

ФОРМИ (СИСТЕМИ) ОБЛІКУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В НИХ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА

З'ясовано суть терміну "форма (система) обліку", встановлено і розкрито особливості основних діючих нині форм (систем) обліку в Україні, проаналізовано історію розвитку цих форм (систем) у другій половині ХХ ст. Сформульовано висновок про значний часовий вплив (з проміжком десять-двадцять років) на форми (системи) обліку і виведено шість відповідних їм історичних періодів в Україні

Постановка проблеми. Форма обліку відіграє важливу роль в побудові облікової системи підприємства. Форми обліку не є чимось сталим і перебувають під значним впливом низки чинників, основним серед яких чинник часу. Такий чинник сприяє поліпшенню і оптимізації форм обліку, забезпеченню кращого добору інформації у тих розрізах і у ті терміни, у які її потребують внутрішні і зовнішні користувачі. Будь-яке підприємство самостійно вибирає для себе ту форму обліку, яка найбільше його влаштовує, а вибравши її, веде облік за нею протягом як мінімум 5-10 років. Для обліку витрат і доходів підприємства форма обліку має надзвичайно важливе значення, адже інформація про витрати і доходи складає, за нашим переконанням, складає 35-40 % усієї облікової інформації підприємства. Звідси, можна констатувати, що теми обраного автором дослідження актуальна нині.

Стан вивчення проблеми. Загалом, про форми (системи) обліку в літературних джерелах написано достатньо. Насамперед, це стосується наукових і навчальних видань з теорії та організації бухгалтерського обліку. Проте, окремих монографій і наукових статей, присвячених безпосередньо цій проблематиці в Україні, практично, немає. Відсутні публікації і з теми, яку ми винесли у заголовок даної статті.

Мета дослідження. Метою даної статті є системне дослідження форм (систем) обліку і відображення в них витрат і доходів підприємства з позиції теорії та методології обліку. Виходячи з мети статті, визначено основні завдання дослідження: з'ясувати суть терміну "форма (система) обліку"; встановити і розкрити особливості основних діючих нині форм (систем) обліку в Україні; провести аналіз розвитку цих форм (систем) та сформулювати відповідні висновки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематика щодо форм (систем) обліку в тій або іншій мірі відображена у працях М.Т. Білухи [1], Ф.Ф. Бутиця [2], Н.М. Малюги [8], Л.В. Нападовської [10], М.Ф. Огійчука [13], М.С. Пушкаря [15], Е.С. Хендріксена [17], П.Я. Хомина [18], В.Г. Швеця [19], М.М. Шигун [20] та інших. Ці автори, переважно, висловили власні погляди щодо форм (систем) обліку в контексті іншої проблематики, яка, в основному, пов'язана з теоретичними і організаційними аспектами бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу. Форма (система) – це, на нашу думку, сукупність певних, чітко виражених ознак механізму, який забезпечує ведення обліку за відповідною, регламентованою нормативно-правовими актами України, технологією.

Професор М.Ф. Огійчук стверджує, що під формою обліку резонно розуміти "організацію рахункових записів і порядок поєднання різних видів облікових реєстрів, які повинні забезпечити оперативний контроль, своєчасність, повноту і достовірність узагальнення бухгалтерського обліку всіх багатогранних господарських операцій, які відбуваються на підприємстві" [13, с. 11-12].

Особливо цінним є те, що професор М.Ф. Огічук не тільки з'ясовує поняття форми обліку, він також встановлює основні принципи за якими можна ідентифікувати ту або іншу форму обліку. Вважаємо, що краще їх називати не принципами, а критеріями, адже саме критерії дозволяють виділити відповідну форму із сукупності цих форм.

До основних принципів (критеріїв) ідентифікації форм обліку, на думку професора М.Ф. Огічука, відносять: структуру реєстрів синтетичного обліку, взаємозв'язок реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, зовнішню форму реєстрів, послідовність і спосіб записів, кількість реєстрів [13, с. 12]

Як відомо, вітчизняні підприємства нині застосовують (на власний вибір) одну із п'яти наступних форм (систем) обліку: меморіально-ордерну, журнально-ордерну, журнальну, автоматизовану (комп'ютеризовану), просту та спрощену.

