

## **Тема 10**

# **Облікова реєстрація та узагальнення даних бухгалтерського обліку**

### **План**

**10.1. Поняття облікових реєстрів, їх роль і значення. Види і форми облікових реєстрів.**

**10.2. Техніка облікової реєстрації.**

**10.3. Помилки в бухгалтерських записах та способи їх виправлення.**

**10.4. Системи і форми бухгалтерського обліку, їх історичний розвиток і принципи будови.**

**10.5. Сучасні форми бухгалтерського обліку в Україні.**

## 10.1. Поняття облікових реєстрів, їх роль і значення. Види і форми облікових реєстрів

Усі господарські операції після їх оформлення первинними документами повинні бути зареєстровані на матеріальних носіях інформації з метою їх накопичення, узагальнення та наступного використання за призначенням. Така реєстрація здійснюється в облікових реєстрах.

*Облікові реєстри – це матеріальні носії інформації, пристосовані для реєстрації і групування в них даних про наявність засобів і операції з ними, зафіксовані первинними документами.*

Облікові реєстри забезпечують **контроль** за збереженням документів та зафіксованої в них інформації, за повнотою і наочністю відображення в них даних про факти господарського життя.

**Занесення даних про господарські операції в облікові реєстри називається обліковою реєстрацією.**

Інформація облікових реєстрів використовується для оперативного управління і контролю, економічного аналізу, складання звітності тощо.

Перенесення інформації в облікові реєстри має здійснюватися в порядку надходження первинних документів до бухгалтерії.

**Форми облікових реєстрів** рекомендуються МФУ або розробляються галузевими міністерствами з дотриманням загальних методологічних принципів, визначених ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 та рекомендаціями МФУ від 29.12.2000 р. № 356 щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку.

*Реєстри бухгалтерського обліку мають містити назву, період реєстрації господарських операцій, підписи та прізвища осіб, що брали участь у їх складанні.*

Облікові реєстри розрізняють за **зовнішнім виглядом** (книги, картки, окремі листки), **характером записів** (систематичні, хронологічні, комбіновані), **призначенням та обсягом інформації** (синтетичні, аналітичні, комбіновані), **формою та будовою** (односторонні, двосторонні, багатографні, комбіновані), **порядком використання** (для первинного, фінансового, податкового або управлінського обліку), **способами створення** (ручні, машинні) тощо.

# Форми облікових реєстрів



## Бухгалтерські книги -

це зброшуровані, пронумеровані, оформлені в палітурки листи паперу, призначені для запису господарських операцій. В них типографським способом друкуються реквізити, що формують необхідні дані про об'єкти бухгалтерського обліку. Всі сторінки в книгах нумеруються до початку записів господарських операцій, в кінці книги вказують кількість пронумерованих сторінок за підписом відповідальної особи, завіреним печаткою. У касовій книзі сторінки не нумерують, а прошнуровують і скріпляють печаткою. На першій сторінці наводять перелік відкритих у книзі рахунків («Зміст»). Відкривають книги, як правило, на рік. Якщо їх декілька (за одним рахунком), їх нумерують.

**Переваги книг:** забезпечують досить надійне зберігання інформації, компактні, наочні.

**Недоліки книг:**

- 1) відкриті в книгах рахунки неможливо згрупувати в іншій послідовності або за іншою ознакою (перегрупувати);
- 2) обмежуються можливості використання обчислювальної техніки;
- 3) зменшуються можливості раціонального розподілу праці облікових працівників;
- 4) допускаються значні перевитрати (втрати) паперу при закритті рахунків у кінці року та передачі в архів не повністю використаних книг.



## **Картки бухгалтерського обліку -**

це однакового формату, нічим не скріплені (розрізнені) бланки облікової реєстрації, надруковані на окремих листах щільного паперу. На них також типографським способом наносяться **назви всіх реквізитів**. Зберігають картки у спеціальних ящиках – картотеках у порядку, що забезпечує зручності в роботі.

**Картотеки мають ряд пристосувань: опорні пластини, розподілювачі, індикатори. Для контролю за збереженням карток їх нумерують і реєструють у спеціальному журналі.**

ТОВ "Пиши-читай"

(Підприємство, організація)

Типова форма № М-12

Затверджена наказом Мінстату України

від 21 червня 1996 р. № 193

Код за УКУД

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

20120121

0307005

КАРТКА № 15 СКЛАДСЬКОГО ОБЛІКУ МАТЕРІАЛІВ

Склад	Місце зберігання		Марка	Сорт	Про- філь	Розмір	Номенк латур- ний номер	Одиниця виміру		Ціна	Норма запасу
	стелаж	комірка						код	найме- нування		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	1	1	Паркар (80 г/м <sup>2</sup> )	-	-	A4	28	5	Пач.	35,00	20

Найменування матеріалу	Дорогоцінний метал				Номер рядка у ф. № 2-ДМ, дод. до ф. № 2-ДМ і № 4-ДМ
	найменування	вид	маса, г	номер паспорта	
13	14	15	16	17	18
Папір офісний	-	-	-	-	-

Дата запису	Номер документа	Номер за порядком	Від кого одержано чи кому відпушено	Прибуток	Видаток	Залишок	Контроль (підпис, дата)
19	20	21	22	23	24	25	26
17.09.14 р	15	25	ТОВ "Блиск"	5	-	5	Перервана 17.09.14 р.



# Форми карток в бухгалтерському обліку



## **Переваги карток:**

- 1) записи операцій в картках, підрахунки підсумків, систематизація облікових даних можуть виконуватися на обчислювальних машинах;
- 2) значно полегшується групування та перегрупування даних і їх використання;
- 3) економиться папір на друкування карток.

**На картках, як правило, ведуть аналітичний облік (основних засобів, матеріальних цінностей, розрахунків тощо).**

## Окремі листи (відомості)

схожі з картками - вони не зброшуровані і не скріплені палітурками, але друкуються на менш щільному папері, вміщують значно більше реквізитів і, відповідно, мають більший формат (А4 або А3). Зберігають відомості у спеціальних папках-реєстраторах із закріплюючим пристроєм, що дозволяє вільно виймати та вставляти окремі листи.

На окремих листах друкують журнали-ордери, відомості аналітичного обліку, оборотні відомості та інші облікові реєстри.

