

УДК 657.2.016

# ВАДИ ФОРМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ПЕТРО ХОМИН,

доктор екон. наук,  
професор кафедри обліку  
й аудиту Тернопільського  
національного технічного  
університету ім. Івана Пулюя

Акцентується увага на недосконалої чинних форм бухгалтерського обліку. Відзначається, що наявні в них вади унеможливають забезпечення оперативного контролю, своєчасності, повноти та достовірності облікового узагальнення господарських операцій, які здійснюються на підприємстві. Це робить безуспішними спроби розмежування бухгалтерського обліку на підсистеми фінансового та управлінського. Наголошується на необхідності використання пристосованих для цього форм, в основі яких мають бути всебічно виважені й науково обґрунтовані в обліковій теорії компоненти.

**Ключові слова:** форма і зміст, бухгалтерський облік, хронологічний запис, систематичний запис, система обліку.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Попри те, що з теорії відомо більше десятка форм бухгалтерського обліку – від химерних на кшталт бордеро, дефінітив, ног, ода, руф, фортшпріт, шабар, потрійної, четвірної тощо до звичних нам меморіально-ордерної, журнально-ордерної чи комп'ютерних, – кожна з них не є такою, аби можна було сказати, що в ній відсутні ті недоліки, про які писав М. Рудановський, звертаючи увагу на «формалізм, який намагається за допомогою низки наперед заданих форм вловити й зберегти в них весь зміст живої дійсності, а таке чисто формальне обґрунтування обліку має претензію випадковим і нерідко невдалим формам обліку приписати значення міри господарських операцій»[5, с. 439].

Отож, зважаючи на недостатність теоретичного обґрунтування, відтак недосконалість застосовуваних на практиці форм бухгалтерського обліку, це є проблемою, дослідження якої практично значиме, тому актуальне з наукового погляду.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Публікацій, присвячених тлумаченню дефініції «форма бухгалтерського обліку», безліч. Однак у них нерідко діграфічний запис господарських операцій трактують як подвійну форму обліку на відміну від простої теж форми, хоча мова повинна йти про уніграфічну (просту) бухгалтерію, яку помилково ототожнюють з камеральною, мовляв, вона започат-

кована в Древньому Римі, де облік вели в спеціальних конторах, тобто кімнатах, виходячи з їхньої назви на латині. Причому вважається, що форми діграфічної бухгалтерії змінювалися в околі 1494–1952 років.

Зокрема, відлік старої італійської пов'язують з іменем Л. Пачолі (1494); нової італійської – з Ф. Гарратті (1688); німецької – з Ф. Гельвіга (1774); французької – з М. де ла Порта (1685); інтегральної – з Ж.-Б. Дюмарше (1914); журнально-ордерної – з І. Резниченка (1952), а «в основі розвитку форм лежить принцип диференціації записів у журналі»[5, с. 24], що можна визнати доведеним лише логічно щодо вказаних, адже й справді зі збільшенням обсягів діяльності підприємств ускладнюється її облікове забезпечення. Відтак якщо на невеличкому підприємстві було достатньо одного журналу реєстрації господарських операцій, з якого дані переносилися в головну книгу, то на великих підприємствах доводиться відкривати декілька журналів, доручаючи їхнє ведення різним працівникам бухгалтерії. Проте ця аргументація не підходить стосовно принаймні американської (Журнал-головної) форми бухгалтерського обліку, описаної в 1795 році Е. Дегранжем, яка значно простіша від нової італійської, німецької або французької чи інших, які пропонувалися до впровадження, хоча стала поширеною<sup>1</sup> значно пізніше від них.

<sup>1</sup> Опис американської форми бухгалтерського обліку Е. Дегранжа впродовж 1802–1852 рр. був перекладений на багато мов і витримав чи то 26, чи навіть 30 видань [5, с. 104].