Меморіально-ордерна форма найдавніша із сучасних форм обліку, адже бере свій початок ще з 1928-1930 р.р. [13, с. 12] і ґрунтується на меморіальних ордерах.

Меморіальні ордери – це нагромаджу вальні відомості, де інформація формується в хронологічному порядку і за певним напрямом господарських операцій. Меморіально – ордерну форму обліку застосовує нині незначна частина підприємств. Незважаючи на це, дана форма обліку розвинулась, навіть, в автоматизованій власній версії.

Журнально-ордерна форма обліку започаткована, як стверджував професор П.П. Німчинов, у 1946 р. [12, с. 198], а у промисловості використовується з 1950 р., а в інших галузях економіки з 1 січня 1960 р. [6], як журнально-ордерна форма, що ґрунтується на журналах – ордерах [2, с. 382].

Прогресивність журналів-ордерів порівняно із меморіальними ордерами в тому, що тут використаний шаховий принцип побудови облікового реєстра, а це посилює контрольну функцію обліку і значно скорочує кількість записів, які необхідно здійснити бухгалтеру для отримання синтетичної інформації.

Журнальна форма обліку в Україні з'явилась в кінці 2001 року, коли Міністерство фінансів затвердило 7 нових журналів обліку (за журнально-ордерної форми – 17 журналів-ордерів), 16 відомостей аналітичного і одна позабалансового обліку (за журнально-ордерної форми – майже 50 відомостей аналітичного обліку).

Журнальна форма обліку – це, на нашу думку, удосконалена журнально-ордерна форма обліку, що є простішою і зручнішою у користуванні за її попередницю.

Журнальна і журнально-ордерна (приспосована бухгалтерами нового Плану Рахунків співіснують паралельно). Правда, більшість вітчизняних підприємств надали перевагу журнальній формі обліку порівняно із журнально-ордерною формою.

Звичайно, що нові журнали та відомості пристосовані уже до нового, а не до старого вітчизняного Плану рахунків бухгалтерського обліку зразка 1999 р. Ці два Плани рахунків (1985 р. та 1999 р.) суттєво відрізняються один від одного, як за принципами побудови (на наш погляд, виробничо-матеріальний і капіталозобов'язувальний), так і за структурою (розділи та класи). Крім того, перший План функціонував в умовах радянської адміністративно-командної системи, а Україна тоді перебувала в складі союзної держави і реально не була суб'єктом міжнародного права. Другий – в умовах ринкової економіки, а Україна – незалежна держава, що є суб'єктом міжнародного права.

В першому випадку, вважаємо, що План рахунків сприяв розвитку виробництва і контролю за виконанням планових завдань на рівні підприємства, його сегментів та конкретних виконавців, а в другому – розвиткові ринкового

середовища і захисту грошово-майнових прав власників. Перший План рахунків результат наукових пошуків і досягнень науковців та практиків обліку альтернативної до капіталістичного ладу провідної соціалістичної держави, а другий – не зовсім вдала копія Плану рахунків, що нині функціонує в національній економіці Франції і був прийнятий під тиском Міжнародного валютного фонду на не вигідних для України умовах (маємо на увазі втрати методологічні, фінансові, матеріальні, трудові). Цей План очікували, але він з'явився якось дуже несподівано.

Власну позицію щодо структури і назв синтетичних рахунків ще у проекті нового Плану рахунків автор даної монографії висловив в одній із своїх статей (1994 р) [5, с. 11-12], а щодо труднощів у реформуванні обліку в тезах виступу в тодішньому Житомирському інженерно-технологічному інституті (нині Житомирському державному технологічному університеті) у 2000 р. [4, с. 63-65].

Щодо самої журнально-ордерної форми обліку, то вважаємо, що вона пройшла гідну апробацію часом і її можна успішно використовувати й надалі не лише за ручного, але і за автоматизованого способу обробки облікової інформації.

