перетині горизонтальної та вертикальної ліній, показує кореспонденцію за рахунками: дебетовий – по горизонталі, а кредитовий – по вертикалі. Отже, запис здійснюється один раз, однак він відтворює подвійне відображення – за дебетом та кредитом. Підсумок однотипних операцій за місяць покаже всі обороти із зазначенням кореспонденції рахунків. Це дає можливість ширше показати динаміку розвитку господарства у процесі відображення кореспонденції рахунків. Ця підсумкова таблиця при її заповненні перетворюється в шаховий баланс. Шахова форма внесла багато нового в інші форми обліку та збагатила їх. Шаховий принцип широко використовується в журнально-ордерній формі.

Копіювально-карткова форма обліку в 1927-929 роках набула досить великого поширення, особливо на території колишнього СРСР. У ній набули відображення загальноприйняті сьогодні облікові принципи рахункової реєстрації: поділ на реєстри синтетичного та аналітичного обліку, застосування хронологічного та систематичного записів тощо. Крім того, від інтегральної форми копіювально-карткова форма обліку запозичила поділ журналів, враховуючи характер господарських операцій. У копіювально-картковій формі обліку всі бухгалтерські реєстри та книги замінюються картками або окремими листками. Хронологічні записи в журналі та систематична їх реєстрація у

картках здійснюються шляхом копіювання в один робочий прийом. Запис у журналі є копією, а в картці систематичної реєстрації – оригіналом. Відбитки виходять синхронно, за текстом однакові, а за призначенням – різні. Записи не потрапляють у картку без одночасного копіювання їх у журналі, так само як записи в журналі будуть зроблені, якщо не здійснено запис у картку. Для виконання копіювальних записів потрібні були спеціальні прилади. Копіювально-карткова форма, досягнувши у 1930 р. вершини розвитку, почала поступово втрачати попереднє значення. Багато підприємств відмовлялися від цієї форми. Метод копіювання за необхідності повинен відображати в реєстрах кожен операцію окремо. Це, звичайно, збільшувало витрати праці 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 була створена у 1928-1930 рр. на базі контрольної-шахової форми. Вона вдосконалювалася за рахунок упровадження в облік найраціональніших засобів і прийомів, форм обліку. У завершеному вигляді меморіально-ордерна форма була рекомендована до впровадження «Положенням про документи та записи у бухгалтерському обліку підприємств і господарських організацій». Цим документом регламентовано складання меморіальних ордерів для відображення кореспонденції рахунків з усіх господарських операцій, а також передбачено ведення Головної книги – за дебетом і кредитом синтетичних рахунків. Суть меморіально-ордерної форми обліку полягає в тому, що на основі перевірених і згрупованих документів складають меморіальні ордери із зазначенням кореспондуючих рахунків, на яких повинні бути відображені господарські операції. Меморіальні ордери реєструють у хронологічному реєстрі синтетичного обліку, який називається реєстраційним журналом, що призначений для порядкової реєстрації меморіальних ордерів і контролю за їх зберіганням. Зареєстровані меморіальні ордери записують у систематичний реєстр синтетичного обліку – Головну книгу,

причому за дебетом рахунка показують кореспондуючі рахунки, що кредитуються, а за кредитом – рахунки, що дебетуються. Наприкінці місяця дебетові й кредитові обороти кожного рахунка переносять в оборотну відомість синтетичних рахунків, у якій виявляють залишки за рахунками на кінець місяця. Обороти усіх рахунків зіставляють із загальною сумою реєстраційного журналу: вони мають бути однакові. Аналітичний облік за цією формою ведуть у картках, записи до яких роблять безпосередньо з первинних документів, поданих до меморіал-ордерів. Після закінчення місяця складають оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку і зіставляють їхні підсумки з відповідними сумами оборотної відомості за синтетичними рахунками. На підставі зіставлених даних оборотної відомості за синтетичними рахунками складають сальдовий баланс та інші звітні форми. Меморіально-ордерна форма обліку має чимало недоліків, суть яких полягає у відокремленні аналітичного обліку від синтетичного, повторенні тих самих записів у різних реєстрах і потребі вибирати дані при складанні звітності [12, с. 325].

Пошук нових, більш досконалих форм обліку завершився розробкою журнально-ордерної форми обліку, яка є зараз основною формою при ручній обробці облікової інформації [4, с. 119].

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку є результатом добору найпрогресивніших за економічністю й технічним удосконаленням прийомів, напрацьованих бухгалтерським обліком за весь час існування, а також результатом творчого пошуку вчених і практиків. Уперше її було застосовано на електростанціях у 1939 р. У 1949 р. Міністерство фінансів колишнього СРСР розробило й рекомендувало всім галузям промисловості типові реєстри журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку. Це стало початком її масового впровадження. У 1960 р. на основі єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку Міністерством фінансів СРСР було запроваджено Типові реєстри журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку для всіх галузей народного господарства. Після цього вона почала називатися єдиною журнально-ордерною формою рахівництва. Журнально-ордерна форма обліку

ґрунтується на принципі ведення з усіх операцій нагромаджувальних журналів-ордерів. За зовнішнім виглядом – це аркуші-реєстри багатографної форми, призначені для кредитових записів того балансового рахунка, операції якого обліковують у цьому журналі-ордері. Записи до журналів-ордерів роблять на підставі первинних чи зведених документів, а також допоміжних відомостей, і меморіальні ордери не складають. Господарські операції записують за дебетом і кредитом кореспондуючих рахунків (шаховий принцип). Це зменшує обсяг облікової роботи, підвищує якість облікових даних. Підсумки журналів-ордерів за місяць переносять до Головної книги, на основі якої складають баланс.

У більшості журналів-ордерів синтетичний і аналітичний облік поєднують. Аналітичний облік відокремлюють тільки за тими рахунками, за якими є велика кількість облікованих об'єктів (матеріали, готова продукція). За цими аналітичними рахунками складають сальдові й оборотні відомості.

За журнально-ордерної форми обліку скорочується кількість облікових реєстрів, синтетичний облік поєднується з аналітичним, протягом місяця забезпечується рівномірний запис операцій до облікових реєстрів, підвищується якість обліку та звітності. І все ж ця форма має недоліки: через складність і громіздкість деяких журналів-ордерів неможливо автоматизувати облік.

За таблично-автоматизованої форми бухгалтерського обліку облікова інформація може передаватися за каналом зв'язку з місць її виконання (цех, склад і т. ін.) безпосередньо на обчислювальну машину. Облікова інформація, що надійшла, автоматизовано обробляється на ЕОМ з більшою швидкістю. Результати обробки даних пристрої ЕОМ виводять на друк. Це можуть бути документи і реєстри будь-якої форми на рулонному папері – вимоги, доручення, лімітно-забірні картки, платіжні відомості, машинограми синтетичного й аналітичного обліку, Головна книга, баланс тощо. Аналітичні й синтетичні рахунки на ЕОМ обробляють сортуванням машинних документів за ознаками, підрахунками сум і друком відповідних реєстрів. При цьому на машинних носіях інформації фіксують дані за синтетичними й аналітичними рахунками, які використовують для складання звітності. Реєстрами за цієї форми обліку є

машинограми. Їх роздруковують пристрої ЕОМ на основі відповідних масивів інформації. Зведені реєстри і звітність розробляють за даними зведеної інформації, що є на машинних носіях, заповненими при створенні машинограми.

Таблично-автоматизована форма обліку повною мірою відповідає вимогам, що ставляться до бухгалтерського обліку. За такої форми забезпечується повний взаємозв'язок даних синтетичного й аналітичного обліку, оскільки всі облікові показники отримують автоматично на основі єдиної вихідної інформації. Вона дає змогу автоматизувати всі ділянки обліку, підвищити його оперативність і достовірність за одночасного скорочення кількості облікового персоналу, вирішити проблему безперервного контролю за основними процесами.

Потреби застосування персональних обчислювальних машин у бухгалтерському обліку – це основне питання про форму обліку за умов побудови автоматизованих робочих місць бухгалтера. Сьогодні в економічній літературі різні автори неоднаково визначають її:

- діалогово-автоматизована (професор Л. М. Полковський);
- автоматизована (професор А. М. Кузьмінський);
- таблично-автоматизована (професори Є. Н. Краєва, В. Г. Ісаков);
- машинно орієнтована (професор О. М. Островський);
- безпаперова (доцент С. І. Сіняк) [12, с. 326].

Розвиткові автоматизованих форм обліку в Україні сприяли праці вчених-обліковців А.М. Кузьмінського, В.І. Смолянінова, В.П. Завгороднього та ін.

Форму обліку за умов побудови автоматизованих робочих місць бухгалтера можна назвати як комп'ютерну. За нею здійснюється розподілена обробка даних з побудовою автоматизованих робочих місць бухгалтера за функціональними ознаками облікового працівника із виділенням таких рівнів отримання облікових даних і їх використання: АРМБ 1-ї категорії – складський облік, внутрішньовиробничий облік, облік витрат на місцях їх виникнення; АРМБ 2-ї категорії – вирішення облікових, контрольних і регламентних завдань; АРМБ 3-ї категорії – складання звітності, контроль та аналіз господарської діяльності.