ВИДІЛЕННЯ НЕВИРИШЕНИХ РАНИШЕ  
ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Водночас здебільшого маємо давню плутанину щодо систем<sup>2</sup> і форм, яка продовжується й у наші дні, не дивлячись на застереження Аристотеля, який вважав, що перш ніж про щось говорити, треба визначити поняття. Приміром, більш ніж сто років тому Ф. Єзерський (1883) та І. Шмельов (1885) запропонували відповідно т. зв. «потрійну» та «четвірну» системи рахівництва, які насправді виявилися видозміненими формами подвійної бухгалтерії [5, с. 247-248]. В наші дні зустрічаються тавтологічні визначення «комп'ютерна форма обліку» та «комп'ютерна система обліку», тлумачення яких відрізняється хіба ігноруванням співвідносності понять та довільним включенням/невключенням до їхньої характеристики певних складових, як-от один раз – організаційного, методологічного, інформаційного, технічного та програмного забезпечення; другий – вже тільки паперових чи електронних первинних документів<sup>3</sup>, **електронного** (sic!) облікового реєстра (журналу господарських операцій первинних документів) і програмного забезпечення (облікових алгоритмів). Хоча між цими переліками всього півтори сторінки тексту, де автори наводять суперечливе висловлювання, мовляв, «будь-яку форму обліку характеризують паперові реєстри», очевидно забувши про електронні. Заодно плутаються у визначеннях, указуючи, що на «підприємствах розгляд облікових завдань може відбуватися не лише в руслі комплексної проблеми інформаційного забезпечення менеджменту (тобто комп'ютеризація тільки облікового процесу), а здійснюватися в рамках єдиної **комп'ютерної системи управління** (виділено нами – П. Х.) підприємством та бізнес-процесами», додаючи: «При цьому краще говорити про комп'ютерну систему, а не про форму обліку» та наводячи ось-таке «конкретизоване» визначення: «Комп'ютерна система обліку – це вдале поєднання професійних якостей і функцій користувача з інтелектуальними можливостями комп'ютера» [1, с. 161–163, 167].

А загалом у більшості випадків зараз лише тиражують азбучні загальники визначень форм бухгалтерського обліку, де фігурують ключові терміни «облікові реєстри», «способи відображення господарських операцій», «технологія обробки інформації», не вдаючись до розгляду проблематики невідповідності їхнього змісту не тільки теперішнім, але й колишнім вимогам щодо формування останньої, що вписується в зауваження про «окремих авторів, які трактують форму «задля форми», забуваючи про те, що чіткість визначень немало сприяє розкриттю змісту бухгалтерського обліку» [3, с. 12].

Таким чином, **метою статті** є привернення уваги науковців до насущної проблеми вироблення парадигми розуміння сутності форми бухгалтерського обліку та вирішення завдань її раціональності, яка в нинішніх умовах усе більше поступається «інформаційним шумам», в яких можуть потонути навіть ті здобутки, якими маємо завдячувати минулим поколінням учених.

Таким чином, **метою статті** є привернення уваги науковців до насущної проблеми вироблення парадигми розуміння сутності форми бухгалтерського обліку та вирішення завдань її раціональності, яка в нинішніх умовах усе більше поступається «інформаційним шумам», в яких можуть потонути навіть ті здобутки, якими маємо завдячувати минулим поколінням учених.

## ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

На жаль, зауваження, що «термін «форми рахівництва» найчастіше ототожнюється з поняттями «система рахівництва» та «метод обліку»..., наприклад, у літературі нерідко зустрічаються такі вирази, як «карткова система обліку», «система безкнижкового обліку» та ін.» [3, с. 12], повною мірою застосовне до нинішніх реалій. Ба більше, наразі немає навіть прийняттого чіткого визначення його сутності, яке б відповідало думці Я. Соколова, що «рахівництво в своїй основі має форму, під якою розуміється алгоритм обробки інформації від моменту отримання первинного документа до складання звітності, тобто форма – те, що лежить між документом і звітністю» [5, с. 571].

До того й конкретизувати «те, що лежить між документом і звітністю» не вдалося поки нікому, в тому числі й ученим, які задавалися такою метою, резонно зауважуючи, що «питання про форми – одне з центральних питань теорії та практики», поскільки «відсутність необхідної ясності в обліковій термінології вказує на суттєві недоліки в теоретичній розро-

<sup>2</sup> Як відомо, бухгалтерський облік може здійснюватися за уніграфічною (простою) та діграфічною (подвійною) системами. Певний час в епоху феодалізму використовувався різновид уніграфічної (простої) системи рахівництва під назвою камеральна бухгалтерія, яку теж вважали то системою (Ф. Вілла, А. Тонціг), то формою (Г. Гофман, С. Капелюш) [5, с. 247-248; 3, с. 8–9].