**ВІДОМІСТЬ з.3 АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ (ДО СУБРАХУНКУ 631) за жовтень 2014 р. (фрагмент)**

№ з/п	Номер документа, дата	Постачальник	Номер прибуткового документу (акту) дата	Сальдо на початок місяця		В дебет рахунку 63 з кредиту рахунків 24, 30, 31, 34, 36, 37, 41, 46, 48, 50, 51, 52, 55, 60, 62, 64, 68, 70, 71, 73, 74				З кредиту рахунку 63 в дебет рахунків 15, 20, 22, 23, 24, 28, 30, 39, 47, 64, 68, 80, 84, 85, 91, 92, 93, 94					Сальдо на кінець місяця (кредит)
				Дата виникнення зобов'язаності	сума (кредит)	дата	31		Усього за дебетом	15	92	64		усього за кредитом	
1	2	3	4	5	6	7	8	9 - 11	12	13	14	15	16-19	20	21
1	Договір № 47 від 11.09.14 р.	ПП "Місячна ніч"	Акт від 28.09.14 р.	28.09.14 р.	3744	05.10.14 р.	3744	-	3744	-	-	-	-	-	-
2	Договір б/н від 02.01.14 р.	Комунальне підприємство	Рахунок, акт, податкова	-	-	-	1350	-	1350	-	1125	225	-	1350	-
Разом за рахунком 63				-	3744	-	5094	-	5094	-	1125	225	-	1350	-
<u>31 жовтня 2014 р.</u>				Виконавець <u>Соловей</u> <u>Соловей Н. М.</u>											

**Хронологічними** називають реєстри, операції до яких заносять одна за одною в хронологічній послідовності їх здійснення або оформлення документами (надходження цих документів до бухгалтерії). Такі реєстри часто називають **журналами**. Їх застосовують для контролю за збереженням і повнотою використання бухгалтерських документів, за повнотою реєстрації господарських операцій тощо: Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів, Журнал реєстрації виданих довіреностей; Журнал реєстрації господарських операцій та ін.



ТОВ "Яблуневий цвіт"

(підприємство)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 63458157

Типова форма № М-3

Затверджене наказом Мінстату України

від 21.06.96р. 3 193

Код за УКУД 0307004

**ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ДОВІРНОСТЕЙ ЗА 2014 р.**

№ довіреності	Дата видачі	Строк дії довіреності	Посада і прізвище особи, якій видано довіреність	Найменування постачальника	№ і дата контракту, наряду, рахунка та іншого документа або повідомлення	Розписка особи, що одержала довіреність	Відмітка про використання довіреності (№ і дата документа)
КА 905251	26.08.14 р.	10 днів	Менеджер Котенко Р. С.	ПП "Горб"	Накладна № 15 від 20.08.14 р.	Котенко	Прибуткова накладна № 30 від 27.08.14 р.
КА 905252	26.08.14 р.	10 днів	Менеджер Шеленко А. А.	ТОВ "Меблі +"	Договір № 5 від 17.08.14 р.	Шепенко	Прибуткова накладна № 31 від 27.08.14 р.
КА 905253	26.08.14 р.	10 днів	Бухгалтер Серчук П. П.	ПрАТ "Друкарня .№ 1"	Рахунок № 4526 від 19.08.14 р.	Серчук	Прибуткова накладна № 32 від 27.08.14 р.

**Систематичними** називають реєстри, що призначені для реєстрації господарських операцій відповідно до визначеної системи їх групування за економічним змістом, тобто у відповідності з рахунками бухгалтерського обліку.

**Комбінованими** називають реєстри, в яких поєднується одночасно і хронологічна, і систематична реєстрація господарських операцій. До них відносять більшість журналів-ордерів та реєстрів аналітичного обліку, багато машинограм, Журнал-Головна книга тощо.

# Регістри синтетичного обліку

призначені для відображення господарських операцій на синтетичних рахунках тільки у грошовому вимірнику. Записи до них здійснюють, як правило, не з первинних документів, а з меморіальних ордерів, групувальних (накопичувальних) відомостей, реєстрів аналітичних рахунків тощо. До таких реєстрів відносяться: Головна книга, Журнал-Головна книга, окремі журнали-ордери, роздруківки комп'ютерних рахунків тощо.

## Регістри аналітичного обліку

призначені для більш детальної реєстрації господарських операцій у розрізі аналітичних рахунків. Інформація в них наводиться більш конкретно: часто з характеристикою змісту господарської операції, застосуванням натуральних, трудових та грошових вимірників, посиленням на нормативні акти, дозвільні та виправдні документи тощо.

**Комбінованими** називають реєстри, в яких поєднується як синтетичний, так і аналітичний облік (більшість журналів-ордерів).

**Односторонніми** називають реєстри, у яких дані про прибуткові і видаткові господарські операції записують на одній сторінці в різних колонках (як правило, на правій стороні листа): дебет - кредит, надходження – видаток тощо.

Зліва листа записують інформацію про дату операції, номер документа або запису, зміст операції та інші дані. Односторонні реєстри поділяють на контокорентні (сумового обліку), реєстри кількісного та кількісно-сумового обліку.

До таких реєстрів відносяться: Касова книга, Картки складського обліку матеріалів, Картки аналітичного обліку розрахунків тощо.

**Двохсторонні** регістри складаються з двох частин: ліва призначена для відображення прибуткових операцій (дебетових оборотів), а права – для видаткових операцій (кредитових оборотів). Записи на цих двох частинах регістра не синхронізовані, ведуться відособлено.

**Багатографні** регістри використовують для обліку господарських операцій, кількісні і вартісні показники яких треба обліковувати з відповідною деталізацією: за видами продукції, статтями витрат, місцями зберігання тощо. Така деталізація наводиться в окремих колонках (графах) часто як «у тому числі...».

**Шахові** облікові реєстри побудовані за принципом шахівниці: записи роблять у клітині на перетині стовпчика і рядка, які характеризують одночасно і підмет і присудок таблиці (або дебетовий і кредитовий обороти на відповідних рахунках). Подвійний запис у таких реєстрах здійснюють за один робочий прийом, що посилює контроль правильності відображення операцій, підвищує наочність та аналітичні можливості бухгалтерського обліку. За шаховим принципом будуються журнали-ордери, шаховий баланс тощо.





## 10.2. Техніка облікової реєстрації

Записи господарських операцій в облікових реєстрах повинно здійснюватися в суворо визначеному порядку і лише на підставі відповідним чином оформлених і опрацьованих первинних документів чорнилом темного кольору або машинними засобами, які б забезпечували збереження цих записів протягом тривалого часу і запобігали внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень.

**Занесення господарських операцій до облікових реєстрів називають обліковою реєстрацією, або розноскою.**

**Розноску** здійснюють на підставі попередньої розмітки (контрування) документів, тобто після визначення кореспонденції рахунків (складання бухгалтерських проводок).

Контрування і розноску часто здійснюють не за кожним документом зокрема, а за певним масивом однорідних документів, попередньо згрупованих у накопичувальних (групувальних) відомостях за їх економічним змістом. Цим самим скорочуються витрати часу на обробку документів та їх облікову реєстрацію, зменшується кількість записів у облікові реєстри.

Кожен записаний в обліковій реєстрі документ повинен бути помічений для попередження можливості повторних записів. З цією метою на документі робиться помітка у вигляді «кавічки» (знак V чи W) або ж указується сторінка реєстра, на якій записана дана операція. В окремих документах типових форм передбачені місця для відповідних поміток або навіть виділені спеціальні реквізити.

Техніка реєстрації господарських операцій в процесі розвитку обліку постійно удосконалюється в напрямку скорочення кількості ручних записів та зменшення затрат праці на їх здійснення.

Порядок записів у облікові реєстри залежить від застосованої форми обліку.

**При меморіально-ордерній формі** записи виконують спочатку в реєстрах хронологічного призначення, потім – в синтетичних реєстрах систематичного обліку (в грошовому вимірнику), а вже затим – у реєстрах аналітичного обліку (у різних вимірниках).