1.3. Основи державного регулювання та раціональної організації бухгалтерського обліку

Ведення бухгалтерського обліку в Україні регламентується законодавчими актами і нормативними документами, а відповідальність за його організацію на підприємстві несуть їх керівники.

Підприємства організовують бухгалтерський облік відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які відповідно до прийнятих у міжнародній практиці принципів регулюють правові засади методології та організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Дія Закону і цих положень поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Зокрема, Міністерство фінансів України займається:

- організацією розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- удосконаленням організаційних форм і методів бухгалтерського обліку;
- методологічним забезпеченням впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;
- розробкою рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Підприємство веде бухгалтерський облік майна та результатів своєї роботи у натуральних вимірниках та в узагальненому грошовому виразі шляхом безперервного, документального і взаємопов'язаного їх відображення. Одночасно, здійснюючи організацію бухгалтерського обліку, підприємство може самостійно визначати облікову політику, встановити організаційну форму бухгалтерської роботи, виходячи з виду підприємства і конкретних умов господарювання; визначити форму і методи бухгалтерського обліку, ґрунтуючись на діючих загальних або галузевих формах і методах, з дотриманням єдиних методологічних засад, а також технологією обробки облікової інформації; розробити систему внутрішньовиробничого (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначити права працівників на підписання бухгалтерських документів.

Підприємство веде бухгалтерський облік майна та результатів своєї роботи методом подвійного запису господарських операцій згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Індивідуальні (сімейні) приватні підприємства, громадяни, які здійснюють підприємницьку діяльність, можуть вести бухгалтерський облік або за подвійною, або за одинарною (спрощеною) системою бухгалтерського обліку. Але перехід від однієї системи до іншої здійснюється тільки з початку наступного за звітним року з попереднім повідомленням податкових органів та органів статистики.

При веденні бухгалтерського обліку підприємство повинно забезпечити: 1) незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінку майна. Зміна методології обліку на наступний рік повинна бути зазначена у річній фінансовій звітності; 2) повноту відображення в обліку за звітний період (місяць, квартал, рік) усіх господарських

операцій, проведених у зазначений час, та результатів інвентаризації майна і зобов'язань; 3) правильність віднесення доходів і витрат до відповідних звітних періодів. Доходи і витрати визнаються у звітному періоді, до якого вони віднесені, незалежно від часу надходження доходів та оплати витрат, якщо інше не передбачено іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку; 4) тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам за рахунками синтетичного обліку на перше число кожного місяця [4, с. 125-126].

Органи і службові особи, які мають доступ до документів і даних бухгалтерського обліку та звітності, несуть відповідальність за розголошення інформації, що становить комерційну таємницю, відповідно до чинного законодавства України.

Для вирішення завдань бухгалтерського обліку важливе значення має правильна і раціональна його організація.

Раціональна організація обліку – система заходів, які забезпечують найбільш ефективне виконання функцій бухгалтерського обліку.

Основними передумовами раціональної організації обліку є: вивчення організаційної структури підприємства, технології виробництва, матеріально-технічного постачання і збуту продукції, виробничо-фінансового стану; визначення характеру й обсягу необхідної облікової інформації; вивчення законодавчих актів, положень і інших нормативних документів щодо організації обліку і звітності; встановлення взаємовідносин між обліковими працівниками бухгалтерської служби.

Обліковий процес досить складний і різноманітний, а тому для забезпечення його виконання необхідно правильно спланувати організацію обліку. План організації бухгалтерського обліку представляє собою зміст, послідовність і строки виконання всіх облікових робіт на підприємстві, порядок одержання необхідної інформації і технічне оформлення облікових даних. Цей план включає: план документації і документообороту, робочий план рахунків, план інвентаризації, план технічного оформлення обліку, план організації праці облікових працівників, план звітності.

План документації і документообороту передбачає порядок документального оформлення всіх господарських операцій, а також послідовність проходження документів з моменту їх виникнення (складання) через всі стадії обробки до здачі в архів. Для цього на підприємстві складають план-графік документообороту.

Робочий план рахунків розробляє головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, на основі діючого плану рахунків. Для цього із плану рахунків, затвердженого Мінфіном України, вибираються ті синтетичні рахунки і субрахунки, які необхідні для обліку господарських операцій даного підприємства. Враховуючи технологію виробництва і його організацію, підбирається перелік аналітичних рахунків, а при необхідності, і субрахунків.

План інвентаризації містить перелік майна, коштів і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, строки її проведення, виконавців та відповідальних осіб за проведення інвентаризації. План складається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативних документів про інвентаризацію та порядок її проведення.

План технічного оформлення обліку передбачає вибір форми бухгалтерського обліку, встановлення відповідного їй порядку реєстрації господарських операцій, матеріально-технічне оснащення робочих місць облікових працівників; нормативні документи, довідки, обчислювальну техніку, використання прогресивних форм і методів обробки інформації з використанням комп'ютерів.

План організації праці облікових працівників визначає структуру облікового апарату, посадові інструкції для працівників, послідовність проведення видів облікових робіт, заходи по підвищенню кваліфікації працівників бухгалтерської служби, організацію їх робочих місць.

План звітності передбачає перелік як внутрішньої, так і зовнішньої проміжної і річної звітності, строки її складання та подання, а також містить вказівки щодо посадових осіб і їх відповідальності за достовірність і своєчасність складання звітних форм.

Сукупність розглянутих планів, органічно пов'язаних між собою, і становить план раціональної організації бухгалтерського обліку.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе керівник підприємства. Він зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами і працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення і подання до обліку первинних документів.

Обліковий процес повинен бути розподілений між окремими виконавцями – обліковими працівниками. Розрізняють такі форми розподілу облікової праці і побудови обліку: централізовану, децентралізовану, неповної децентралізації.

При централізованій формі обліковий апарат сконцентрований в центральній бухгалтерії і підпорядковується головному бухгалтеру в адміністративному і методологічному порядку. Тут зосереджується ведення всього синтетичного і аналітичного обліку. В окремих виробничих підрозділах оформляють тільки первинну документацію і здають в бухгалтерію без попереднього опрацювання або з незначним опрацюванням.

При децентралізованій формі частина апарату бухгалтерії знаходиться в складі виробничих одиниць і в адміністративному відношенні підпорядковується його керівнику, а в відношенні до методології обліку – головному бухгалтеру. Тут не тільки оформляють первинні документи, а й опрацьовують їх, ведуть синтетичний і аналітичний облік господарських операцій у системі рахунків, складають бухгалтерський баланс по підрозділу та інші форми звітності. Баланс і звітні форми підрозділу здають до центральної бухгалтерії підприємства.

На практиці часто використовують систему неповної децентралізації обліку. Суть її полягає в тому, що в окремих структурних підрозділах, крім складання первинних документів, здійснюють аналітичний облік, підсумкові дані якого періодично звіряють з даними синтетичного і аналітичного обліку центральної бухгалтерії. При цьому підсумкові дані формуються у звітах про рух матеріальних цінностей, виробничих звітах підрозділів, інших зведених документах.

Ефективність бухгалтерського обліку значною мірою визначається організацією праці облікового апарату, яка повинна базуватись на науковій основі. Наукова організація праці облікової служби означає: розподіл і кооперацію праці; нормування облікової роботи; регламентацію завдань, функцій і обов'язків окремих працівників; стандартизацію бухгалтерського обліку; використання передового вітчизняного і зарубіжного досвіду. Дуже важливим в роботі бухгалтера є організація робочого місця, дотримання раціонального трудового режиму, розробка особистого стилю роботи і керівництва підлеглими.

Структура облікового апарату і чисельність його працівників залежить від цілого ряду факторів, основними з яких є: обсяг облікових робіт; застосування засобів механізації і автоматизації; впровадження нових передових форм і методів обліку та ін. Виходячи з цього підприємство самостійно обирає форми організації бухгалтерського обліку:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

У нашій державі забезпечуються єдині методологічні засади організації бухгалтерського обліку і звітності та управління ними.

Верховна Рада України як єдиний орган законодавчої влади приймає закони, що визначають соціальну і економічну політику в нашій державі, в тому числі Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», інші законодавчі акти, що регулюють правові засади методології та організації обліку.

Управління бухгалтерським обліком знаходиться в компетенції Кабінету Міністрів України.



Рис. 1.2. Державне регулювання і управління обліком в Україні

Основними керівними органами обліку є Державний Комітет статистики і Міністерство фінансів України.

Державний Комітет статистики України здійснює загальне керівництво обліком. Він забезпечує автоматизовану обробку інформації, здійснює загальне керівництво організацією первинного обліку, контролює стан обліку і звітності.

Міністерство фінансів України здійснює методологічне керівництво обліком: затверджує національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію щодо його застосування, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Виходячи з єдиних методологічних засад організації бухгалтерського обліку міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, розробляють відповідно до галузевих особливостей методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку, здійснюють контроль за дотриманням правил ведення обліку.