Для синтетичного обліку витрат підприємства за журнальної форми обліку використовують Журнал 5 або 5 А, який складається із чотирьох розділів: 1) списання витрат періоду діяльності на фінансові результати; 2) нагромадження витрат з податку на прибуток, витрат фінансової та інвестиційної діяльності, інших витрат (кореспонденція дебет цих рахунків із кредитом відповідних рахунків (з журналів 1, 2, 3, 4, 6; 3) для Журналу 5 передбачено розділ III "Витрати діяльності", де дебет рахунків 20; 90-93; 99 кореспондує з кредитом рахунків 20; 22-26; 28; 39; 65; 66; 91 та інших; для Журналу 5А плюс додатково кореспонденція з кредитом рахунків 80-84) і розділ III Б "Витрати за елементами", де дебет рахунків 80-84 вступає у кореспонденцію з кредитом рахунків 20; 22; 39; 65; 66 й іншими; 4) розділ 4 Журналу 5 або 5 А не пов'язаний безпосередньо з витратами (за винятком транспортно-заготівельних витрат). Тут фіксують аналітичні дані до рахунка 28 "Товари".

Висловимо зауваження щодо назв розділу III Журналу 5 і розділу III А Журналу 5 А. За нашим переконанням, їх треба називати не витратами діяльності, а витратами на виробництво, іншу звичайну і надзвичайну діяльність. Таку пропозицію можна пояснити тим, що у цих розділах відображається кореспонденція за статтями витрат на рахунках 23 "Виробництво", 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності", 99 "Надзвичайні витрати".

Проте, в Журналі 5 або 5 А відображають лише поточні витрати, а капітальні витрати, пов'язані з капітальним будівництвом, придбанням (виготовленням) необоротних активів, формуванням біологічних активів в синтетичному вигляді фіксують у Журналі 4 (розділ II), а в аналітичному вигляді – у Відомості 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій за субрахунками і окремими показниками до них.

Тут доречно звернути увагу на те, що (і про це пишуть багато дослідників) до Журналу 5 або 5 А варто було б мати хоч би декілька Відомостей аналітичного обліку витрат підприємства. На наш погляд, це могли б бути наступні Відомості аналітичного обліку витрат: 1) витрати на виробництво (ф. 5.2); 2) собівартості реалізації та витрати збут (ф. 5.3); 3) на іншу операційну діяльність ((ф. 5.4); 4) на фінансову та інвестиційну діяльність (ф. 5.5); 5) на надзвичайну діяльність (ф. 5.6).

Синтетичний і аналітичний облік доходів підприємства ведуть в журналі 6, який має два розділи: 1) кореспонденція кредиту рахунків 70-76; 79 з дебетом рахунків 10-16; 19; 20; 22-26; 28; 30; 31; 33-37; 42; 44; 48-53; 55; 60-66; 68; 69; 70-76; 97; 2). аналітичні дані про доходи за їх статтями (19 статей, що входять певним чином до п'яти розділів).

Щодо Журналу 6, то, на нашу думку, як у випадку з Журналом 5 або 5А, доцільно запровадити низку відомостей аналітичного обліку доходів від: 1) реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ф. 6.1); 2) іншої операційної діяльності (ф. 6.2); 3) фінансової та інвестиційної діяльності (ф. 6.3); 4) надзвичайної діяльності (ф. 6.4).

За журнально-ордерної форми обліку (до 2001 р.) для обліку витрат підприємства використовували журнали-ордери 10/2 та 10/3, а для обліку доходів – журнал-ордер 11 і відповідні відомості аналітичного обліку до нього (ф. 11 а; 11 б; 11 в; 11 г).

Підприємства агропромислового комплексу України продовжують вести облік за журнально-ордерною формою, пристосовавши належним чином колишні форми журналів-ордерів до Плану рахунків зразка 1999 р. [9].

Після завершення Другої світової війни в Україні прискореними темпами розвивалась промисловість із випуску електронно-обчислювальних машин. Це призвело до широкого їх застосування у всіх галузях виробничої та невиробничої діяльності людини, в тому числі і у сфері обробки, узагальнення, зберігання й передавання обліково-економічної інформації.

На початку 1960-х років постало питання про перехід від ручних форм обліку до механізованої форми.