**При журнально-ордерній формі** записи виконують в комбіновані реєстри синтетичного й аналітичного обліку одночасно, поєднуючи в одному процесі хронологічну і систематичну реєстрацію. При закінченні облікового періоду підсумки з таких реєстрів переносять до систематичного реєстру синтетичного обліку

**При автоматизованих формах обліку інформація з первинних документів накопичується безпосередньо на машинних носіях. При цьому одночасно може здійснюватися автоматичне групування інформації за її економічним змістом. Обробка комп'ютерних масивів інформації здійснюється автоматично за попередньо складеною програмою.**

*Записи господарських операцій в обліковій реєстрі мають виконуватися у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.*

**При відкритті рахунків** в облікових регістрах спочатку вказують їх назву, порядковий або номенклатурний номер, одиницю виміру, ціну (за потреби). Аналітичні рахунки розміщують у розрізі субрахунків (бажано за алфавітом або за порядковими номерами). У межах кожного субрахунку залишають запасні місця для можливого відкриття нових рахунків. Якщо на початок звітного періоду на рахунку були залишки, вони повинні бути записані першим рядком зразу ж при відкритті рахунка. Початкове сальдо акуратно підкреслюють.

**Запис операцій в облікові реєстри починають з вказівки дати її здійснення або номера за журналом реєстрації (номера і дати документа), потім наводиться короткий зміст операції, її вимірники та обсяги. При записах операцій в облікові реєстри не можна пропускати рядки або вписувати текст і числа між рядками, не можна робити сторонніх записів, які не відносяться до даної операції. У кінці кожної сторінки вказують, на якій сторінці шукати продовження записів. На новій сторінці вказують, з якої сторінки зроблено перенос записів.**

**Після закінчення облікового періоду** визначають підсумки оборотів по дебету і кредиту рахунка та записують їх одним рядком зразу ж після запису останньої операції. На наступному рядку вказують кінцеве сальдо (або обороти наростаючим підсумком з початку року – при необхідності). Обороти і сальдо акуратно підкреслюють, щоб відділити їх від інших записів.

**Обороти і сальдо аналітичних рахунків** переносять до оборотної відомості, підсумки якої звіряють з даними відповідного субрахунку або синтетичного рахунку, до якого відкриті ці аналітичні рахунки.





**Відповідальність** за правильну реєстрацію інформації в облікових реєстрах несуть особи, які склали та підписали ці реєстри відповідно до своїх службових обов'язків.

Облікові реєстри **зберігаються** в архіві підприємства протягом трьох років, після чого можуть бути знищеними за умови завершення перевірки державними податковими органами дотримання податкового законодавства.

Облікові реєстри можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів у межах їх повноважень.

## 10.3. Помилки в бухгалтерських записах та способи їх виправлення

**Помилки в бухгалтерських записах можуть виникати** внаслідок неуважності, недбалості, перевтоми облікових працівників, несправності обчислювальної техніки, перекручування інформації в корисних цілях (фальсифікації) тощо. Допущені помилки повинні бути вчасно виявлені та виправлені.

**Виявляють помилки** при підрахунках оборотів та визначенні сальдо, при звірянні суми оборотів аналітичних рахунків з оборотом відповідного синтетичного рахунку, при порівнянні даних взаємозв'язаних реєстрів, при проведенні інвентаризації або ревізії, при звірянні даних складського і бухгалтерського обліку, при складанні звітності тощо.

*Підчищення та необумовлені виправлення в облікових записах не дозволяються,* а в документах, якими оформлені касові, банківські операції та операції з цінними паперами взагалі ніякі виправлення не допускаються. Такі документи анулюють і замість них виписують нові.

*Порядок виправлення помилок залежить від їх характеру і часу виявлення.* «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженим наказом МФУ від 24 травня 1995 р. № 88, передбачені три способи виправлення помилок: **коректурний, «червоне сторно», додаткових записів.**

## Коректурний спосіб виправлення помилок

полягає в тому, що неправильний запис закреслюють однією рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильну суму або текст. Рядом пишуть «Виправлено» і підтверджують підписом особи, що зробила виправлення (у реєстрах) або особи, що підписала документ, із зазначенням дати.

*Цей спосіб можна застосовувати лише до помилкових записів поточного місяця, тобто тоді, коли ще не складені бухгалтерські проводки та звіти.*

## Спосіб додаткових записів

застосовують у тих випадках, коли кореспонденцію рахунків визначено правильно, але в меншій сумі, ніж фактично виконана операція. Для виправлення такої помилки необхідно скласти бухгалтерську довідку, в якій робиться посилення на помилковий запис, пояснюється суть помилки та спосіб її виправлення, вказується різниця між правильним та помилковим записом, на яку необхідно скласти додаткову проводку такого ж змісту (допроводку). Підсумок помилкового та додаткового записів у сумі повинен відповідати фактичним показникам господарської операції.

# Зразок бух довідки на виправлення помилок

**Наприклад:** на підставі накладної необхідно було списати на витрати виробництва матеріалу «А» 60 кг на суму 600 грн., але внаслідок описки в обліку було відображено списання лише 50 кг матеріалів на суму 500 грн. записом:

**Д-т рах. 23 – К-т субрах. 201 (на 50 кг/500 грн.).**

Після виявлення помилки на підставі довідки бухгалтера буде складено додаткову проводку:

**Д-т рах. 23 – К-т субрах. 201 (на 10 кг/100 грн.).**

У підсумку загальна кількість списаних на витрати виробництва матеріалів становитиме 60 кг на суму 600 грн., що відповідає фактичним показникам господарської операції.



## Спосіб «червоного сторно» (від'ємних записів)

застосовують у тих випадках, коли неправильно вказана кореспонденція рахунків або зроблений бухгалтерський запис по сумі перевищує фактичні показники операції. Тоді на підставі бухгалтерської довідки неправильний запис роблять повторно у тій самій кореспонденції, що й помилковий запис, але червоним кольором, який означає від'ємні числа. У цьому випадку при визначенні підсумку оборотів неправильний запис анулюється. Одночасно звичайним кольором роблять третій запис із зазначенням правильної кореспонденції рахунків та суми.

**Наприклад:** за документами на склад надійшли від постачальника МШП на суму 5000 грн., які помилково було оприбутковано як виробничі запаси проводкою:

**Д-т рах. 20 – К-т рах. 63 (на суму 5000 грн.).**

Для анулювання помилкового запису необхідно повторити його червоним кольором:

**Д-т рах. 20 – К-т рах. 63 (на суму 5000 грн.),**

а потім скласти правильний запис:

**Д-т рах. 22 – К-т рах. 23 (на суму 5000 грн.).**

Аналогічно виправляють помилку і у тому випадку, коли при правильній кореспонденції рахунків завищена сума операції.

Способи додаткових записів та «червоного сторно» використовують не лише при виправленні помилок у бухгалтерських записах (в облікових регістрах), а й при коригуванні планових показників до рівня фактичних, при списанні калькуляційних різниць, відхилень від облікових цін, транспортно-заготівельних витрат, відхилень від нормативних витрат тощо.

*Кожен із наведених способів виправлення помилок забезпечує правильне відображення економічної суті господарських операцій, сприяє отриманню достовірної інформації для потреб управління.*

## 10.4. Системи і форми бухгалтерського обліку, їх історичний розвиток і принципи будови

**Система обліку** - це поєднання узгоджених між собою економічних принципів його організації, які базуються на таких важливих складових, як план рахунків, первинні та зведені бухгалтерські документи, облікові реєстри і порядок ведення облікових записів, бухгалтерський баланс, звітність.