<sup>3</sup> Стосовно цього наведемо висновок знаного теоретика бухгалтерського обліку Я. Соколова: «Суттєвою помилкою треба вважати ... спробу включення до складу форми первинної документації та звітності. Справа в тому, що й документація, й звітність лежать поза обліковою процедурою. Первинні документи – це вхід рахівництва, звітність – його вихід» [6, с. 327].

бці цієї проблеми». Тому й нині доводиться послугуватися надто узагальненим<sup>4</sup> формулюванням: «Форма рахівництва є організація облікових записів, яка базується на застосування методу, який склався історично, і використовуючи певні технічні записи, покликана забезпечити оперативний контроль, своєчасність, повноту та достовірність узагальнення в бухгалтерському обліку всього розмаїття господарських операцій, які здійснюються на підприємстві» [3, с. 12–13], оскільки інші, як зазначалося, надто плутані.

Та насамперед слід відмітити головну ваду форм бухгалтерського обліку – невідповідність їхнього змісту вимогам щодо оперативності й економічності формування облікової інформації, позаяк не дивлячись на те, що вони сформовані доволі давно, суттєвих зрушень щодо їхнього усунення не відбулося. На нашу думку, насамперед тому, що в теорії бухгалтерського обліку щодо них спостерігаються крайності.

Так, якщо в XV–XVIII ст. «майже всі автори книг з бухгалтерського обліку вважали, що бухгалтерія є не що інше, як мистецтво ведення книг, тобто порядок організації форми рахівництва», то нині «метри» та «неофіти» за версту обходять таке «мистецтво», оскільки воно вимагає заглиблення в конкретику «сукупності алгоритмів ... обробки первинних даних й отримання результатної облікової інформації з допомогою заданих технічних засобів» [6, с. 326]. Куди простіше виголосити декілька голосливих фраз на подобу: «Дослідження показують, що 90 % накопиченої бухгалтерської інформації в науковому плані ніким не вивчається», аби претендувати на роль ліцитарора «дефіциту справжньої наукової думки», поза незнанням, як «організувати контору, встановити порядок надання і контролю даних про хід справи, ... систематизувати надану інформацію в форми, практично зручні для занесення в книги» [2, с. 58, 68,

<sup>4</sup>Що стосовно бухгалтерського обліку як точної науки якось не з руки. І не тому, що при буквальному прочитанні такого формулювання за нинішніх умов можна прийти до висновку, нібито це комп'ютер, адже при автоматизації обліку цілком можливий вихід на звітність безпосередньо з первинних документів, опрацьованих за відповідним програмним забезпеченням, а головне через асоціацію з елементами методу бухгалтерського обліку. Хоча кожному студенту зрозуміло: в такому ра-зі мова повинна би йти про одну, максимум дві форми бухгалтерського обліку, зважаючи на адитивний чи процедурний підходи до його сутності, а не про їхнє розмаїття.

71], не кажучи вже про розробку новітніх форм бухгалтерського обліку, які відповідали би нинішнім вимогам щодо формування облікової інформації.

В результаті можемо лише констатувати, що скажімо, недоліки журнально-ордерної форми залишаються такими самими, як і приблизно сімдесят років тому, коли її тільки впроваджували. Вони майже повністю перейшли в «те, що лежить між документом і звітністю», тобто «алгоритм обробки інформації від моменту отримання первинного документа до складання звітності» за комп'ютерними програмами, в яких навіть назв електронних реєстрів не спромоглися придумати й послугуються апокрифічним визначенням «Аналіз рахунка»<sup>5</sup>, не дивлячись на те, що власне аналітична інтерпретація облікових даних у них виведена за дужки.

Більше того, якщо в жодній із колишніх форм бухгалтерського обліку неможливо було запровадити аналіз сутнісного змісту господарських операцій для уникнення помилок при відображенні операцій за кореспонденцією рахунків через відсутність необхідних для цього технічних можливостей, то й із їхньою появою завдяки практично безмежній пам'яті комп'ютерів ця вада залишається незмінною, і замість принципу автоколації далі доводиться покладатися тільки на аналітичні здібності бухгалтерів.