Контроль за дотриманням рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку на підприємствах, складанням зведеної бухгалтерської звітності здійснюють відділи бухгалтерського обліку обласних і районних управлінь агропромислового розвитку, інші органи, до сфери управління яких належать підприємства. Вони надають методичну допомогу щодо вдосконалення обліку на підприємстві.

Схема державного регулювання обліку наведена на рисунку 1.2.

Безпосереднє управління бухгалтерським обліком на підприємстві здійснює головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку. Він призначається або звільняється з посади керівником і безпосередньо йому підпорядковується.

Керуючись Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», іншими нормативними актами, головний бухгалтер несе відповідальність за дотримання встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, забезпечує контроль і відображення на рахунках всіх господарських операцій та своєчасне складання і подання звітності, здійснює

(разом з іншими підрозділами) економічний аналіз діяльності підприємства. Головний бухгалтер підписує разом з керівником підприємства документи, що є підставою для приймання і видачі товарно-матеріальних цінностей та коштів, а також розрахункові, кредитні та фінансові зобов'язання, візує господарські договори. Вказані документи без підпису головного бухгалтера вважаються недійсними і до виконання не приймаються. При відсутності у штаті головного бухгалтера керівник призначає контролера, якому надає право другого підпису на документах. Бухгалтер бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства. Він також забезпечує перевірку стану обліку у структурних підрозділах.

Головному бухгалтеру забороняється приймати до виконання документи на операції, що суперечать вимогам законодавчих актів, порушують договірну і фінансову дисципліну, завдають шкоди державі, власникам, іншим юридичним особам і громадянам. Про такі документи головний бухгалтер (особа, яка веде облік) письмово повідомляє керівника (власника) підприємства і приймає їх до виконання і обліку тільки за письмовим його розпорядженням. Після цього керівник повністю несе відповідальність за проведення цих операцій.

З головним бухгалтером в межах конкретного підприємства погоджується прийняття (призначення), переведення та звільнення матеріально відповідальних працівників. При звільненні головного бухгалтера проводиться передача справ призначеному головному бухгалтеру (при його відсутності – працівникові, призначеному наказом керівника), під час якої перевіряється стан бухгалтерського обліку і достовірність звітних даних, складається відповідний акт, що затверджується керівником підприємства.

Виникнення різних форм власності та видів діяльності вносять якісні зміни в економіку України, які вимагають нових прогресивних форм і методів організації обліку, впровадження комп'ютеризації, приведення у відповідність вітчизняної системи обліку з міжнародними бухгалтерськими стандартами. Це вимагає від працівників бухгалтерської служби постійного самовдосконалення, підвищення їх професійних знань і кваліфікації.

Завдання бухгалтера не тільки в своєчасному і правильному відображенні господарських операцій та їх узагальненні, а у використанні даної інформації, проведенні аналізу з метою формування правильних висновків щодо здійснюваних фактів і вжиття термінових заходів по недопущенню небажаних результатів.

Кваліфікований бухгалтер повинен розуміти взаємозв'язок між різними показниками і як вони впливають на фінансовий результат підприємства, шукати альтернативні шляхи ведення справ, використовувати свій бухгалтерський досвід для надання допомоги власнику (керівництву) підприємства у виборі кращого варіанту дій. Тільки в такому випадку знання бухгалтера – менеджера з питань обліку і фінансів – будуть належним чином оцінені.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Згідно статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 року підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних.

2. У спеціальній науковій літературі відсутня єдність серед вчених щодо визначення змісту поняття «форма бухгалтерського обліку». Наприклад, у західних фахових виданнях з бухгалтерського обліку, як правило, мова йде про італійську, англійську, німецьку, французьку, американську і комбіновану форми. При цьому зазначається, що поняття «форма бухгалтерського обліку» мало сенс в основному при ручній (паперовій) техніці його ведення. Більшість вітчизняних науковців вважають, що в сучасних умовах господарювання застосовуються наступні форми обліку: журнально-ордерна; меморіально-ордерна; Журнал-Головна (спрощена); комп'ютерна.

3. Аналіз цих підходів дозволяє припустити, що при визначенні сутності форми бухгалтерського обліку використовують різні терміни: «форма обліку», «форма бухгалтерського обліку», «форма ведення бухгалтерського обліку» і «форма організації бухгалтерського обліку». Перші три терміни використовують переважно як синоніми.

4. Форма бухгалтерського обліку має забезпечити: облік у хронологічному та системному порядку всіх здійснюваних господарських операцій; найбільш раціональний розподіл між обліковими працівниками спектру облікових робіт; максимальну економність витрат на ведення обліку; контроль за рухом та наявністю майна, розрахунків, затрат, фінансових результатів; оперативне одержання відомостей про діяльність підприємства, його підрозділів та їх результативність; широке використання технічних засобів; забезпечення інформаційних функцій.

РОЗДІЛ 2

СУТНІСТЬ І ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ФОРМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Параметри журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Журнально-ордерна форма обліку є сукупністю облікових реєстрів, які зібрані в єдиній системі, вони взаємопов'язані між собою та поєднують хронологічні й систематичні записи, надаючи можливість зовнішнім і внутрішнім користувачам в отриманні необхідної інформації.

Побудова і принципи здійснення облікових записів у журнально-ордерній формі обліку дають змогу на її основі частково розробити автоматизовану форму бухгалтерського обліку.

Пошук раціональних прийомів ведення обліку зумовив появу журнально-ордерної форми обліку. Інструкція по її застосуванню була затверджена тодішнім Міністерством фінансів СРСР 8 березня 1960 року № 63 і включала 9 журналів-ордерів і 17 допоміжних відомостей. Для малих підприємств і господарських організацій було затверджено скорочений варіант журнально-ордерної форми, який включав 8 журналів-ордерів і 4 відомості, прийнятий наказом Міністерства фінансів СРСР від 6 червня 1960 р. № 176 [49, с. 47].

Завдання, функції, принципи і методика бухгалтерського обліку в основному є консервативними. Змін зазнає не методика облікової діяльності, яка лежить в основі усіх без винятку формах обліку, а методика діяльності бухгалтерів в умовах використання комп'ютерної техніки.

При журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку аналітичний і синтетичний облік здійснюється одночасно в спеціальних бухгалтерських реєстрах – журналах-ордерах і відомостях. До окремих журналів-ордерів ведуть аналітичні дані, в яких деталізують проведені записи.

Хронологічний і систематичний запис у журналах-ордерах поєднано. Звідси і назва цих реєстрів – вони одночасно є журналами і ордерами.

Журнал-ордер являє собою нагромаджувальний реєстр, який побудований за кредитовою ознакою. Призначений він для відображення записів від-повідних господарських операцій за місяць по кредиту одного або декількох синтетичних рахунків в де-бет кореспондуючих з ними рахунків.

Схема побудови журналу-ордера представлена на прикладі рахунку 30

Таблиця 2.1

Журнал-ордер № 1 за кредитом рахунку 30 «Готівка»
за січень 2019 р.

| Дата | Підстава для запису | В дебет рахунків | | | Разом по кредиту |
|-----------------|------------------------|------------------|--|--|---------------------|
| | | | | | |
| | Звіт касира | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| Разом за місяць | | | | | |

У зв'язку з використанням принципу реєстрації облікових даних за кредитовою ознакою записи по кредиту кожного синтетичного рахунку здійснюють у одному журналі-ордері. Дебетові обороти по відповідному синтетичному рахунку виявляються в різних журналах-ордерах. Після перенесення підсумків із всіх журналів-ордерів у головну книгу в ній підраховують обороти по дебету кожного рахунку (табл. 2.2).

Журнали-ордери призначені для відображення взаємопов'язаних та однорідних за економічним змістом операцій, тому в деяких з них записують операції по декількох синтетичних рахунках. В цьому випадку для кожного з них в реєстрі відведений розділ.

Шахова побудова журналів-ордерів дозволяє значно скоротити в них кількість записів, не порушуючи подвійного запису, бо кожна зафіксована один раз цифра одночасно відноситься до дебету і кредиту кореспондуючих рахунків. В основу побудови журналів-ордерів взято кредитову ознаку тому, що вона

більше ніж дебетова відповідає характеру господарських операцій. Кредит здебільшого показує початок руху засобів, тобто звідки вони надходять, а дебет – його закінчення, тобто куди вони надходять (використовуються) [49, с. 48].

Таблиця 2.2

Головна книга за 2018 р. Рахунок 30 «Готівка»

| Місяці | Обороти за дебетом | | | | | Обороти за кредитом | Залишок | |
|----------|--|--|--|-----|-------|---------------------|---------|--------|
| | з кредиту рахунку № 31 за журнал-ордером № 2 | з кредиту рахунку № 37 за журнал-ордером № 3 | з кредиту рахунку № 70 за журнал-ордером № 6 | ... | разом | | дебет | кредит |
| На 01.01 | | | | | | | | |
| Січень | | | | ... | | | | |
| Лютий | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | |
| | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | |
| Разом | | | | | | | | |

Більшість журналів-ордерів та відомостей до них поєднують синтетичний та аналітичний облік. Тому відпадає необхідність вести аналітичний облік в окремих регістрах. Синтетичний та аналітичний облік здійснюється в одному обліковому процесі.