Практика і теорія бухгалтерського обліку виробили декілька систем обліку: проста (уніграфічна), подвійна (диграфічна), потрійна, четверна тощо. Найбільшого поширення набули **проста і подвійна** системи обліку.

**Проста система обліку** характеризується тим, що записи на рахунках ведуться в односторонньому порядку без використання подвійного запису (на рахунках обліковують лише наявність засобів та їх рух - надходження і вибуття та розрахунки). Облік власних джерел утворення засобів не ведеться, фінансові результати не визначаються, баланс не складається. За такою системою ведеться облік на позабалансових рахунках у підприємствах виробничої сфери, в невеликих індивідуальних господарствах

## Подвійна система обліку є

загальнопоширеною. Виникла вона в середині ХІІ століття і вперше описана Б. Котрул'ї у 1458 р. За цією системою ведеться облік у всіх підприємствах і організаціях. Основними її принципами є обов'язкове використання грошового вимірника, подвійне відображення кожної господарської операції на рахунках бухгалтерського обліку (за дебетом одного і кредитом іншого рахунку в однакових сумах), використання рахунків власних засобів, складання бухгалтерського балансу.

**Форма бухгалтерського обліку** – це склад і порядок узгодження різних видів облікових реєстрів, техніки обробки облікових даних, послідовності і способів здійснення облікових записів, технічних засобів ведення обліку.

*Форма обліку визначає зовнішній вигляд і структуру облікових реєстрів, взаємозв'язок реєстрів синтетичного й аналітичного обліку, техніку одержання і обробки облікової інформації та її занесення до облікових реєстрів.*

# Історичний огляд розвитку форм бухгалтерського обліку

- **Староіталійська (Венеціанська)** – Лука Пачолі, 1494 р.
- **Новоіталійська** – Ф. Чаратті, 1688 р.
- **Розвинена італійська** – ХУ11 ст.
- **Німецька** – Фрідріх Гельвіг, 1774 р.
- **Багатожурнальна (Французька)** – Мат'є де ла Порт, 1865 р.
- **Американська** – Едмунд Дегранж, 1797 р.
- **Інтегральна** – Х1Х ст.
- **Картково-ордерна** – В. К. Мнюх, К. Петров (СРСР), 1925-1927 рр.
- **Картково-копірувальна (Копіроблік)** – СРСР, 1927-1930 рр.
- **Меморіально-ордерна** – СРСР, 1930-1983 рр.
- **Журнал-Головна** – СРСР (паралельно з МОФ, до цього часу в бюдж.)
- **Журнально-ордерна** – СРСР, 1945-2000 рр.
- **Таблично-перфокартова** – СРСР, 1955-1985 рр.
- **Таблично-автоматизована** – СРСР, 1975-2000 рр.
- **Журнальна, спрощена, проста та ін.** – Україна, з 2000 р.



Важливим напрямом удосконалення подвійного запису та розвитку методології обліку у XV-XIX ст. стала розробка форм рахівництва. *Під формою рахівництва (формою обліку) розуміють характеристику облікових реєстрів, книг обліку, техніки та правил їх ведення.*

Батьківщиною форм рахівництва була Італія, яка й дала своє ім'я його першій формі – *стара італійська (венеціанська)*. Регістрами цієї форми були: **Пам'ятна книга, Журнал і Головна книга.**

- **Франческо Гаратті (1688 р.)** удосконалив венеціанську форму, розділив рахунки на синтетичні та аналітичні, останні були винесені в окремі допоміжні книги, а форма рахівництва отримала назву *нової італійської*.
- В ХУІ-ХУІІІ ст. на великих підприємствах в умовах ручної праці ведення єдиного Журналу стримувало застосування розподілу праці облікових працівників. Для його впровадження були розроблені та запропоновані дві нові форми обліку: *німецька*, детально описана **Фрідріхом Гельвігом (1774 р.)**, та *французька*, поборником впровадження якої був **Мат'є де ла Порт (1685)**.

- У 1796 р. англієць **Едуард Томас Джонс** (1766-1838 рр.) запропонував *англійську* форму (1796 р.), яка відноситься до простої бухгалтерії. Але повсюдно перемагала подвійна бухгалтерія. Так була створена *американська* форма рахівництва (1802 р.). Її автором був **Едмон Дегранж** – перший з учителів науки про облік. Його основна праця, в якій викладалася американська (Журнал-Головна) форма рахівництва, була надрукована у Парижі в 1795 р., але більш відоме її перевидання 1802 р. Протягом 50 років вона витримала 26 видань (останнє – у 1852 р.) і була перекладена на багато мов.

- Переваги американської форми рахівництва **Е. Дегранж** формулював так: скорочується на третину кількість бухгалтерських записів; забезпечується з першого погляду повний огляд стану господарства; досягається без додаткової роботи складання щоденного балансу; полегшується пошук та виявлення помилок. Ці переваги дозволили дожити американській формі обліку до наших днів і зараз вона використовується під назвою *Журнал-Головна* форма обліку.

**Першою радянською формою обліку** була *картково-ордерна*, яка передбачала, що на кожну господарську операцію виписується спеціальний ордер у трьох примірниках.

Перший залишався у книзі для хронологічного запису, другий і третій підшивали в окремі реєстратори по дебету і кредиту рахунків. У кінці місяця їх систематизували і підраховували. Результати сумування ордерів по дебету рахунків записували до шахового балансу і порівнювали з ордерами, зібраними по кредиту рахунків.

*Картково-копіювальна (копіроблік)* форма обліку значного поширення набула у 1927 – 1929 рр. У ній використані загальноприйняті сьогодні принципи облікової реєстрації: поділ реєстрів на синтетичні й аналітичні, застосування хронологічної та систематичної реєстрації тощо. У цій формі всі бухгалтерські реєстри та книги замінюються картками або окремими листками (аркушами). Хронологічні записи у Журналі та систематична реєстрація у картках здійснюються в один прийом шляхом копіювання. Відбитки виходять синхронно, за текстом однакові, а за призначенням – різні.

**Меморіально-ордерна** форма бухгалтерського обліку була створена у 1928 – 1930 рр. на базі контрольно-шахової форми. У завершеному вигляді ця форма була рекомендована до впровадження *«Положенням про документи та записи у бухгалтерському обліку підприємств і господарських організацій»*. Суть цієї форми полягає в тому, що на підставі первинних документів складають Меморіальні ордери, дані яких заносять до Журналу реєстрації господарських операцій. Зареєстровані Меморіальні ордери записують до Головної книги.