Таблично-перфокартова форма обліку не завжди позитивно сприймалась обліковою громадськістю, адже інформацію з первинних документів треба було повторно набирати на перфокартах, де нерідко допускались помилки й інформацію доводилось перенабирати вже на нових перфокартах. Обробка та узагальнення інформації здійснювались не в самому підприємстві, а в районних (міських) машино-лічильних станціях (Р(В)МЛС), що підпорядковувались районним (міським) відділам статистики, куди підприємство змушене було доставляти транспортом згруповані в пачки первинні документи. Крім того, відбувались періодичні затримки як зі здаванням первинних документів підприємствами на обробку, так і з отриманням узагальнених даних (табуляграм) від машинно-лічильної станції; виникали проблеми комунікації між замовником і виконавцем щодо правильності і чіткості записів у первинних документах.

Першим варіантом механізованої форми обліку стала таблично-перфокартова форма обліку, що отримала цю назву в червні 1963 р. від слів “табуляграма” (тобто вихідна таблиця із узагальненою інформацією, отриманою в результаті обробки перфокарт) та “перфокарта” (проміжний носій інформації) [2, с. 393].

За таких умов підприємства прагнули будь-якими способами відмовитись від механізації обліку і навіть відмовлялись, переходячи на ручний спосіб обліку і продовжуючи сплачувати Р(В)МЛС відповідну щомісячну плату за обробку та узагальнення даних про власну господарсько-фінансову діяльність.

З одного боку, відсоток рівня механізації обліку в підприємствах району (міста) формально залишився стабільним, що, в принципі, відповідало інтересам керівних органів району (міста), які відповідали перед своїм вищим керівництвом за цей показник, а з іншого боку підприємство позбувалось зайвих клопотів від незручної механізації обліку, що потребувала якихось докорінних змін на користь підприємства.

Для кращого розуміння змін, що прийшли із таблично-перфоркартковою формою обліку, наведемо перелік табуляграм, які використовували сільськогосподарські підприємства за комплексної механізації обліку у 1970-1980-тих роках (табл. 1), що здійснювались на базі обчислюваного комплексу ВК М-5000.

Наведені в таблиці 1 відомості (табуляграми) побудовані у двох розрізах: 1) по підприємству загалом; 2) за його структурними підрозділами. В першому випадку маємо справу із синтетичним обліком, а в другому – із аналітичним. Правда, хоч табуляграми були стандартизованими для всієї країни, проте інформацію з них бухгалтери могли отримувати щомісячно на 3-5 днів швидше, ніж за даними ручних форм обліку, що само по собі розглядалось як позитив.

Таблиця 1. *Облікові реєстри, пов'язані з витратами і доходами підприємств за таблично-перфоркарткової форми обліку (на матеріалах сільськогосподарських підприємств)**

Номер табуляграми	Назва табуляграми	Сфера застосування	
		по сільськогосподарському підприємству	за його структурними підрозділами
33	Відомість обліку витрат на виробництво	+	
34	Відомість обліку витрат на виробництво		+
35	Відомість обліку витрат на виробництво за статтями витрат	+	
36	Відомість обліку витрат на виробництво за статтями витрат		+
37	Відомість обліку виходу продукції і наданих послуг	+	
38	Відомість обліку виходу продукції і наданих послуг		+
23	Відомість реалізації сільськогосподарської продукції, товарно-матеріальних цінностей (послуг)	+	
24	Відомість реалізації сільськогосподарської продукції, товарно-матеріальних цінностей (послуг)		+

**Примітка. Складено автором за даними [14, с. 7-59].*

Водночас, сільськогосподарські підприємства, що працювали за журнально-ордерною формою обліку щодо витрат підприємства використовували відповідні основні реєстри (табл. 2).