Журнально-ордерна форма обліку передбачає використання принципів:

- 1) запис операцій в журналах-ордерах здійснюється по кредиту рахунку в кореспонденції з дебетом інших рахунків;
- 2) об'єднання, як правило, в єдиній системі записів синтетичного і аналітичного обліку;
- 3) відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій в розрізі показників, необхідних для здійснення управління, контролю, аналізу і складання фінансової звітності;

- 4) застосування журналів-ордерів із декількома рахунками, які мають між собою економічний і обліковий зв'язок;
- 5) побудова облікових реєстрів із попередньо вказаною кореспонденцією рахунків і показниками, які необхідні для складання фінансової звітності;
- 6) застосування місячних, а в деяких випадках кварталних і річних журналів-ордерів з використанням необхідної кількості вкладних листків [49, с. 48-

Записи в журнали-ордери і відомості здійснюють в хронологічному порядку на підставі первинних документів. При великій їх кількості, по однорідних операціях, використовують накопичувальні (допоміжні) відомості, підсумки яких в кінці місяця переносять у журнали-ордери.

Підсумки із журналів-ордерів щомісяця записують у головну книгу, яка, на відміну від журналів-ордерів, побудована за дебетовою ознакою. Аналітичний облік ведеться в журналах-ордерах та відомостях. По окремих рахунках для аналітичного обліку використовують книги або картки.

Схему журнально-ордерної форми обліку наведено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Схема 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 [4, с. 120].

Грунтуючись на принципах журнально-ордерної форми удосконалювалися її облікові регістри. Так, Міністерство фінансів України наказом від 29 грудня 2000 року № 356 затвердило «Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку» [27].

Міністерство аграрної політики України наказом № 49 від 7.03.2001 року затвердило «Рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою» і відповідні регістри [28].

З метою їх удосконалення форм бухгалтерського обліку Міністерство аграрної політики України наказом № 390 від 4 червня 2009 року затвердило нові форми обліку для сільськогосподарських підприємств» [29].

Ці Методичні рекомендації включали 15 журналів-ордерів, а цифрова нумерація їх від 1 до 8, що досягнуто за рахунок введення до коду журналів-ордерів не лише цифр, а і великих літер. Методичними рекомендаціями для кожного розділу обліку передбачено один або кілька журналів-ордерів.

Шахова побудова облікових регістрів, що застосовується в журнально-ордерній формі, дає можливість отримувати з комп'ютерів не тільки підсумкову інформацію, а і її взаємозв'язок з джерелами формування, що значно підвищує її

цінність. Отже, при комп'ютерних формах обліку має широко використовуватися шаховий принцип записів, який застосовується у паперових формах.

Журнально-ордерна форма передбачає реєстрацію первинних документів у взаємопов'язаних регістрах синтетичного і аналітичного обліку, її принципи можуть ефективно застосовуватись на підприємствах в умовах автоматизації бухгалтерського обліку.

2.2. Специфіка форм бухгалтерського обліку для малого бізнесу

У даному випадку суть полягає у застосуванні спрощеної форми бухгалтерського обліку та звітності суб'єктами малого підприємництва, оскільки в Україні розвиток малого підприємництва визнано одним із пріоритетних напрямків державної політики. Серед заходів, що передбачені з цією метою, до сфери бухгалтерського обліку відноситься запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності [51].

Дослідження проблем, пов'язаних із застосуванням цієї системи, дозволяє зробити припущення, що її елементи не утворюють єдиної дієвої системи, з одного боку, а з іншого – спрощене оподаткування та спрощені підходи до ведення обліку та, відповідно, складання фінансової звітності є окремими частинами спрощеної системи, що не пов'язані між собою і можуть розглядатись та застосовуватись окремо.

Суб'єкти малого підприємництва, самостійно обирають форму обліку на основі статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 року [16].

Однак, в межах застосування спрощеної системи бухгалтерського обліку передбачено застосування спрощеної форми бухгалтерського обліку. З цією метою розроблені Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [30].

Ці рекомендації призначені для ведення регістрів бухгалтерського обліку юридичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності будь-якої органі-

заційно-правової форми та форми власності (крім банків) з ознаками малих підприємств, а також юридичними особами (крім бюджетних установ), що не займаються підприємницькою (комерційною) діяльністю. Вони спрямовані на систематизацію в регістрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань і факти фінансово-господарської діяльності малих підприємств для накопичення даних і складання фінансової звітності.

Узагальнення інформації про господарські операції малі підприємства можуть здійснюватися за простою і спрощеною формою бухгалтерського обліку, регістри яких побудовані на застосуванні Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 186 від 19 квітня 2001 року [39].

Проста форма бухгалтерського обліку застосовується малими підприємствами з незначним документооборотом (кількістю господарських операцій), що здійснюють діяльність з виконання нематеріаломістких робіт і послуг, тобто такі, предметом діяльності яких не є виробництво готової продукції. Незначний документооборот на таких підприємствах є наслідком обмеженої кількості господарських операцій, невеликої чисельності працюючих.

Порядок використання простої форми обліку представлено на рис. 2.2.

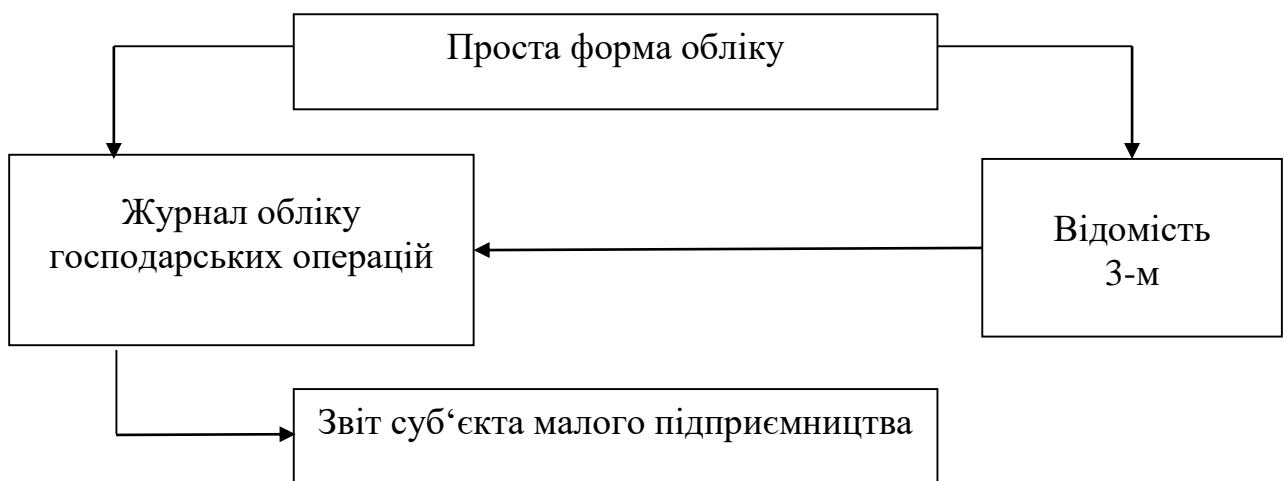


Рис. 2.2. Схема простої форми бухгалтерського обліку

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.

Спрощена форма бухгалтерського обліку рекомендована для малих підприємств з більшим обсягом документообороту, чисельністю працюючих, обсягом реалізації, що займаються виробництвом готової продукції, виконанням матеріаломістких робіт і послуг.

Порядок використання спрощеної форми бухгалтерського обліку представлено на рис. 2.3.