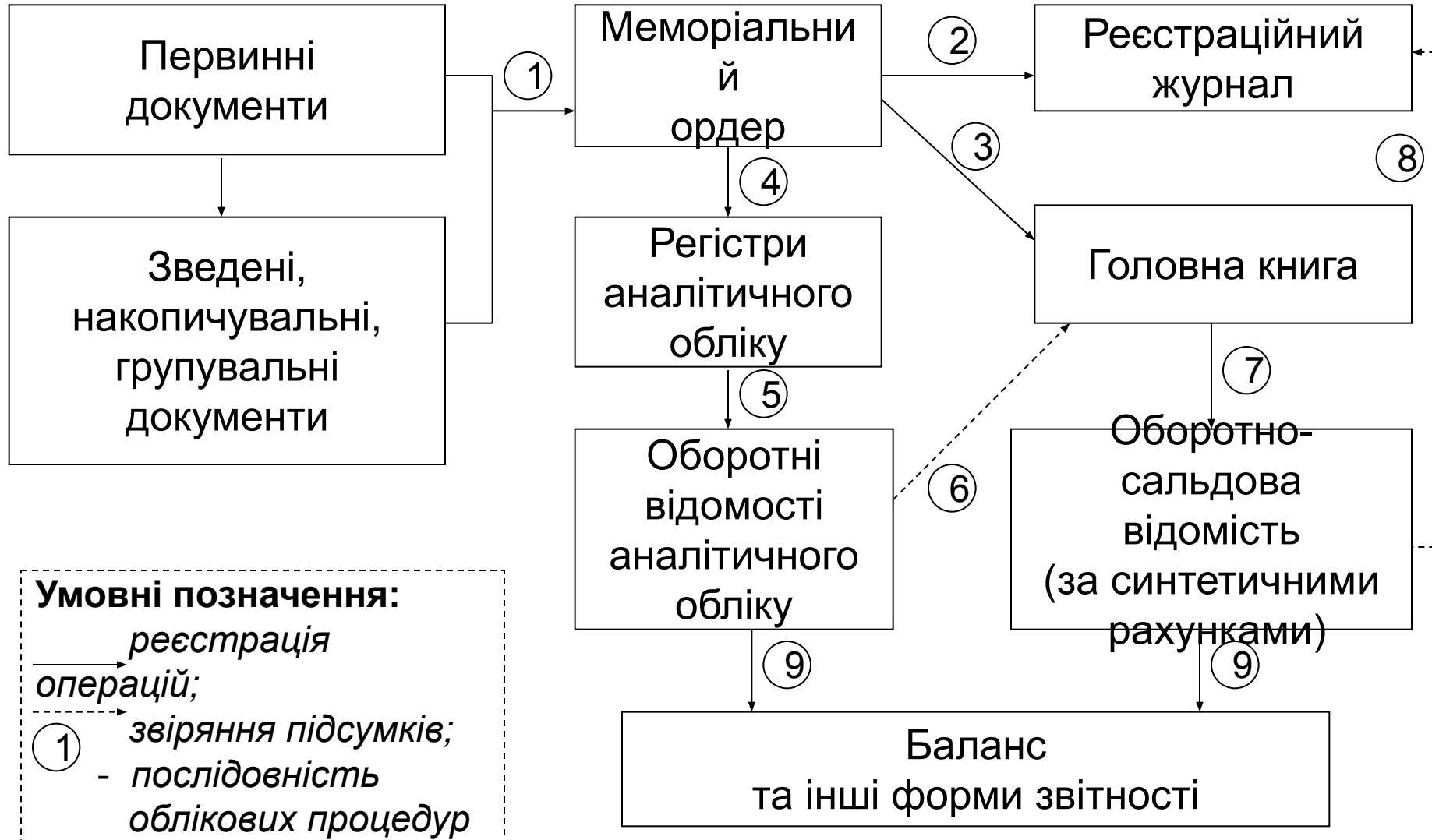
**Аналітичний облік** при цій формі ведуть у картках або книгах, записи до яких роблять безпосередньо з первинних документів, прикладених до меморіальних ордерів. Після закінчення місяця за даними аналітичних рахунків складають оборотну відомість окремо до кожного синтетичного рахунку, підсумки якої порівнюють з підсумками оборотів і сальдо цього рахунку в Головній книзі. За підсумками Оборотної відомості по синтетичних рахунках складають заключний баланс та інші форми звітності.



# Послідовність технологічного процесу при меморіально-ордерній формі обліку:

первинні документи – зведені, накопичувальні та групувальні документи – меморіальний ордер – реєстраційний журнал – головна книга – реєстри аналітичного обліку – оборотні відомості по аналітичних рахунках – звіряння підсумків оборотних відомостей по аналітичних рахунках з підсумками оборотів і сальдо по синтетичних рахунках у головній книзі – оборотна відомість по синтетичних рахунках – звіряння підсумків оборотів по синтетичних рахунках за оборотною відомістю з підсумком усіх операцій за реєстраційним журналом - баланс та інші форми звітності.

# Послідовність технологічного процесу при Меморіально-ордерній формі обліку



# Меморіальний ордер № 8 за січень 2014 р.

Зміст господарської операції та її підстава	Сума, грн.	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
<p><i>На підставі звіту касира з доданими до нього первинними документами списана видана з каси готівка:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>- в рахунок оплати праці</i></li> <li><i>- під звіт</i></li> <li><i>- на оплату лікарняних</i></li> <li><i>- за виконавчими документами (аліменти)</i></li> <li><i>- на погашення заборгованості постачальникам</i></li> </ul> <p style="text-align: right;"><i>Разом</i></p>	<p><i>12550</i></p> <p><i>2000</i></p> <p><i>750</i></p> <p><i>300</i></p> <p><i>7400</i></p> <p><i>23000</i></p>	<p><i>661</i></p> <p><i>372</i></p> <p><i>663</i></p> <p><i>685</i></p> <p><i>631</i></p>	<p><i>301</i></p>

Додатки: на 8 сторінках

Головний бухгалтер

Радченко      В. С. Радченко

2 лютого 2014 р.

# Головна книга

(для меморіально-ордерної форми обліку)

## Рахунок *23 “Виробництво”*

**Дебет**

**Кредит**

Меморіальний ордер		З кредита рахунків					Меморіальний ордер		В дебет рахунків				
дата	№	<i>631</i>	<i>661</i>	<i>651</i>	...	разом	дата	№	<i>26</i>	<i>24</i>	<i>25</i>	...	разом
<i>14.01</i>	<i>7</i>	<i>150</i>				<i>150</i>	<i>20.01</i>	<i>10</i>		<i>250</i>			<i>250</i>
<i>26.01</i>	<i>12</i>		<i>580</i>	<i>220</i>		<i>800</i>	<i>30.01</i>	<i>29</i>	<i>2000</i>				<i>2000</i>
<i>30.01</i>	<i>26</i>	<i>720</i>				<i>720</i>	...						
...													
<i>Разом</i>		<i>870</i>	<i>580</i>	<i>220</i>		<i>1670</i>	<i>Разом</i>		<i>2000</i>	<i>250</i>			<i>2250</i>

## **Переваги меморіально-ордерної форми обліку:**

простота будови облікових реєстрів, системна послідовність обробки інформації, що забезпечує можливість постійного самоконтролю бухгалтера за обліковими процедурами та їх результатами.

## **Недоліки меморіально-ордерної форми обліку:**

багаторазовість записів однієї і тієї ж операції, трудомісткий процес складання та звіряння оборотних відомостей по аналітичних рахунках, відставання аналітичного обліку від синтетичного, затримки зі складанням звітності.