Таблиця 2. *Облікові реєстри, пов'язані з витратами підприємств за журнально-ордерною формою обліку (на матеріалах сільськогосподарських підприємств)**

Номер облікового реєстру	Назва облікового реєстру
10	Журнал-ордер (за кредитом рахунків виробничих витрат і т. д.). Згодом журнал-ордер 10 був поділений на три частини: 10/1 – облік запасів, 10/2 – облік виробничих витрат, 10/3 – облік оплати праці та відрахувань.
10 а	Книга обліку витрат і виходу продукції рослинництва
10 б	Книга обліку витрат і виходу продукції тваринництва
10 в	Відомість "Зведений облік витрат за допоміжним, промисловим і непромисловим виробництвами і господарствами"
10 г	Відомість "Загальновиробничі витрати рослинництва"
10 д	Відомість "Загальновиробничі витрати тваринництва"
10 е	Відомість "Загальногосподарські витрати, витрат майбутніх періодів і резерв наступних платежів"

**Примітка. Складено автором за даними [14, с. 186-187].*

З даних таблиці 2 видно, що журнал-ордер 10 (журнал-ордер 10/2) забезпечував узагальнення даних щодо виробничих витрат на рівні синтетичних рахунків, а книги 10 а, 10 б та відомості 10 в, 10 г, 10 д, 10 е – на рівні аналітичних

рахунків, що дозволяли отримувати найповнішу деталізацію про витрати підприємства за місяць і з початку року. Така деталізація є особливо цінною для проведення аналізу господарсько-фінансової діяльності, внутрішньогосподарського (внутрішньо фірмового) контролю за виробничими і невиробничими витратами, а також для планування та моделювання витрат підприємства.

Щодо облікових реєстрів, де відображались доходи підприємства, за журнально-ордерною формою, то вони перелічені в таблиці 3.

Таблиця 3. Облікові реєстри, пов'язані з доходами підприємств за журнально-ордерною формою обліку (на матеріалах сільськогосподарських підприємств)*

Номер облікового реєстру	Назва облікового реєстра
11	Журнал-ордер за кредитом синтетичних рахунків: 45 "Товари відвантажені, виконані роботи і послуги"; 46 "Реалізація"; 64 "Розрахунки із заготівельними організаціями" (за Планом рахунків, що діяв до 2000 р.).
11 а	Відомість "Реалізації продукції, товарно-матеріальних цінностей і послуг" – узагальнюючий місячний реєстр аналітичного обліку реалізації продукції та розрахунків з покупцями. Цю відомість відкривають на кожну групу товарно-матеріальних цінностей і послуг, а також переносять дані з відомостей 11 в й 11 г.
11 б	Відомість за рахунком 46 "Реалізація" (зведені дані наростаючими підсумками з початку року). Відкривається, як і відомість 11 а, щомісячно.
11 в	Відомість "Реєстр документів з реалізації сільськогосподарської продукції"
11 г	Відомість "Реєстр документів з реалізації продукції, матеріалів і послуг"

*Примітка. Складено автором за даними [14, с. 151].

Дані таблиці 3 свідчать про те, що процес реалізації товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг – досить складний процес, який потребує вичерпної інформації за видами, групами, назвами і каналами реалізації; натуральною і заліковою масами; цінами та якістю; платниками і видами дебіторської заборгованості тощо.

Синтетичний облік доходів від реалізації продукції, робіт, послуг до 2000 р. здійснювався на синтетичному рахунку 46 "Реалізація".

Вітчизняні вчені-економісти, неодноразово визначали унікальність цього рахунку, яка полягає в тому, що на ньому можна було постійно відстежувати співвідношення витрат (дебет рахунка) і доходів (кредит рахунка), пов'язаних з реалізацією продукції, товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг.

Нині така унікальність, на жаль, втрачена, а операції пов'язані безпосередньо з реалізацією облікують аж на чотирьох синтетичних рахунках: 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід", 74 "Інші доходи", 90 "Собівартість реалізації" та на одному синтетичному рахунку дотично: 93 "Витрати на збут".

Згодом таблично-перфокартова форма обліку була дещо удосконалена, а на зміну табуляграмам прийшли машинограми. Проте, докорінні зміни в незручних формах обліку наступили з появою комп'ютерів на початку 1990-х років. Відповідно, з цього часу й до нині темпи автоматизації обліку безперервно нарощуються і у більшості великих та середніх підприємств облік повністю автоматизований. Автоматизований облік і процес підготовки та передавання зовнішньої звітності (в тому числі і державним органам виконавчої влади) нині здійснюється за допомогою електронної пошти.

В 2000-них роках порівняно із 1980-тими роками в Україні значно зросла кількість суб'єктів підприємницької діяльності, відповідно зменшились обсяги їх діяльності, кількість працюючих.