Стосовно ж саме «того, що лежить між документом і звітністю», зокрема облікових реєстрів, то їхня конструкція як у колишніх, так і сучасних формах звітності хибує перш за все під аспектом оглядовості та компактності й економічності обліку загалом. Причому в комп'ютерній формі обліку віддали перевагу лише «економічній доцільності експлуатації машин», помилково вважаючи, що бухгалтерські реєстри виконують головну роль «технічних засобів, призначених для фіксації інформації, виступають її вторинним джерелом, служать лише засобом бухгалтерського спостереження, відтак зовнішній вигляд реєстра не має значення». Внаслідок цього комп'ютерна форма обліку перетворилася в аморфний конгломерат «аналізів рахунків», який помножується недоліками плану останніх, оскільки затверджений в Україні теж має успадковані методологічні вади, особлива щодо т. зв. «підставних» рахунків, якими по-

<sup>5</sup>Краще вже було скористатися запропонованими В. Подольським назвами реєстрів машино- і відеограми [5, с. 507].

двійна система, за словами Ф. Єзерського, «замазувала очі» й на цьому «ґрунтується можливість обманів» [5, с. 246; 6, с. 325].

Крім того, надмірна диференціація синтетичних рахунків й особливо субрахунків за чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій навіть балансове узагальнення перетворює в надто трудоміку й складну процедуру. А Головну книгу, в якій мала би забезпечуватися системна візуальна колація всіх господарських операцій на предмет їхньої відповідності змісту активних і пасивних пермутацій, компенсаційних і результатних модифікацій, більш відомих у вітчизняній теорії бухгалтерського обліку як чотири типи змін у балансі, позбавляє такої можливості через відсутність важливішого елемента – оглядовості. Не дивлячись на те, що власне втрата візуальності знівельовала основну характеристику Головної книги, яку французький учений К. Ірсон (1678) трактував як «книгу причин, підкреслюючи тим самим її аналітичний характер» і саме з цією метою його земляк Е. Дегранж (1797) рахував за американську форму рахівництва, що «виникла як протест проти подібних тенденцій», спрямованих на роз'єднання хронологічного й систематичного запису» [5, с. 101; 6, с. 342]. Проте з часом саме такі тенденції взяли верх, не дивлячись, що хронологічний запис оригінальний, у той час, як записи в Головній книзі – тільки копії з нього (К. Ірсон), а ігнорування його, яке сталося під впливом П. Савонні та К. Буайє, котрі вважали хронологічні записи обліковим анахронізмом, призводить до втрати інформації, вкрай необхідної з позицій фінансових.

Власне сама назва фінансовий облік при відсутності такого запису господарських операцій, який практично був зведений нанівець за журнально-ордерною формою, на наш погляд, позбавляється змістовності, оскільки реєстрація попередньо систематизованих господарських операцій є майже безкорисною в оперативному управлінні фінансами підприємства, не дивлячись на те, що вона в основному підпорядкована складанню фінансової звітності. Адаже квартальні та річні баланси доходів і витрат, складені за такі довгі, та ще й минулі періоди, жодним чином не можуть допомогти при спробі регулю-

вання поточних грошових потоків, тому й не дивно, що воно не набуло на підприємствах системного характеру й здійснюється наугад, або взагалі пушене на самоплив.

Однак спроби відродити вкрай необхідний на-самперед з позицій фінансово-аналітичних хронологічний запис господарських операцій, цілком можливі завдяки комп'ютеризації облікового процесу, за нинішніх умов мало що дають, адже така інформація через її надмірно деталізовану сегрегацію за прийнятими синтетичними рахунками стає непридатною для практичного застосування. Позаяк теперішня Головна книга, на відміну від Журналу-Головної американської форми рахівництва, в якій поєднувалися три реєстри (Журнал, Головна книга, обігова відомість) завдяки «витягуванню в одну лінію» (за рядком) журнальних записів і рознесенням за рахунками», причому при мінімальній кількості останніх<sup>6</sup>, нині стала Гросбухом – реєстром винятково систематичним і синтетичним, щодо якого не може бути мови про забезпечення «з одного погляду повного огляду стану господарства, досягнення без додаткової роботи складання щоденного балансу» [5, с. 105].