**Основні недоліки** меморіально-ордерної форми обліку полягають у відокремленні аналітичного обліку від синтетичного, дублюванні одних і тих же записів у різних регістрах, неузгодженні даних обліку з показниками звітності. Але, не дивлячись на свої недоліки, ця форма обліку застосовувалася у Радянському Союзі більше 50 років (до 1983 р.).

У 50-і роки отримала широке поширення *таблично-перфокарткова* (В. І. Ісаков) форма обліку, яка передбачала створення спеціальних обчислювальних центрів, які обслуговували декілька підприємств. Документи з підприємств передавалися на обчислювальну станцію у закодованому вигляді, адже існуюче обладнання не було оснащено алфавітними пристроями. Результати обробки документів (машинограми) поверталися на підприємства лише у цифровому виконанні, тому підлягали декодуванню та вписуванню словами назв об'єктів обліку, прізвищ тощо. Це була досить трудомістка процедура, що знижувало ефективність застосування механізованої обробки документів та ведення обліку.





*Таблично-автоматизована* форма обліку була розроблена у 80-і роки для мініЕОМ, які використовували у якості машинних носіїв облікової інформації *перфострічки*. Це значно прискорювало процес обробки даних за рахунок безперервного процесу зчитування інформації з перфострічки. ЕОМ були значно компактніші і не вимагали для свого розташування спеціально обладнаних приміщень, тому їх можна було розмістити безпосередньо на підприємстві. Але все ж таки для їх використання необхідно було створювати окремі структурні підрозділи: відділи або бюро автоматизації обліку. Облікові працівники практично не мали безпосереднього доступу до цих машин.

# Зразок паперової перфорованої стрічки для ЕОМ



З надходженням у широкий вжиток персональних ЕОМ були розроблені і почали впроваджуватися у практику бухгалтерського обліку різні варіанти *комп'ютерних* форм обліку. Їх реальне впровадження у практику бухгалтерського обліку почалося лише наприкінці 80-х років. *В сучасних умовах – це основна форма бухгалтерського обліку для багатьох підприємств.* Розроблені десятки різних варіантів програмного забезпечення для автоматизації обліку, серед яких найбільшого поширення набули різні версії системи **«1-С Бухгалтерія»**.

## **10.5. Сучасні форми бухгалтерського обліку в Україні**

**Найбільш поширені форми бухгалтерського обліку в сучасних умовах –**

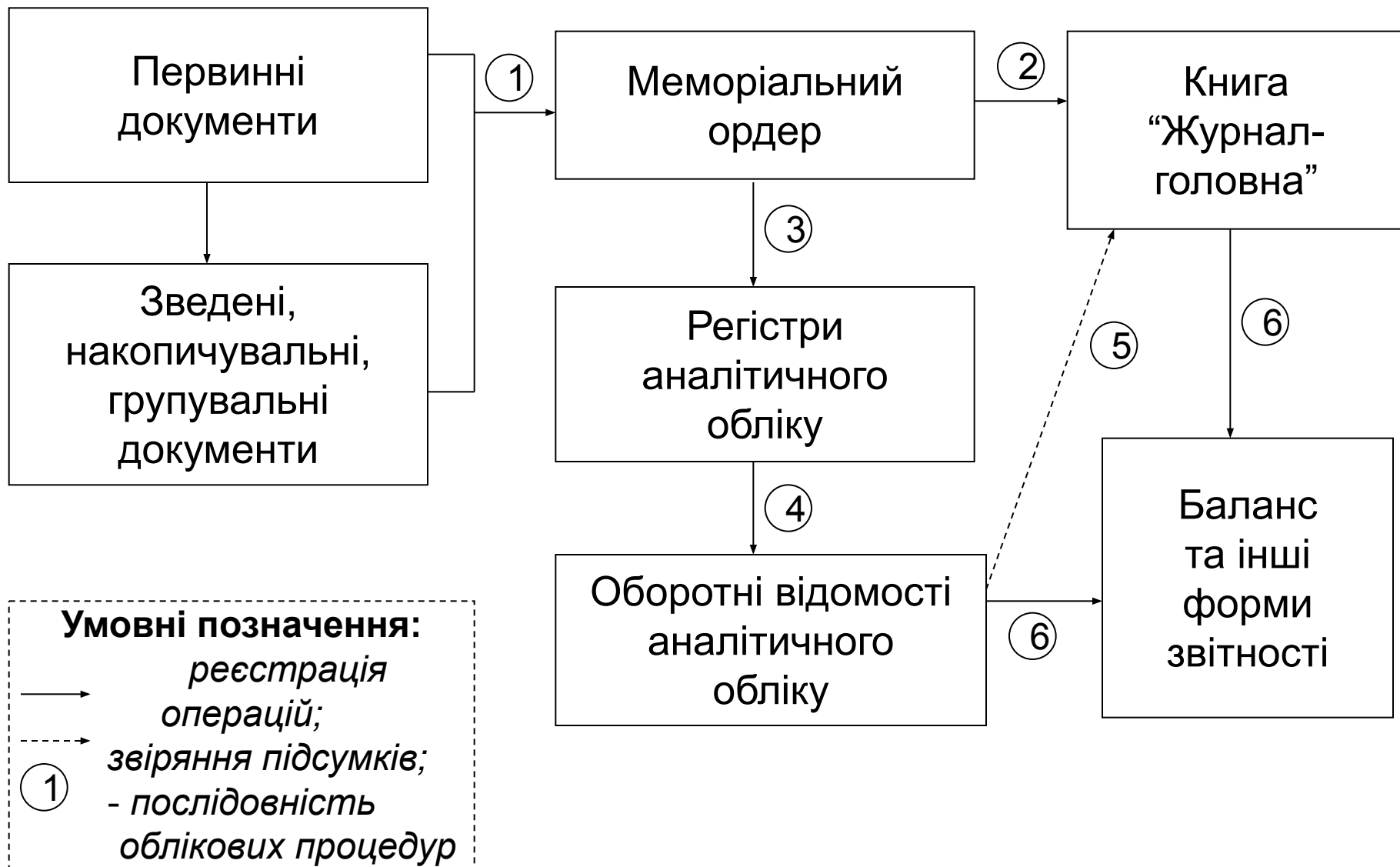
**журнально-ордерна, меморіально-ордерна (контрольно-шахова), журнал-головна, спрощена, різні варіанти комп'ютерних форм обліку.**

*Журнал-Головна* форма обліку передбачає суміщення хронологічної та систематичної реєстрації господарських операцій в одному реєстрі – *Журнал-Головній книзі*. Цим самим досягається спрощення синтетичного обліку, відпадає необхідність складання оборотних відомостей по синтетичних рахунках. Решта процедур аналогічна меморіально-ордерній формі обліку. Недоліком Журнал-Головної форми є обмеженість розміру основного реєстру – Журнал-Головної книги, яка при великій кількості синтетичних рахунків стає громіздкою і незручною для використання.