В дрібних підприємствах, за нашими приблизними оцінками, працює в середньому 1-3 особи, у малих – 8-10 осіб, у середніх підприємствах – 25-30 осіб, у великих – 80-100 осіб, а дуже великих – від 100 осіб і більше. Обсяги діяльності перших вимірюються у тисячах гривень, других – десятках тисяч, третіх – сотнях тисяч, четвертих – у мільйонах, а у п'ятих – у мільйонах і десятках мільйонів гривень.

З позиції бухгалтерського обліку, на наш погляд, перші ведуть простий (примітивний) облік, який не потребує складання фінансової звітності, а оподаткування здійснюється у вигляді фінансової місячної або річної плати за право займатись відповідним видом діяльності. Облік, в основному, ведуть власники підприємства вручну або на персональних комп'ютерах (ПК); другі – спрощений облік, який забезпечує складання спрощеної фінансової звітності. Оподаткування, переважно, здійснюється за спрощеною системою, тобто 6 % із суми виручки від реалізації без урахування акцизного збору у випадку сплати ПДВ або 10 % від суми виручки від реалізації, за мінусом акцизного у випадку включення ПДВ у єдиний податок. Облік ведуть або власники підприємств, або професійний бухгалтер вручну чи на ПК; треті – повноформатний облік, що ґрунтується, в основному, на журнально-ордерній або меморіально-ордерній формі. Фінансова звітність подається за усіма формами цієї звітності. Оподаткування звичайне. Облік ведуть 1-2 професійні бухгалтери на ПК; четвертий – облік автоматизований, локальна комп'ютерна мережа. Фінансова звітність звичайна. Оподаткування дещо ускладнене. Облік здійснюють 3-7 професійних бухгалтерів на персональному комп'ютері; п'яті – облік підвищеного типу, повністю автоматизований, має розгалужену комп'ютерну мережу. Консолідована фінансова звітність. Складне, і, до певної міри, конфліктне оподаткування. Облік ведуть десятки професійних бухгалтерів на ПК.

В другій половині 1980-років з'явилися кооперативи. З їх появою виник спрощений облік, де замість журналів-ордерів почали застосовувати книгу обліку господарських операцій (ф. № К-1), 9 відомостей обліку (ф. № ВК-1 – ВК-9) та План (кошторис доходів і витрат) (ф. № К-2 [3, с. 11-17].

Водночас, дрібні підприємства могли використовувати просту форму обліку, коли достатньо було вести лише Книгу або Журнал господарських операцій. Такий облік, в принципі, дозволяв зіставляти загальну суму витрат і загальну суму доходів підприємства з метою визначення загальної суми прибутку або збитку підприємства. На початку 1990-х років це був, зазвичай, прибуток, а нині – наприкінці 2000-х років – це, переважно, збиток.

Пояснити такий стан речей можна не стільки наслідками світової фінансової кризи, скільки тим, що існуюча в нашій країні корупція найбільше вигідна великому підприємництву, що не дозволяє малому підприємництву виживати в особливих умовах розвитку вітчизняної економіки, яку логічніше було б, з нашого погляду, називати економікою змови або економікою кланів.

Переваги автоматизованих форм обліку над ручними в тому, що в умовах автоматизації практично зникає рутинна праця працівників обліку, значно прискорюється процес обробки та отримання узагальнених даних, в декілька разів скорочуються витрати на одержання тих або інших звітів, не потрібно багато місця для зберігання архівної інформації. Проте, попри уся досконалість автоматизованих форм обліку і вони мають серйозні недоліки.

Р. Ентоні та Дж. Ріс до таких недоліків зараховують, по-перше ускладнення процесу контролю за записами, адже зберігання даних й арифметичні дії сховані від споглядання; по-друге, керівництво і менеджери підприємств вимагають від працівників обліку велику кількість різних звітів, що, на нашу думку, призводить збільшення до непродуктивних витрат часу працівників, зростання витрат на папір і електроенергію, прискорення зношеності персональних комп'ютерів та копіювальної техніки [21, с. 75-76].