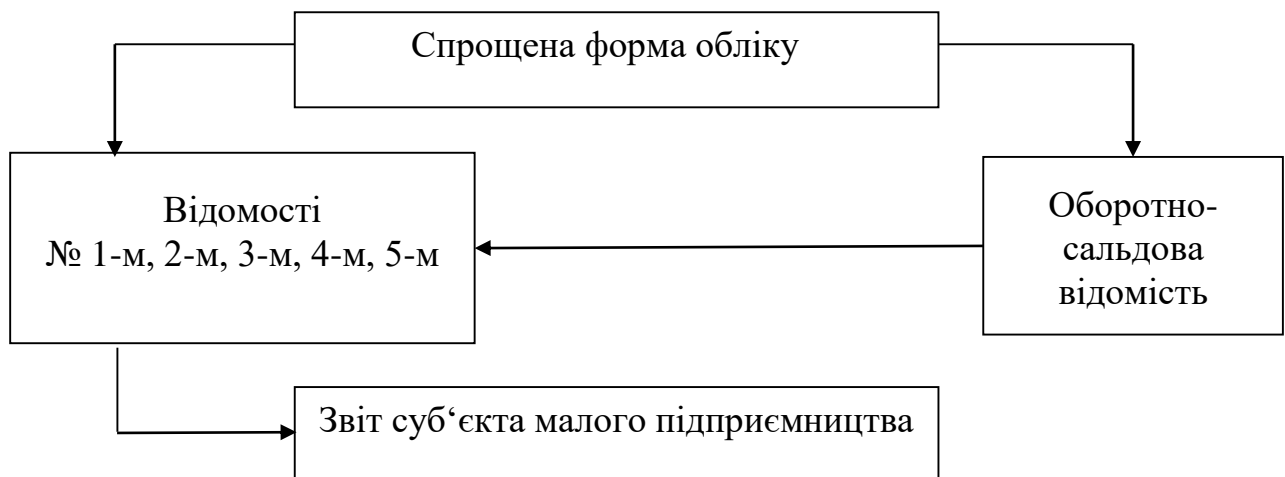


Рис. 2.3. Схема спрощеної форми бухгалтерського обліку

Спрощену форму обліку переважно застосовують малі підприємства. Основним регістром для обліку за цією формою є «Журнал реєстрації господарських операцій», в якому застосовується принцип подвійного запису. Для ведення аналітичного обліку окремих господарських об'єктів (витрат,

розрахунків, продукції тощо), крім Журналу, використовують спеціальні відомості. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів спрощеної форми бухгалтерського обліку і спрощений план рахунків для підприємств малого бізнесу затверджені Міністерством фінансів України.

Використання спрощеної форми бухгалтерського обліку в Україні реалізовано лише формально, тому на практиці суб'єкти малого підприємництва або застосовують журнально-ордерну чи комп'ютерну форми обліку у скороченому варіанті, або розробляють власні форми реєстрів та обробки інформації.

Грамотно побудована система облікових реєстрів дозволяє акумулювати всю необхідну інформацію, групувати інформацію в необхідних синтетичних і аналітичних розрізах, забезпечувати зручність користування обліковим реєстром, забезпечувати раціональне відбиття операцій в облікових реєстрах (простота заповнення, відсутність зайвого дублювання інформації і т. д.).

Оскільки підприємства малого бізнесу характеризуються незначною чисельністю працівників (середньооблікова чисельність за рік до 50 осіб) та невеликими обсягами діяльності (до сімдесяти млн грн за рік), це певним чином зумовлює формування робочого плану рахунків бухгалтерського обліку для відображення активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій малого підприємництва. Підприємства малого бізнесу можуть застосовувати варіанти Плану рахунків бухгалтерського обліку:

- 1) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 [40];
- 2) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. за № 186 [39].

Спрощений План рахунків носить рекомендаційний характер, тобто суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи – можуть застосовувати загальний План рахунків. Таке рішення приймається власником малого підприємства або уповноваженою ним особою самостійно. На відміну від загального

Плану рахунків, у спрощеному Плані рахунків передбачено тільки синтетичні рахунки першого порядку.

Незважаючи на це, виникає потреба у відкритті ряду субрахунків за окремими синтетичними рахунками. Це зумовлено необхідністю деталізації інформації про доходи та витрати для подальшого складання фінансової звітності суб'єкта малого підприємництва.

При цьому облік і узагальнення інформації про позабалансові активи і зобов'язання ведеться підприємствами з використанням позабалансових рахунків класу 0 «Позабалансові рахунки», передбачених загальним Планом рахунків [40].

Таким чином, успішне функціонування будь-якого малого підприємства не можливе без відповідним чином організованої системи обліку. На малому підприємстві до певної межі можливе скорочення і спрощення обліку. У зв'язку з цим, поряд із прагненням найменших витрат часу на його ведення, необхідно пам'ятати про діючі вимоги щодо організації обліку, визначені нормативними актами. Для належної організації обліку на малих підприємствах доцільним є розробка робочого плану рахунків на основі затвердженого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для кожного суб'єкта малого підприємництва окремо з урахуванням особливостей його діяльності. У подальшому необхідно обирати облікові реєстри, які найбільш повно будуть відображати рух активів, капіталу, зобов'язань малого підприємства, однією з переваг яких повинна бути простота їх складання та зрозумілість наведеної інформації. Дана умова особливо важлива в умовах ручної обробки інформації, що характерно для організацій малого бізнесу. Правильний вибір форми бухгалтерського обліку є однією з необхідних умов ефективної організації бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта.

2.3. Особливості автоматизованої (комп'ютерної) форми бухгалтерського обліку

Паперові форми облікових реєстрів є досить громіздкими та незручними. Для спрощення ведення бухгалтерського обліку необхідно автоматизувати та комп'ютеризувати ведення облікової реєстрації господарських операцій.

Комп'ютеризована форма 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.

Схему автоматизованої (комп'ютерної) форми обліку наведено на рис. 2.4.

Якщо при паперовому (безкомп'ютерному) способі опрацювання 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, не пов'язаним із стадіями накопичення, узагальнення і систематизації.

Основні принципи комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку:

- 1) одному журналу хронологічного запису відповідає багато регістрів систематичного запису;
- 2) накопичення і багаторазове використання облікових даних;
- 3) один синтетичний рахунок – багато аналітичних рахунків;
- 4) автоматичне отримання інформації про відхилення від встановлених норм, нормативів, завдань тощо;
- 5) отримання звітних показників в інтерактивному режимі;
- 6) автоматичне формування всіх облікових регістрів і форм звітності на основі даних, відображених у системі рахунків [22, с. 86].

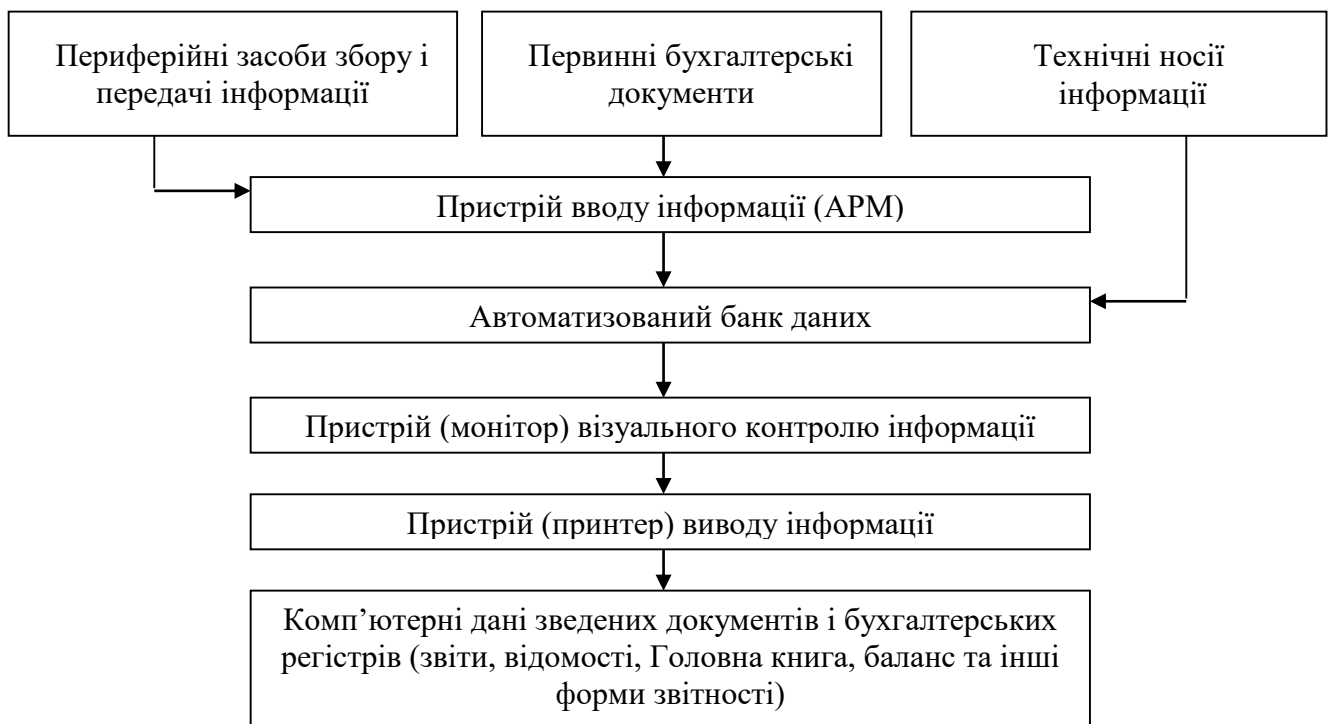


Рис. 2.4. Схема автоматизованої (комп'ютерної) форми обліку

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

При комп'ютерних технологіях обліковий реєстр 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 залишків 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.

Автоматизація бухгалтерського обліку – важлива складова ведення бухгалтерського обліку для будь-якого підприємства, особливо це стосується великих. Завдяки автоматизації не тільки підвищується ефективність управління, а й зростає якість ведення бухгалтерського обліку. Використання програм для розрахунків гарантує скорочення кількості помилок.