# Послідовність технологічного процесу при журнал-головній формі обліку:

первинні документи – зведені, накопичувальні та групувальні документи – меморіальний ордер - журнал-головна книга – реєстри аналітичного обліку – оборотні відомості по аналітичних рахунках – звіряння підсумків оборотних відомостей по аналітичних рахунках з підсумками оборотів і сальдо по синтетичних рахунках у журнал-головній книзі – баланс та інші форми звітності

# Послідовність технологічного процесу при Журнал-головній формі обліку



# Форма книги “Журнал-Головна”

Меморіаль- ний номер		Сума обо- роту	10		13		15		20		23		І так по всіх рах.
дата	№		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	
Сальдо початкове		195000	85000	-	-	30000	25000	-	21500	-	14800	-	
06.01	1	20000	20000					20000					
08.01	2	9000		9000	9000								
15.01	3	2450								2450	2450		
І т. ін.													
Оборот за січень		86000	20000	9000	9000	1800	4000	20000	7400	2450	9200	12400	
Сальдо кінцеве		198000	96000	-	-	22800	9000	-	26450	-	11600	-	



*Журнально-ордерна* форма обліку у загальних принципах була розроблена в перші повоєнні роки. У **1949 р.** МФ СРСР рекомендувало всім галузям промисловості типові реєстри цієї форми обліку, а у **1960 р.** на основі єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку МФ СРСР було запроваджено Типові реєстри журнально-ордерної форми обліку для всіх галузей народного господарства. Вона базується на принципі ведення накопичувальних журналів-ордерів, у більшості яких поєднувався синтетичний і аналітичний облік.

Ця форма мала ряд **переваг** порівняно з меморіально-ордерною: значно зменшувалася кількість облікових реєстрів, усувалося відставання аналітичного обліку від синтетичного, забезпечувався більш рівномірний протягом місяця процес запису господарських операцій в облікові реєстри, скорочувались витрати часу на підготовку і подання звітності. У той же час, журнально-ордерна форма мала і суттєві **недоліки**, основним з яких можна вважати складність і громіздкість окремих журналів-ордерів та їх непристосованість до автоматизації обліку.

# Принципи будови журнально-ордерної форми обліку:

- будова основних реєстрів за кредитовою ознакою; застосування односторонньої реєстрації господарських операцій;
- накопичення даних первинних документів безпосередньо в облікових реєстрах;
- нерозривна єдність синтетичного та аналітичного обліку;
- поєднання в одному процесі хронологічної і систематичної реєстрації;
- застосування реєстрів з попередньо визначеною кореспонденцією рахунків;
- підпорядкування змісту і методики обробки облікової інформації вимогам оперативного управління, контролю за діяльністю підприємства та використанням ресурсів, складання звітності.

## **Послідовність технологічного процесу при журнально-ордерній формі обліку:**

первинні документи – зведені, накопичувальні та групувальні документи – накопичувальні, допоміжні та групувальні відомості – реєстри аналітичного обліку (за деякими рахунками) – журнал-ордер – головна книга – оборотні відомості по аналітичних рахунках до окремих синтетичних рахунків – звіряння даних оборотних відомостей по аналітичних рахунках з підсумками головної книги – баланс та інші форми звітності.

# Послідовність технологічного процесу при журнально-ордерній формі обліку



**Умовні позначення:**

→ реєстрація операцій;  
- - -> звіряння підсумків

# Облікові регістри журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Журнально-ордерна форма  
бухгалтерського обліку

Журнал № 1 – Облік грошових коштів та грошових документів;  
Відомості 1.1; 1.2; 1.3

Журнал № 2 – Облік довгострокових та короткострокових позик

Журнал № 3 – Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань;  
Відомості 3.1; 3.2; 3.3; 3.4; 3.5; 3.6

Журнал № 4 – Облік необоротних активів та фінансових інвестицій;  
Відомості: 4.1; 4.2; 4.3

Журнал № 5 (5а) – Облік витрат;  
Відомість 5.1

Журнал № 6 – Облік доходів та результатів діяльності

Журнал № 7 – Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань;  
Відомості: 7.1; 7.2; 7.3

Журнал № 8 – Відомість позабалансового обліку

# Журнал-ордер –

регістр бухгалтерського обліку, який за характером використання є журналом (усі операції в ньому реєструють у хронологічній послідовності), а підсумки записів за місяць є оборотами по кредиту основного рахунка та дебетом кореспондуючих рахунків, тобто мають вигляд складної бухгалтерської проводки (меморіального ордера).







# Послідовність технологічного процесу при діалогово-автоматизованій (комп'ютерній) формі обліку



## **Проста форма обліку без використання реєстрів обліку майна**

застосовується малими підприємствами з незначним документообігом, які не мають виробництва, пов'язаного зі значними витратами матеріалів. Основний обліковий реєстр – «Журнал обліку господарських операцій», допоміжний – «Відомість розрахунків з дебіторами і кредиторами» (ф. № 3-м).

### **Спрощена форма обліку**

із використанням реєстрів обліку майна застосовується малими підприємствами, які здійснюють за місяць понад 100 господарських операцій. Обліковими реєстрами для таких підприємств є відомості (ф. № 1-м – 5-м), а замість головної книги складають оборотно-сальдову відомість.

# Регістри бухгалтерського обліку для малих підприємств, які не застосовують подвійного запису

Журнал обліку активів (ф. № 1-мс) та за необхідністю: Відомість обліку необоротних активів (ф. 1.1-мс), Відомість обліку нарахування амортизації (ф. 1.2-мс)

Журнал обліку капіталу і зобов'язань (ф. № 2-мс) та за необхідністю: Відомість обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами і бюджетом (ф. 2.1-мс), Відомість обліку розрахунків з працівниками (ф. 2.2-мс)