Проведений вище аналіз розвитку форм (системи) обліку в Україні дозволяє нам зробити важливий висновок про те, що усі сучасні вітчизняні форми (системи) обліку перебувають під сильним часовим впливом з проміжком десять-двадцять років, протягом якого відбуваються суттєві зміни у засобах обчислювальної техніки, методології і організації обліку, суспільно-політичній ситуації в державі та світі. Якщо такий проміжок накласти на період з 1905 р. до 2009 р. (включно), то отримуємо наступне:

1) 1905-1921 р.р. – період революційних подій, Першої світової і громадянської воєн. Призупинено розвиток обліку для капіталістичного виробництва;

2) 1922-1938 р.р. – міжвоєнний період. Зародження обліку для соціалістичного способу виробництва; запровадження меморіально-ордерної форми обліку; формування і розвиток концепції нормативного методу обліку витрат і калькуляції собівартості (радянський аналог американської системи обліку стандартних витрат – “стандарт – кост”);

3) 1939-1955 р.р. – період Другої світової війни та повоєнної відбудови зруйнованої війною радянської економіки. Розвиток концепції обліку в надзвичайних для країни умовах; картковий облік продуктів та інших життєво важливих цінностей; посилення контрольної функції обліку та відповідальності громадян за збереження і використання майна й коштів; зародження та переслідування в СРСР ідей кібернетики; поява перших радянських обчислювальних машин; формування і практична реалізація у промислових підприємствах журнально-ордерної форми обліку; перший досвід механізації деяких ділянок радянського бухгалтерського обліку у колгоспах Київської області;

4) 1956-1975 р.р. – період політичної відлиги і спроб економічного реформування радянського ладу. Повсюдне запровадження єдиної журнально-ордерної форми обліку і Плану рахунків бухгалтерського обліку; формування ідеї та розвиток таблично-перфоткової форми обліку; перша спроба запровадження в сільському господарстві чекової форми обліку; реалізація Плану впровадження комплексної механізації бухгалтерського обліку;

5) 1976-1991 р.р. – період застою, перебудови і розпаду радянського ладу. Подальший розвиток комплексної механізації обліку. Впровадження бухгалтерського обліку на базі електронних бухгалтерських машин (ЕБМ) і мікро ЕОМ. Автоматизація чекової та нормативно-чекової форм планування, обліку. Розвиток бригадного, колективного, сімейного, орендного підряду. Новий План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій, закладів (1985 р.). Розроблення методик ведення обліку за спрощеною і простою формою обліку;

6) 1992 р. і до нині – період зародження, зовнішньої невизначеності і переборювання значних внутрішніх протиріч новітньої держави – України. Виникнення облікової системи в Україні, зорієнтованої на європейську (континентальну) систему обліку. Розроблення, обговорення й ухвалення Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, національного Плану рахунків; національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Отже, форми (системи) обліку витрат та доходів підприємства перебувають під значним впливом творчої думки облікової громадськості, видозмінюються і поліпшуються відповідно до умов певного історичного розвитку держави, розвитку інформаційних систем й комп'ютерної (обчислювальної) техніки.

Висновки і перспективи подальших досліджень. За результати проведеного дослідження, можна зробити наступні висновки:

1. Форма (система) – це, на нашу думку, сукупність певних, чітко виражених ознак механізму, який забезпечує ведення обліку за відповідною, регламентованою нормативно-правовими актами України, технологією. Вітчизняні підприємства нині застосовують (на власний вибір) одну із п'яти наступних форм (систем) обліку: меморіально-ордерну, журнально-ордерну, журнальну, автоматизовану (комп'ютеризовану), просту та спрощену.

2. До Журналу 5 або 5 А варто було б мати хоч би декілька Відомостей аналітичного обліку витрат підприємства. На наш погляд, це могли б бути наступні Відомості аналітичного обліку витрат: 1) витрати на виробництво (ф. 5.2); 2) собівартості реалізації та витрати збут (ф. 5.3); 3) на іншу операційну діяльність ((ф. 5.4); 4) на фінансову та інвестиційну діяльність (ф. 5.5); 5) на надзвичайну діяльність (ф. 5.6).