Звичайно, повернення до американської форми рахівництва за варіантом, описаним Е. Дегранжем, за нинішніх умов нереальне насамперед через ускладнення економічних взаємовідносин суб'єктів господарювання. Але цілком можливим, на нашу думку, є використання інших ідей минулих поколінь, приміром визначного швейцарського вченого Ф. Гюглі (1833–1902), котрий запропонував у 1870 році константну бухгалтерію як синтез камеральної форми<sup>7</sup> з подвійним відображенням господарських операцій, де головною метою було визначено контрольну функцію, але не у вузькому розумінні перевірки звітів адміністрації та матеріально відповідальних осіб стосовно збереження цінностей, що розглядало

<sup>6</sup> Дегранж вважав, що для відображення господарських операцій достатньо п'яти рахунків-екранів: 1) Каси, 2) Товарів, 3) Документів до одержання, 4) Документів до оплати, 5) Збитків і прибутку, а також трьох доповнюючих: Капіталу, Балансу вступного та Балансу заключного [От ист., с. 104]. У вітчизняній практиці за цією формою використовувалося 17 синтетичних рахунків.

<sup>7</sup> Камеральна форма описана в працях М. Пуехберга (1762). Її особливістю є введення в єдину систему обліку кошторисних асигнувань, з якими порівнювалися фактичні обіги. При цьому їх зазвичай відображали в двох окремих реєстрах, один із яких призначався для надходжень, інший – для витрат.

ся як окремий випадок, а виявленні «ступеня відповідності господарської діяльності поставленим перед нею завданням».

Зокрема, в константній бухгалтерії, крім поділу рахунків на активні й пасивні, що характерне для подвійного запису, вводилася класифікація рахунків за функціональною ознакою з виділенням трьох груп рахунків: каси, адміністрації та розрахунків. Окрім того з камеральної бухгалтерії було запозичено ідею фіксації кошторисних асигнувань та доповнено її заздалегідь визначеними нормативними значеннями результатів діяльності підприємства, які вводилися в рахунки, внаслідок чого в Головній книзі відображались не тільки операції, які відбулися, але й ступінь виконання встановлених нормативів, або – як писав Ф. Гюглі, – «константна бухгалтерія розрізняє призначення від виконання, інакше кажучи, протиставляє систематично передбачувані – призначені – зміни здійсненим, тобто виконаним змінам» [4, с. 5, 22–23].

При цьому рахунок каси протиставляється рахунку адміністрації, а для їхнього інформаційного об'єднання вводяться розрахункові або ліквідні рахунки активних і пасивних зобов'язань, на яких проходить співставлення призначених і виконаних доходів та витрат. Сальдо рахунка активних зобов'язань покаже недоотримані доходи, а сальдо пасивних зобов'язань – непроведені витрати. Внутрішні розрахунки підприємства, не пов'язані з загальною зміною коштів, відображаються на рахунку взаємних розрахунків, який може вестись як касовий чи розрахунковий. Що важливо, кореспонденція рахунків завжди постійна, кожний рахунок пов'язаний не більш ніж із двома рахунками: одним – за дебетом та другим – за кредитом [5, с. 209].

Думається, власне такий синтез є ключем до вирішення проблеми оперативності облікової інформації, над якою марно б'ються теперішні покоління науковців, пропонуючи всілякі надумані конгломерати-надбудови до бухгалтерії на взірць відділів контролінгу, адже ізольованість аналізу й бухгалтерського обліку робить безуспішними будь-які спроби в цьому напрямі саме через роз'єднання в часі обліково-аналітичних процедур. Бо при якій завгодно оперативності формування даних бухгалтерського обліку неминує виникати часовий лаг, зумовлений

необхідністю їхньої передачі в інший підрозділ для аналітичного опрацювання.

А якщо врахувати таке неминує супутнє явище, як бухгалтерські помилки, то неважко уявити, скільки часу йде марно на аналіз недостовірних облікових даних, а потім їхнє повернення в бухгалтерію, виправлення й повторну аналітичну інтерпретацію. Й уникнути цього іншим способом, як поєднанням обліково-аналітичних процедур, неможливо.

Проте не зважаючи на очевидність цієї вади форм бухгалтерського обліку як колись, так і тепер, науковці воліють її не бачити, а тому збиваються на манівці, шукаючи вирішення проблеми оперативності облікової інформації поза «тим, що лежить між документом і звітністю», хоча такий підхід є утопічним.