Впровадивши систему автоматизації обліку, кожне підприємство може розраховувати на індивідуальний підхід, професійне і уважне ставлення. За її допомогою можна отримати ефективний інструмент для простого та прозорого бухгалтерського обліку, завдяки якому вітчизняна специфіка ведення бізнесу, що відрізняється непередбачуваністю і часто – різкими змінами напрямків, не доводитиме бухгалтера до нервового виснаження. Керівникам підприємств досить часто необхідно приймати серйозні рішення в умовах недостатньої інформації та ризику. Це вимагає ведення суворого контролю основних показників фінансово-господарської діяльності, що відбиваються у величезній кількості облікових документів. Часом, щоб у всьому цьому розібратися необхідно багато часу, тому і використовується інформаційна система бухгалтерського обліку, яка дозволяє швидко систематизувати та обробляти інформацію. Далекоглядний керівник повинен розуміти, що правильно оброблені і систематизовані дані – певна гарантія ефективного управління підприємством. А ось відсутність в потрібних момент достовірних даних може привести до того, що управлінські рішення виявляться або малоефективними, або навіть катастрофічними для підприємства. В результаті підприємство може навіть виявитися на межі фінансової кризи, так як невірні рішення можуть стати причиною серйозних фінансових втрат. Будь-яка програма для ведення бухгалтерського обліку буде зручною, так як забезпечує одночасну обробку даних, що відображають факт здійснення найрізноманітніших господарських операцій як за рахунками бухгалтерського обліку, так і в розрізі аналітичного, податкового, валютного та кількісного обліку. Користувач при цьому самостійно може регулювати процес обліку на основі методики, затвердженої облікової політики підприємства [10, с. 198-199].

Автоматизація бухгалтерського обліку з використанням будь-якої програми дозволяє бухгалтерії вирішувати повний спектр завдань, що стоять перед нею. Для великих підприємств зручно те, що інформацію про здійснення деяких господарських операціях можуть вносити в базу даних програми суміжні підрозділи, співробітники яких ніякого відношення до бухгалтерії не мають. В

цьому випадку на бухгалтерів покладається обов'язок з контролю правильності введення даних та регулювання налаштувань інформаційної бази програмного комплексу, що забезпечують точне відображення проведених господарських операцій на основі даних, що вводяться первинною документацією.

Переваги автоматизації обліку:

- 1) вплине на прийняття економічно обґрунтованих рішень на основі фактичних даних про діяльність підприємства, його плани, прогнози та показники;
- 2) дасть відповідь на запитання про вид і обсяг ресурсів для досягнення цілей;
- 3) дасть можливість прозорого управління підприємством в цілому та його конкретними підрозділами;
- 4) зможе контролювати процес досягнення поставлених цілей та їх закріплення за відповідальними співробітниками;
- 5) підвищить продуктивність та оборотність активів, а також зменшить дебіторську заборгованість.

Однак, окремі науковці вважають, що не існує такого поняття, як «автоматизована форма обліку», оскільки будь-яка система автоматизації облікових процесів забезпечує наявність реєстрів, які притаманні журнально-ордерній, меморіально-ордерній та іншим формам обліку. Що в свою чергу, є просто дубляжем класичних систем бухгалтерського обліку. Великий плюс автоматизованої системи можна зрозуміти вже з назви – «автоматизована». Суть в тому, що бухгалтерські реєстри вручну тут не ведуться. У програмі формуються первинні документи, встановлюються параметри обліку, налаштування, задається облікова політика. У будь-який момент, звернувшись до програми, ми можемо отримати передбачений програмою реєстр – журнал-ордер, картку рахунку, оборотну відомість за рахунком і в цілому за рахунками, провести аналіз рахунку й багато іншого [10, с. 199].

При автоматизації бухгалтерської роботи, підприємство отримує ефективний інструмент, що дозволяє керівництву швидко отримувати всю необхідну інформацію та спрогнозувати його подальший розвиток, а також автоматизує

процеси пов'язані з обігом капіталу та допоможе повністю виключити можливість фінансових втрат і податкових ризиків.

2.4. Тенденції та перспективи розвитку форм бухгалтерського обліку

Тенденції та перспективи розвитку форм бухгалтерського обліку можна обґрунтувати, зважаючи на послідовність виникнення таких форм:

- 1) уявна форма обліку;
- 2) книжкова форма обліку;
- 3) комп'ютерна форма обліку.

Таблиця 2.3

Співвідношення етапів еволюції форм бухгалтерського обліку
та винаходів фіксації інформації

| Уявна форма обліку | Книжкова форма обліку | Комп'ютерна форма обліку |
|-------------------------|--------------------------|---------------------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | | 2 |
| Винахід письменності | | Винахід комп'ютерної техніки |

Аналізуючи ці стадії можна зазначити, що зміни форм бухгалтерського обліку були зумовлені розвитком нових технологій, які безпосередньо з обліком не пов'язані: у першому періоді зміна форми бухгалтерського обліку була обумовлена виникненням письменності, у другому – обчислювальної техніки.

На сучасному етапі відбувається повернення до уявної форми обліку, тому що комп'ютерна форма за способом обробки інформації ближче до уявної ніж до книжкової. Так, комп'ютерний облік, як і уявна форма бухгалтерського обліку потребує введення (або отримання) інформації в систему та ведеться автоматично. Отже, комп'ютерний облік, за цими ознаками не віддаляється від уявної

його форми, а навпаки наближується. Аналіз традиційних періодизацій розвитку форм бухгалтерського обліку дозволяє зробити висновок, що виокремлюються дві основні класифікаційні ознаки поділу форм обліку: за видом засобів для ведення бухгалтерського обліку; за порядком оформлення.

Упровадження комп'ютерної форми ведення обліку призвело до відсутності єдиного підходу до обробки інформації, адже кожен розробник програмного забезпечення у сфері бухгалтерського обліку намагається внести свої особливості, які, на його думку, полегшать процес обробки облікової інформації.

Як справедливо зазначають П. М. Гарасим та М. П. Гарасим, облікові реєстри різних програм є схожими, але не однаковими [9, с. 27].

Саме тому регламентувати назви та кількість облікових реєстрів (журналів, відомостей тощо), а також порядок формування звітності для комп'ютерної форми ведення обліку не є можливим.

Стрімкий розвиток інформаційних технологій і, як наслідок, поява різноманітних мобільних пристроїв, призводять до того, що хмарні технології набувають усе більшої популярності та широкого впровадження, зокрема й у сферу бухгалтерського обліку. Така тенденція обумовлена недоліками, притаманними локальним програмним продуктам, призначеним для ведення бухгалтерського обліку. Це насамперед високі вимоги до апаратного забезпечення персональних комп'ютерів та до самих облікових працівників, які за ними працюють. Окрім того, виникає об'єктивна потреба у постійному підвищенні навиків працівників щодо роботи з програмними продуктами за умови появи їх нових версій [26].

Використання хмарних технологій у сфері бухгалтерського обліку дозволяє зменшити витрати на придбання вартісного серверного обладнання, апаратних і програмних рішень; забезпечує оперативну зміну конфігурації корпоративної ІТ-інфраструктури залежно від поточних потреб; створює умови щодо доступу до системи з будь-якого місця за наявності мережі Інтернет; скорочення витрат на технічну підтримку та можливість отримання високого рівня обслуговування програмного забезпечення. Основними моделями обслу-

говування користувачів у хмарних технологіях є: робочий стіл як послуга (англ. DaaS – Desktops-as-a-Service), інфраструктура як послуга (англ. IaaS – Infrastructure-as-a-Service), програмне забезпечення як послуга (англ. SaaS – Software-as-a-Service) та ряд інших технологічних тенденції. Саме у сфері бухгалтерського обліку найбільш поширеною є остання модель – SaaS [24, с. 35].

Упровадження хмарних технологій, на думку М.П. Павлюковця, призводить до появи нової форми ведення (автор не зазначає, що це саме форма ведення, проте це зрозуміло з контексту статті) обліку – клауд-комп'ютерної. Її основними відмінностями є:

- 1) повністю бездокументарна форма обліку та оцінки активів. Упровадження таксономій XBRL в обліково-оціночний процес;
- 2) збереження облікової інформації поза підприємством з використанням бізнес-моделей Saas, Daas;
- 3) одночасне використання інформації обліку багатьма користувачами з будь-якої точки планети з допомогою клауд-комп'ютерних технологій [38, с. 68].

Найбільш поширені програмні продукти, які працюють на основі хмарних технологій та використовуються бухгалтерами при виконанні своїх прямих обов'язків, наведені в табл. 2.4.

Розкриваючи необхідність спрощення бухгалтерського обліку шляхом комп'ютеризації ведення облікової реєстрації господарських операцій, С.М. Лайчук наводить визначення прогресивною форми 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 [22, с. 85].