3. Щодо Журналу 6, то, як і у випадку з Журналом 5 або 5 А, доцільно запровадити низку відомостей аналітичного обліку доходів від: 1) реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ф. 6.1); 2) іншої операційної діяльності (ф. 6.2); 3) фінансової та інвестиційної діяльності (ф. 6.3); 4) надзвичайної діяльності (ф. 6.4).

4. Аналіз розвитку форм (системи) обліку в Україні дозволяє нам зробити важливий висновок про те, що усі сучасні вітчизняні форми (системи) обліку перебувають під сильним часовим впливом з проміжком десять-двадцять років, протягом якого відбуваються суттєві зміни у засобах обчислювальної техніки, методології і організації обліку, суспільно-політичній ситуації в державі та світі. Згідно з цим, автор вивів шість, відповідних формам (системам) обліку, історичних періодів в Україні.

Подальші дослідження щодо форм (систем) обліку доцільно проводити в напрямку їхнього органічного зв'язку з окремими ділянками вітчизняного обліку, труднощами із їхнім запровадженням і веденням у підприємствах (організаціях, закладах) України, виваженим та непоспішним використанням зарубіжного досвіду розроблення, застосування і поліпшення форм (систем) обліку у вітчизняній практиці.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підручник для екон. спец. вищих навч. закладів освіти / М.Т. Білуха. – К., 2000. – 690 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: конспект лекцій для студ. спец. 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1996. – 528 с.

3. Бухгалтерський учет в кооперативах: Указания по ведению бухгалтерського учета и применению учетных регистров в кооперативах [Текст] / Утверждены Министерством финансов СССР 14 декабря 1988 г. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 17 с.

4. Дерій В. Бухгалтерський облік в сільському господарстві: реформа і проблеми, що з нею пов'язані [Текст] / В.А. Дерій // Розвиток науки про бухгалтерський облік: зб. тез і текстів виступів на між нар. наук. конф. 23-24 листопада 2000 р. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – Ч. 2. – С. 63-65.

5. Дерій В. План рахунків має влаштувати теоретиків і практиків [Текст] / В. Дерій // Бухг. облік і аудит. – 1994. – № 8. – С. 11-12.
6. Единая журнально-ордерная форма счетоводства для предприятий [Текст] / Утверждена письмом Минфина СССР от 08 марта 1960 г. № 63.
7. Лишиленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підручник для студ. вищих навч. закл. / О.В.Лишиленко. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 219 с.
8. Малюга Н.М. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект [Текст]: монография / Н.М. Малюга, Т.В. Давидюк. – Житомир: ЧП “Рута”, 2003. – 512 с.
9. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу / Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 07 березня 2001 р. – № 49 // Парус-консультант. – Режим доступу до наказу: <http://www.parus.ua>.
10. Нападовська Л.В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: монографія / Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч, М.С. Пушкар / Л.В. Нападовська (ред.). – К.: Київ. Нац. торг.-екон. ун-т. – 2008. – 736 с.
11. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система “директ-костинг”: Теория и практика [Текст] / С.А. Николаева. – Финансы и статистика, 1993. – 123 с.
12. Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підручник / П.П. Німчинов – К.: Вища школа 1977. – 240 с.
13. Огійчук М.Ф. Сутність системи і форм бухгалтерського обліку і їх розвиток у сільськогосподарському підприємстві України [Текст] / М.Ф. Огійчук // Світ бухг. обліку. – 1998. – № 2 (8). – С. 11-29.
14. Пизенгольц М.З. Таблично-перфокарточная форма учета в колхозах и совхозах [Текст]: учебн. пособ. / М.З Пизенгольц, А.Г. Варава. – М.: Статистика, 1978. – 304 с.
15. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики [Текст]: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
16. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку [Текст]: підручник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.
17. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: учебник / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, Я.В. Соколов (ред.), И.А. Смирнова (пер.). – М.: Финансы и статистика, 2000. – 574 с. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту UNCTC).
18. Хомин П.Я. Парадигма й контрверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу) [Текст]: монографія / П.Я. Хомин. Г.П. Журавель. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 299 с.
19. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підручник / В.Г. Швець. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 535 с.
20. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія [Текст]: монографія / М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.
21. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры [Текст] / Р. Энтони, Дж. Рис. пер. с. англ. с предисл. под ред. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.