Прикладом може бути спроба впровадити т. зв. «управлінський облік», яка є безуспішною в Україні (і не тільки) ось уже близько чверті століття. Адже всі потуги в цьому напрямі завершуються зазвичай хіба словесною еквілібристикою *idem per idem*<sup>8</sup> з використанням кожен раз інших назв, останньою (сподіватимемось, що справді так!) із яких є курйозна «стратегічний облік», яка появилася внаслідок чи то рекламного трюку, чи нехарактерного перекладу назви твору Б. Раяна<sup>9</sup>.

Інакше й бути не могло, бо їхні адепти відразу переходять, як їм видається, до «винаходу» системи, не зачіпаючи при цьому проблематики форми, що в жодному разі неможливе. Адже абстрактно система обліку існувати не може, тим паче, що її зміст і форма, як відомо з філософії, є нерозривним цілим. Думається, аби сформулювати конкретизоване визначення форми бухгалтерського обліку необхідно дедуктивно осмислити процедури, приналежні, кажучи словами Я. Соколова, до «того, що лежить між документом і звітністю». З урахуванням цього, форма бухгалтерського обліку, на нашу думку, характеризується організацією документопотоків, передбачених відповідною системою обліку. Отож без їхнього визначення годі думати, що будь-яка система обліку (управлінського, фінансового, контролінгу, інформології etc.) зможе функціонувати.

<sup>8</sup> Те саме через те саме.

<sup>9</sup> В ній мова йде про стратегічні розрахунки для менеджменту, що й підкреслюється в назві «Strategic Accounting for Management», але при перекладі на російську мову замість цього вжили «Стратегический учёт для руководителя».

Таким чином, перш ніж говорити про поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський, треба розмежувати їхні об'єкти. При цьому стосовно першого, на нашу думку, можна обмежитися синтетичними рахунками, оскільки він має бути прив'язаний насамперед до оперативного формування облікової інформації про платоспроможність підприємства, що відноситься до сфери його фінансів. Відповідно це окреслює звужений обсяг документопотоків фінансового обліку, обмежений головно рухом коштів і динамікою зобов'язань підприємства. Натомість у підсистемі управлінського обліку, який підпорядкований відображенню виробничої діяльності, кошти і зобов'язання підприємства відіграють побічну роль, хоча управління ними теж необхідне, але це вже сфера фінансів, а не виробничої бухгалтерії, як взагалі-то правильніше іменували в німецькій науковій школі management Accounting<sup>10</sup>.

Приміром, Б. Пендорф писав: «Торгова (за нинішньою термінологією фінансова – Авт.) бухгалтерія веде облік зовнішніх відносин підприємства, виявляє склад його майна та результати господарської діяльності. Виробнича бухгалтерія охоплює всі виробничі операції всередині підприємства й точно відображає процес виробництва». При цьому підкреслювалося, що «головна бухгалтерія (те саме, що торгова бухгалтерія) ставить своєю метою збирати цифри в рахунки

Головної книги ... Виробнича бухгалтерія, навпаки, ... збирає затрати за відділами, а потім розподіляє їх за цехами, ... за окремими замовленнями ... Таким чином, збираються завжди одні й ті ж цифри, але в головній бухгалтерії їх збирають за рахунками, а в виробничій – виходячи з різних виробничих точок зору». Причому Е. Шмаленбах уточнив, що «за зовнішнім порядком, за строгим дотриманням форми торгова бухгалтерія стоїть вище виробничої, тому річний результатний рахунок і баланс ближче їй, ніж безформеній виробничій бухгалтерії» [5, с. 160–161].

На жаль, замість використання цих методологічних настанов, які могли би стати основою для розмежування підсистем фінансового й нехай навіть поширеного нині як дефініція «управлінського» обліку з використанням пристосованих для цього форм, що ґрунтувались би на сформованих в обліковій теорії компонентах, які включають: «1) тип запису (уніграфічний чи диграфічний); 2) послідовність запису (хронологічна і/або систематична); 3) логімографічність рівнів, на яких узагальнюється облікова інформація; 4) повнота запису (реєструються тільки здійснені, або ж здійснювані, чи такі, що підлягають здійсненню очікувані факти господарського життя) [6, с. 328] всі ті, хто береться за проблему оперативності бухгалтерського обліку про необхідну для цього форму навіть не згадують. А відразу беруться за його систему, поринаючи у беззмисловну графоманію, позаяк відомо, що система бухгалтерського обліку включає структуру апарату, документообіг, форму рахівництва [5, с. 351].