На сьогодні традиційно найбільш поширеним для України є бухгалтерський інсорсинг, тобто ведення обліку на підприємстві бухгалтерською службою чи керівником (за умови дотримання вимог чинного законодавства). На думку Г.С. Кесарчук, тільки фірми, де недоцільно мати свою бухгалтерську службу у зв'язку з незначним обсягом доходу, доручають облік вести спеціалізованим компаніям [20, с. 203].

Таблиця 2.4

Програмні продукти для ведення бухгалтерського обліку, які працюють на основі «хмарних технологій»

| Назва | Характеристика |
|-------------------|--|
| iFin | <p>Хмарний сервіс, який працює в двох напрямках:</p> <p>1) це формування і подача в державні органи замість користувача різних форм звітності (підсистема «Звітність»);</p> <p>2) це підсистема «Бухгалтерія», яка дозволяє, крім підготовки і подачі звітності, додатково вести складський облік (з автоматичним розрахунком амортизації основних засобів), автоматизований облік у картках співробітників (роз-рахунок заробітної плати, відпускних, лікарняних і податків через персональний календар), а також пакетне створення різного роду бухгалтерських документів з автоматичним заповненням постійними реквізитами підприємства.</p> |
| jПарус | <p>Хмарна платформа корпорації «Парус». Сьогодні корпорація «Парус» пропонує до використання у різних модифікаціях прикладні рішення CRM системи jПарус «Менеджмент та Маркетинг» і системи управління автотранспортом. Суто бухгалтерських конфігурацій (таких як «Бухгалтерія», «Зарплата») на основі хмарних обчислень корпорація не пропонує. Разом з тим у запропонованих прикладних рішеннях присутні певні облікові задачі. Так, у системі управління автотранспортом можна вести оформлення, облік і обробку дорожніх листів, облік витрат пального, облік технічного обслуговування і ремонтів, облік наданих послуг і виконаних робіт у розрізі замовників тощо.</p> |
| 1С | <p>Деякі функції систем побудовані на використанні саме хмарних технологій. Мова йде про «1С: Бухгалтерія 8.3», а також віддалене підключення через веб-інтерфейс територіально розподілених підрозділів до системи «1С:Консолидація 8», а також функції колективної роботи над документами та віддаленого доступу через Інтернет до них за допомогою спеціалізованої системи «1С:Документообіг8»</p> |
| Смарт Бухгалтерія | <p>Сервіс із ведення бухгалтерського обліку та подання електронної звітності для підприємців на спрощеній системі оподаткування. Даний програмний продукт допомагає підприємцям самостійно, без допомоги бухгалтера вести облік, створювати документи, здавати звітність у податкові органи через Інтернет. У сервісу є своя довідкова система, додатковий сервіс, через який можна безкоштовно подавати будь-яку звітність у контролюючі органи</p> |

Проте практика останніх років свідчить про поширення передачі підприємствами на аутсорсинг частини бухгалтерських операцій. Використання ж хмарних технологій на підприємстві може змінити позицію керівництва щодо доцільності отримання послуг аутсорсингової фірми. Адже, як правило, вдаються до бухгалтерського аутсорсингу представники малого та середнього бізнесу, які мають незначний обсяг операцій та намагаються зменшити свої витрати шляхом виключення зі штатного розпису посади бухгалтера та уникнення витрат на придбання технічного та програмного забезпечення. Якщо ж буде обрано варіант ведення обліку штатним бухгалтером (на неповний робочий день, із можливістю віддаленого робочого місця тощо) на основі використання хмарного сервісу, то можна уникнути не тільки зайвих витрат, але й забезпечити оперативність обробки даних, яка втрачається при аутсорсингу [24, с. 36].

Розуміючи це, аутсорсингові фірми також усе частіше вдаються до використання хмарних технологій. Адже з моделлю SaaS аутсорсери зможуть надавати своє бухгалтерське обслуговування більш інноваційним способом. Так, обробляючи відскановані працівником підприємства-замовника первинні документи, бухгалтер аутсорсингової фірми отримує актуальну інформацію про стан справ підприємства-замовника, яка може бути використана для забезпечення додаткових послуг з додатковою оплатою.

Таким чином, застосування хмарних технологій впливає як на форму ведення обліку, так і на форму організації обліку, розширюючи можливі варіанти вибору комбінації для керівників підприємств.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. 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.

2. Облік за простою формою передбачає накопичення даних відповідно до потреби управління господарством без використання системи бухгалтерських рахунків. Основним регістром 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.

3. Спрощену форму обліку переважно застосовують малі підприємства. Основним регістром для обліку за цією формою є «Журнал реєстрації господарських операцій», в якому застосовується принцип подвійного 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.

4. Комп'ютеризована форма 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.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. 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, оскільки 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, зауважив, що ніхто не в змозі вести свої справи, якщо не забажає підтримувати належний порядок у записах. За умов незалежності України значна диференціація галузей, в яких здійснюють діяльність 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.

2. 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 не автоматизований 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.

3. Згідно статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 року підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку

і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних.

4. Під формою бухгалтерського обліку розуміють 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.

5. Будь-яка форма бухгалтерського обліку повинна відповідати наступним вимогам: 1) забезпечувати повноту і своєчасність відображення у реєстрах фінансово-господарських операцій, фіксувати контроль наявності та руху активів і пасивів підприємства; 2) надавати можливість раціонально розподілити облікові роботи між працівниками бухгалтерії; 3) містити інформацію необхідну для прийняття ефективних рішень; 4) забезпечувати складання фінансової і податкової звітності відповідно чинних нормативних документів; 5) бути економічною, тобто обмежуватися оптимальним розміром витрат на ведення бухгалтерського обліку.

6. На жаль, у науковій літературі відсутня єдність серед вчених щодо визначення змісту поняття «форма бухгалтерського обліку». Наприклад, у західних фахових виданнях з бухгалтерського обліку, як правило, мова йде про італійську, англійську, німецьку, французьку, американську і комбіновану форми. При цьому зазначається, що поняття «форма бухгалтерського обліку» мало сенс в основному при ручній (паперовій) техніці його ведення. Більшість вітчизняних науковців вважають, що в сучасних умовах господарювання застосовуються наступні форми обліку: журнально-ордерна; меморіально-ордерна; спрощена; проста; автоматизована або комп'ютерна.

7. Аналіз цих підходів дозволяє припустити, що при визначенні сутності форми бухгалтерського обліку використовують різні терміни: «форма обліку», «форма бухгалтерського обліку», «форма ведення бухгалтерського обліку» і

«форма організації бухгалтерського обліку». Перші три терміни використовують переважно як синоніми.

8. Вимоги до форми бухгалтерського обліку визначаються особливостями організації облікової системи підприємства, вибір форми та застосування її елементів залежать від типу підприємства, організації бухгалтерського обліку, обсягу документації, наявної комп'ютерної техніки і кваліфікації обліковців.

9. Ознаками форм бухгалтерського обліку є: наявність певної системи реєстрів хронологічного та аналітичного і синтетичного обліку; форма і зміст облікових реєстрів (окремі листки, книги, машинограми) з відповідними реквізитами, їх розміщення; взаємозв'язок окремих реєстрів; способи та технічні засоби запису господарських операцій у відповідні реєстри (ручним, за допомогою технічних засобів тощо).

10. Форма бухгалтерського обліку має забезпечити: облік у хронологічному та системному порядку всіх здійснюваних господарських операцій; найбільш раціональний розподіл між обліковими працівниками спектру облікових робіт; максимальну економність витрат на ведення обліку; контроль за рухом та наявністю майна, розрахунків, затрат, фінансових результатів; оперативне одержання відомостей про діяльність підприємства, його підрозділів та їх результативність; широке використання технічних засобів; забезпечення інформаційних функцій.

11. Журнально-ордерна форма обліку, як одна із найбільш поширених в Україні, передбачає використання принципів: запис операцій в журналах-ордерах здійснюється по кредиту рахунку в кореспонденції з дебетом інших рахунків; об'єднання, як правило, в єдиній системі записів синтетичного і аналітичного обліку; відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій в розрізі показників, необхідних для здійснення управління, контролю, аналізу і складання звітності; застосування журналів-ордерів із декількома рахунками, які мають між собою економічний зв'язок; побудова облікових реєстрів із попередньо вказаною кореспонденцією рахунків і показниками, які необхідні для складання звітності; застосування місячних, а в деяких випадках кварталних і річних журналів-ордерів з використанням необхідної кількості вкладних листків.

12. Основні принципи комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку: одному журналу хронологічного запису відповідає багато реєстрів систематичного запису; накопичення і багаторазове використання облікових даних; один синтетичний рахунок – багато аналітичних рахунків; автоматичне отримання інформації про відхилення від встановлених норм, нормативів, завдань тощо; отримання звітних показників в інтерактивному режимі; автоматичне формування всіх облікових реєстрів і форм звітності на основі даних, відображених у системі рахунків.