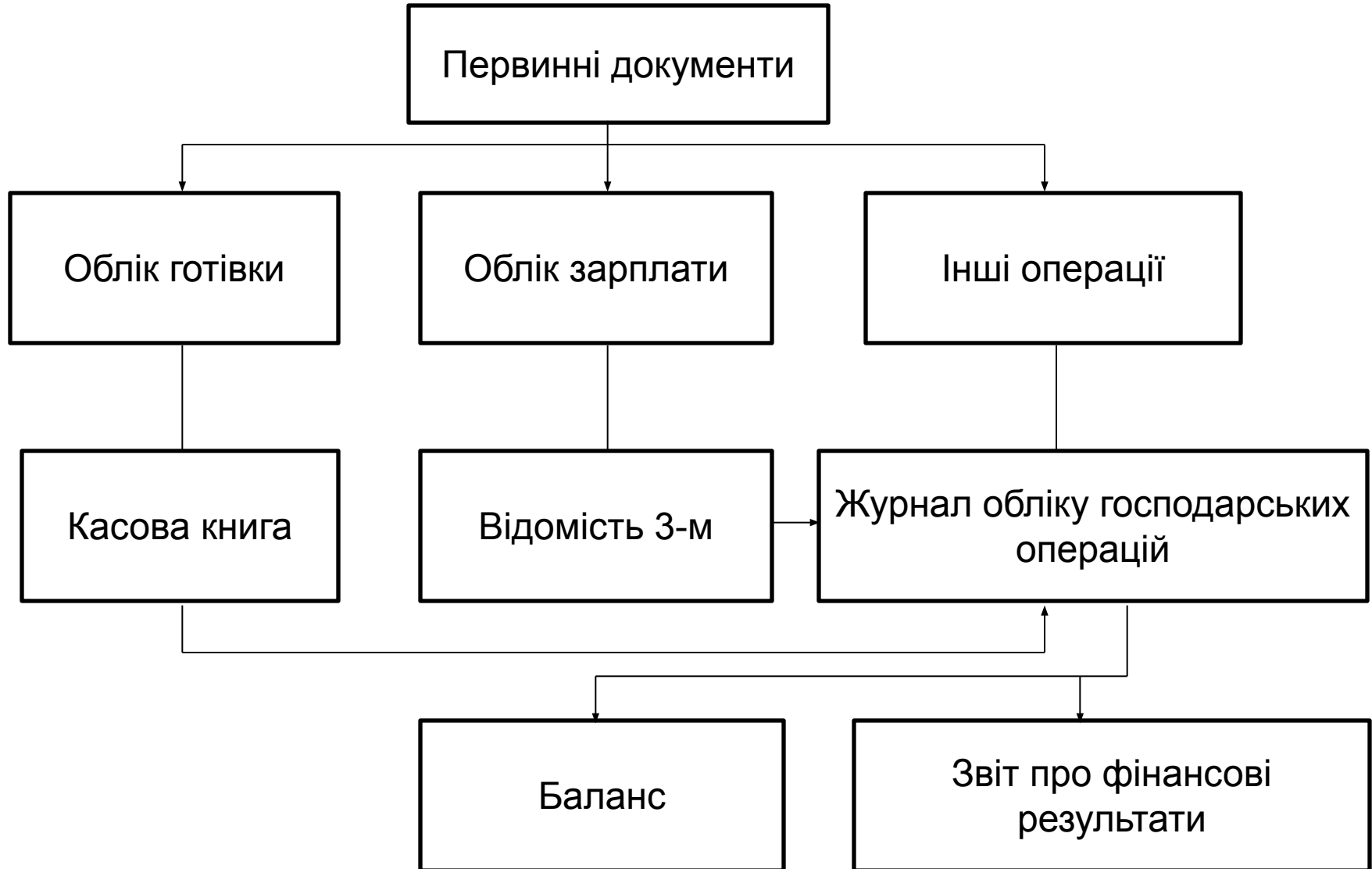
Журнал обліку доходів (ф. № 3-мс)

Журнал обліку витрат (ф. № 4-мс) та за необхідністю: Відомість обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів (ф. № 4.1-мс)

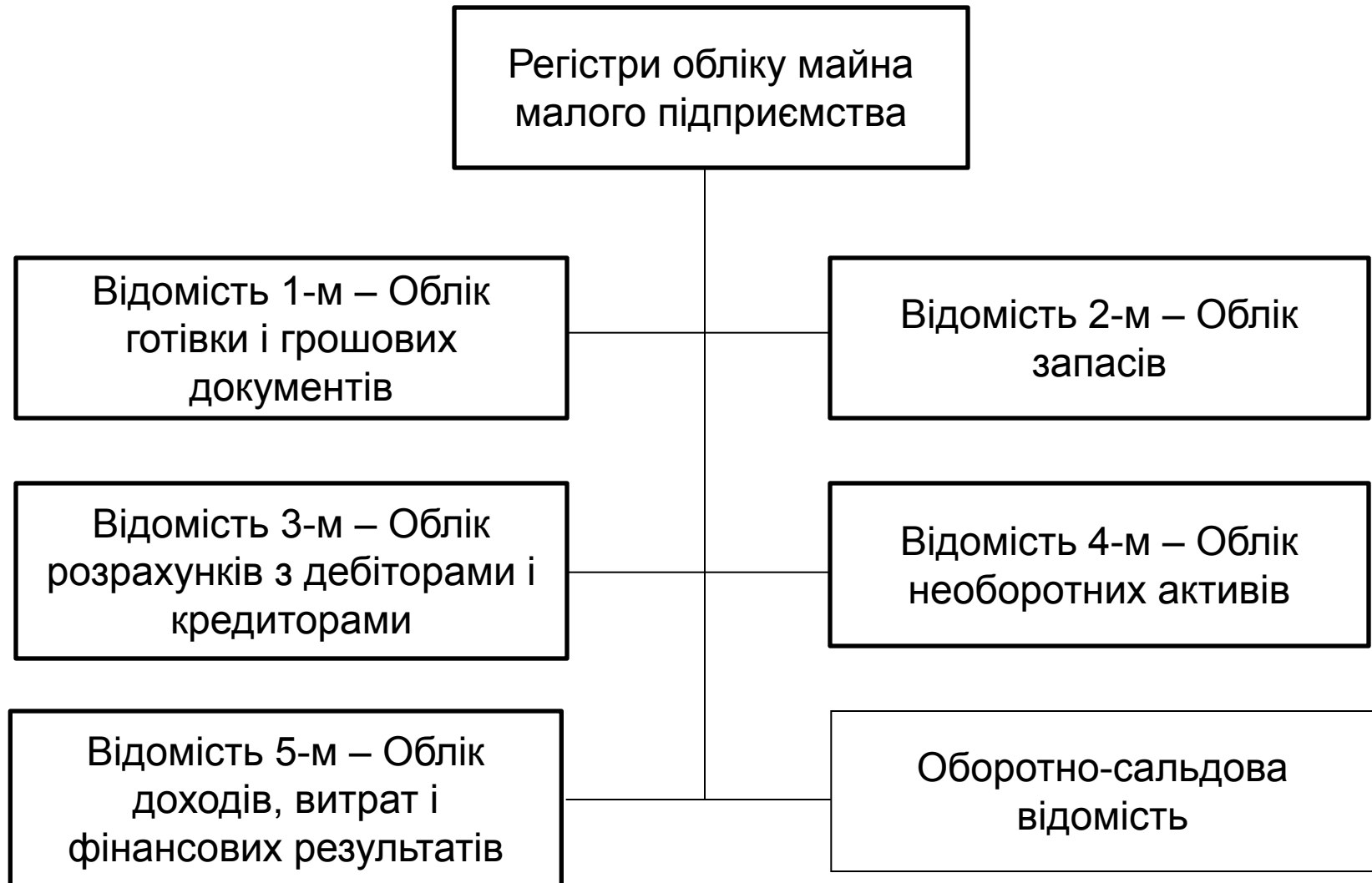
Баланс (ф. № 1-мс)

Звіт про фінансові результати (ф. № 2-мс)

# Організація бухгалтерського обліку на малих підприємствах за простою формою



# Спрощена форма обліку із застосуванням реєстрів майна малого підприємства



# Облікові реєстри бухгалтерського обліку для малих підприємств

Регістри бухгалтерського обліку	Розділи реєстрів бухгалтерського обліку
Відомість 1-м	1. Облік готівки і грошових документів
	11. Облік грошових коштів та їх еквівалентів
Відомість 2-м	Облік запасів
Відомість 3-м	1. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами, за податками і платежами, облік довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів
	11. Облік розрахунків з оплати праці (на звороті)
Відомість 4-м	1. Облік необоротних активів і амортизації (зносу)
	11. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів
Відомість 5-м	1. Облік витрат
	11. Облік витрат на виробництво
	111. Облік доходів і фінансових результатів
	1У. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечення майбутніх витрат і платежів
Оборотно-сальдова відомість	Узагальнення даних про початкове сальдо, обороти і кінцеве сальдо по дебету і кредиту всіх рахунків Спрощеного плану рахунків бухгалтерського обліку