<sup>10</sup> Дефініція управлінський облік – результат помилкового переладу зазначеного англійського словосполучення спочатку на російську мову, звідки це перекочувало в українську облікову теорію, хоча доречніше говорити про управлінські розрахунки, що витікає з іншого значення терміна Accounting.

### **ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ**

Вади застосовуваних нині форм бухгалтерського обліку стоять на заваді вирішенню проблеми його оперативності, бо хоча вважається, що шахова побудова облікових реєстрів скорочує кількість записів із відображення господарських операцій вдвічі, насправді це не так, поскільки обійтися лише стандартними журналами чи «аналізами рахунків» за комп'ютерною формою не вдається.

Тим паче, що в цих реєстрах проігноровано важливішу ознаку побудови, яка унеможлиблює здійснення, як висловився Е. Дегранж, «з одного погляду повного огляду стану господарства, досягнення без додаткової роботи складання щоденного балансу», відтак оперативне аналітичне осмислення облікових записів на предмет їхньої безпомилковості.

Крім того, вони не дозволяють здійснити поділ обліку на фінансовий та управлінський, за що ратують чимало авторів, однак забуваючи про те, що «молоде вино в старі міхи не наливають», а тому ігнорують проблему форми бухгалтерського обліку.

Ба більше, наразі немає навіть немає конкретизованого визначення її сутності, яке могло би стати підґрунтям для її формування у відповідності з нинішніми вимогами, до яких, на наш погляд, можна віднести; аналіз і синтез при обґрунтуванні сегрегації й систематизації маршрутів первинних документопотоків, кореспонденції рахунків; спосіб реєстрації даних первинних документів в облікових реєстрах (хронологічний, систематичний, суцільний, позиційний); критерії зведення розрізнених даних в однорідні групи не тільки з позицій обліку, але й потреб аналітичної інтерпретації облікової інформації.

Саме тут найбільше поле для удосконалень, адже стосовно цього втрачено й ті надбання, які витримали період профанації бухгалтерського обліку під личиною його відмінності від капіталістичного, зокрема стосовно виявлення іммобілізації основного й оборотного капіталу, або як тоді замасковано писали «основних і оборотних засобів»; методики колації облікових записів і техніки здійснення балансового узагальнення даних бухгалтерського обліку. При цьому ми не маємо ілюзій щодо їхньої вичерпності, відтак подальші дослідження окресленої проблеми, на наш погляд, актуальні.

### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

- |   |  |
|---|--|
| <p>1. <b>Бутинець Ф. Ф.</b> та ін. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., перер. і доп. –Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.</p> <p>2. <b>Бутинець Ф. Ф.</b> Бухгалтерський облік: роздуми вченого. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 100 с.</p> <p>3. <b>Гофман Г. А.</b> Очерки развития форм бухгалтерского учёта / Г. А. Гофман, С. М. Капелюш. – М.: Финансы,</p> | <p>1966. – 122 с.</p> <p>4. <b>Гюглі Ф.</b> Двойная камеральная бухгалтерия: Пер. с нем. / Под ред. А. П. Рудановского. – Пт., 1916.</p> <p>5. <b>Соколов Я.В.</b> Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1996. – 638 с.</p> <p>6. <b>Соколов Я.В.</b> Основы теории бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.</p> |
|---|--|

Акцентируется внимание на несовершенствах действующих форм бухгалтерского учёта. Отмечается, что имеющиеся у них недостатки делают невозможным обеспечение оперативного контроля, своевременности, полноты и достоверности учётного обобщения хозяйственных операций, которые осуществляются на предприятии. Это делает безуспешными попытки разграничения бухгалтерского учёта на подсистемы финансового и управленческого. Отмечается необходимость использованием приспособленных для этого форм, в основе которых должны быть всесторонне взвешенные и научно обоснованные в учётной теории компоненты.

**Ключевые слова:** форма и содержание, бухгалтерский учёт, хронологическая запись, систематическая запись, система учёта.

Attention is focused on the imperfections of current forms of accounting. It is noted that the existing flaws they make it impossible to ensure operational control, timeliness, completeness and reliability generalization your business transactions undertaken by the company. This makes unsuccessful attempts distinction accounting for financial and management subsystem. The necessity of using adapted this forms the basis of which should be fully informed and scientifically grounded theory in accounting components.

**Keywords:** form and content, accounting, chronological record, systematic record, keeping system.