13. Переваги автоматизації обліку: 1) вплине на прийняття економічно обґрунтованих рішень на основі фактичних даних про діяльність підприємства, його плани, прогнози та показники; 2) дасть відповідь на запитання про вид і обсяг ресурсів для досягнення цілей; 3) дасть можливість прозорого управління підприємством в цілому та його конкретними підрозділами; 4) зможе контролювати процес досягнення поставлених цілей та їх закріплення за відповідальними співробітниками; 5) підвищить продуктивність та оборотність активів, а також зменшить дебіторську заборгованість.

14. Стрімкий розвиток інформаційних технологій призводить до того, що усе більшої популярності та широкого впровадження набувають хмарні технології, зокрема й у сферу бухгалтерського обліку. Така тенденція обумовлена недоліками, притаманними локальним програмним продуктам, призначеним для ведення бухгалтерського обліку. Це насамперед високі вимоги до апаратного забезпечення персональних комп'ютерів та до самих облікових працівників, які за ними працюють. Окрім того, виникає об'єктивна потреба у постійному підвищенні навиків працівників щодо роботи з програмними продуктами за умови появи їх нових версій.

15. Використання хмарних технологій у бухгалтерському обліку дозволяє зменшити витрати на придбання вартісного серверного обладнання, апаратних і програмних рішень; забезпечує оперативну зміну конфігурації корпоративної ІТ-інфраструктури залежно від поточних потреб; створює умови для доступу до системи з будь-якого місця за наявності мережі Інтернет; скорочення витрат на

технічну підтримку та можливість отримання високого рівня обслуговування програмного забезпечення.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Белова І. М., Спільник І. В. Бухгалтерський облік в Україні у ХІХ-ХХ столітті. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Випуск 14, 2017. С. 22-27.
2. Белова І. М. Теоретичні основи облікової політики. Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. Хмельницький : ХНУ, 2015. № 2, Т. 1 (222). С. 84-90.
3. Бойчук А. А., Лисяк М. С. Сучасні форми бухгалтерського обліку та їх розвиток в Україні. Наука й економіка. 2011. № 1. С. 65-67.
4. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.
5. Бруханський Р. Ф. Управлінський облік. Навчальний посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2012. 223 с.
6. Бруханський Р. Ф., Палюх М. С. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 350 с.
7. Бруханський Р. Ф. Послідовність побудови стратегічного управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2014. Вип. 3. С. 16-19.
8. Габрук О. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: економічна мотивація її застосування на підприємстві. Бухгалтерський облік і аудит. Вип. 11. 2004. С. 50-54.
9. Гарасим П.М., Гарасим М. П. Особливості організації бухгалтерського обліку в умовах комп'ютеризації. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 2009. Вип. 6(1). С. 24–33.
10. Гаркуша С.А. Автоматизація обліку: форма чи система? Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2017. Випуск 5. С. 197-199.
11. Гуменюк О. О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової звітності. Інноваційна економіка. 2012. №5. С. 116-119.

12. Даньків Й.Я., Остап'юк М. Я. Історичний розвиток основних форм бухгалтерського обліку. *Ekonomiczne Relacje w Unii Europejskiej. Wybrane Zagadnienia. Zielona Gora*, 2009. P. 319-327.
13. Дідоренко Т. В. Вектор розвитку активно-адаптивної системи бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2015. Випуск 10, Частина 2. С. 174-177.
14. Дроб'язко С.І., Козир Т.М., Холод С.Б. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу: Навч. посіб. / За заг. ред. П.Й. Атамаса. К.: Центр учбової літератури, 2012. 416 с.
15. Забчук В.Д. Інформаційне забезпечення управління підприємством. Розвиток національної економіки: теорія і практика: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (3-4 квітня 2015 р., м. Івано-Франківськ). Тернопіль: Крок, 2015. С. 126-127
16. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 року.
17. Закон України «Про державну підтримку суб'єктів малого підприємництва» від № 2063 від 19.10.2000 року.
18. Ільченко Л. Б. Форми бухгалтерського обліку та їх застосування на підприємствах споживчої кооперації. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. – 2013. – № 1. – С. 110-113.
19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 року (із змінами і доповненнями)
20. Кесарчук Г.С. Бухгалтерський аутсорсинг: поняття, види, переваги та недоліки. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2014. Вип. 1(42). С. 201–204.
21. Кузнецова С. Форма бухгалтерського обліку та фінансовий менеджмент: трансформація інформаційних можливостей. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 6. С. 16-22.

22. Лайчук С.М. Прогресивна форма ведення бухгалтерського обліку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2014. Вип. 2 (29). С. 80-90.
23. Лень В. С. Щодо вибору форми бухгалтерського обліку в фермерських господарствах. Вісник ЧНТУ. Серія економічні науки. Чернігів: ЧНТУ, 2014. № 1.(72) С. 237-246.
24. Ляхович Г. І. Форми ведення та організації бухгалтерського обліку в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій: точки взаємодії. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2015. Випуск 4. С. 34-37.
25. Матвіїв М.Я., Хомин П.Я. Бухгалтерський облік на малих підприємствах за різними формами: Навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 352 с.
26. Мачуга Р.І. Віртуалізація і хмарні технології в обліку: далеке майбутнє чи реальне сьогодні? Ефективна економіка. 2013. № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2008>.
27. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 422 від 25.06.2003 року.
28. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України № 356 від 29 грудня 2000 р. [Електронний ресурс]. – Верховна рада України, 2000. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
29. Рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою, затверджено наказом Міністерства аграрної політики України № 49 від 7 березня 2001 р. [Електронний ресурс]. – Верховна рада України, 2001. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
30. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом Міністерства аграрної політики України № 390 від 4 червня 2009 року [Електронний ресурс]. – Верховна рада України, 2009. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. (із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів України № 627 від 27.06.2013 р., № 48 від 08.02.2014 р., № 241 від 17.02.2017 р., № 564 від 20.06.2018 р.).
32. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : колект. моногр. / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло, І. М. Белова та ін. Тернопіль : Осадца Ю. В., 2017. 388 с.
33. Палій В. Ф., Соколов Я. В. Теорія бухгалтерського обліку. М.: Фінанси і статистика, 1988. 280 с.
34. Палюх М. С. Недоліки інформаційного забезпечення менеджменту у світлі класичної теорії обліку. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету / За ред. М. Ф. Кропивка. Мелітополь: Люкс, 2012. № 2 (18), том 3. С. 246-255.
35. Палюх М. С. Пермутації й модифікації в теорії бухгалтерського обліку. Збірник наукових праць: випуск 22. Том 2. Економічні науки. Подільський державний аграрно-технічний університет; Кам'янець-Подільський: Подільський державний аграрно-технічний університет, 2014. С.262-269.
36. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. Тернопіль : Астон, 2005. 464 с.
37. Осмятченко В. О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: монографія. К.: КНЕУ, 2010. 263 с.
38. Павлюковець М. П. Концепція побудови сучасної системи обліку на сільськогосподарському підприємстві в умовах Інтернет-технологій. Облік і фінанси. – 2014. – № 2. – С. 66–70.
39. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 186 від 19 квітня 2001 року.

40. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування, затверджено наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 року за (з врахуванням змін і доповнень).
41. Пуцентейло П. Р. Аналітичне забезпечення діяльності підприємства. Сталий розвиток економіки. 2015. № 1 (26). С. 168-174.
42. Пушкар М. С. Теоретичні основи бухгалтерського обліку. Тернопіль: Карт-бланш, 2005. 167с.
43. Скирпан О. П., Палюх М. С. Фінансовий облік: Навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 407 с.
44. Смірнова І. В. Проблеми застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності СМП. Наукові праці КДТУ: Економічні науки. Вип. 6. Част II. 2004. 572 с.
45. Сопко В. В., Сопко О. В. Бухгалтерський облік: Основи теорії та концептуальні засади побудови: Навч.-метод. посібник. К.: Товариство «Знання» України, 2002. 231 с.
46. Спільник І. В. Сутність обліку та актуальність вивчення його історії. Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.). Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. С. 166-169.
47. Стеців Л. Форма бухгалтерського обліку: проблеми і рішення. Регіональні перспективи. 2001. №4 (17). С. 103-104.
48. Спільник І. В., Ярощук О. В. Принцип системності в аналітичних дослідженнях. Економічний аналіз: збірник наукових праць. 2018. Том 28. № 2. С. 182-190.
49. Сук П. Л., Ахмад Мохаммад Аль-Іббіні Омран. Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку. ScienceRise. 2015. Т. 9, № 1 (14). С. 47-50.
50. Терехова В. А. Формы бухгалтерского учета: краткий обзор и современное состояние. Международный бухгалтерский учет. 2003. №1(49). С. 3-8.

51. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» в редакції Указу від 28 червня 1999 р. № 746/99.
52. Указ Президента України «Про державну підтримку малого підприємництва» № 456/98 від 12.05.1998 року.
53. Шара Є. Ю. Фінансовий облік I : навч. посібник / Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська-Гонтаренко. К. : Центр учбової літератури, 2016. 336 с.
54. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. 4-те вид., переробл. і доповн. К. : Знання, 2015. 572 с.