

## ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ ЯК СКЛАДОВА ОБЛІКОВО-ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

*У статті розглянуто облікові реєстри як складові обліково-звітної інформації підприємства. Подано класифікацію облікових реєстрів з урахуванням потреб вітчизняної теорії та практики бухгалтерського обліку. Визначено особливості використання облікових реєстрів як при комп'ютерній, так і при паперовій формі ведення бухгалтерського обліку. Розглянуто структуру електронного облікового реєстру.*

**Ключові слова:** облікові реєстри, реєстри, облік, обліково-звітна інформація, складова, класифікація, електронний обліковий реєстр.

На основі первинних документів робиться запис в облікові реєстри бухгалтерського обліку. Документи є входом обліково-звітної інформації, а звітність – її інформаційним виходом. Облікові реєстри містять все, що знаходиться в обліку між документами та звітністю. Таким чином, облікові реєстри містять алгоритм перетворення даних первинних документів у звітність. Отже, питання облікових реєстрів як складової обліково-звітної інформації підприємства в умовах сьогодення набуває актуальності.

Останні дослідження щодо узагальнення фактів господарського життя підприємства в облікових реєстрах бухгалтерського обліку було проведено у працях таких вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, як Ф. Бутинець, Ф. Васькін, О. Войналович, Т. Давидюк, О. Галенко, О. Гудкова, В. Євдокимов, Л. Жилкіна, О. Золотарьова, С. Івахненко, О. Калінкіна, Ч. Керімова, Т. Копилова, Т. Коцкулич, М. Кужельний, А. Кузьмінський, З. Кулько, М. Кутер, С. Легенчук, В. Лінник, Л. Ловінська, Т. Максименко, О. Малишкін, Г. Милосердова, А. Місюров, Л. Нікандрова, В. Пантелеєв, Г. Партин, Є. Полякова, Л. Руїс, Н. Сахчинська, М. Свободіна, В. Сопко, Н. Ткаченко, І. Томашевська, Г. Туровець, В. Шарманська, В. Шевчук та ін. Разом із тим питання облікових реєстрів як складової обліково-звітної інформації підприємства залишається недостатньо дослідженим. Отже, вищезазначене питання є актуальним і потребує подальших досліджень.

Метою цього дослідження є розгляд облікових реєстрів як складової обліково-звітної інформації підприємства.

Реєстр (*рос.*: регистр; *англ.*: register/book; *лат.*: registrum) – список, перелік чого-небудь; книга для записування, обліку чогось [1, с. 1206]. Реєстри виступають засобом бухгалтерського спостереження і носієм інформації, узагальненої на рахунках бухгалтерського обліку [2, с. 330].

Під словом «реєстр» у бухгалтерському обліку розуміють різні види таблиць, в які записуються дані з первинних документів [3, с. 378].

С. Івахненко зазначає, що реєстр відображає вторинну облікову інформацію (первинним джерелом інформації є первинні бухгалтерські документи) і є матеріальним засобом фіксації на рахунках даних про факти господарської діяльності підприємства [4, с. 193].

Регістри є засобом систематизації і накопичення облікових даних для відображення отриманих результатів в аналітичному обліку, на рахунках бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності [5, с. 112].

На основі первинних документів робиться запис в облікові регістри. Відповідно до п. 3.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку облікові регістри – це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку [6]. Облікові регістри – це носії спеціального формату, призначені для групування та узагальнення інформації з первинних документів [1, с. 808].

Колектив вітчизняних авторів зазначає, що облікові регістри – це носії даних певної форми, побудовані відповідно до економічного групування інформації про активи, капітал і зобов'язання підприємства [7, с. 153].

Відповідно до Бухгалтерського словника регістр бухгалтерського обліку (*рос.*: регистр бухгалтерского учета; *англ.*: accounting register) – документ, призначений для систематизації та нагромадження інформації, яка міститься в прийнятих на облік первинних документах, для відображення на рахунках бухгалтерського обліку і в бухгалтерській звітності [8, с. 155].

Згідно з визначенням, що наведене в словнику бухгалтера та аудитора за ред. Я. Ковторева, поняття «регістр бухгалтерського обліку» – це документ, призначений для систематизації та нагромадження інформації, що міститься в прийнятих на облік первинних документах, для відображення на рахунках бухгалтерського обліку і в бухгалтерській звітності [9, с. 175].

Регістри бухгалтерського обліку тлумачаться у словнику-довіднику з обліку, контролю та аналізу за ред. В. Пантелеєва та В. Шевчука як облікові документи встановленої форми і змісту для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку [10, с. 229]. Вони є носіями згрупованої накопиченої вторинної інформації, джерелом якої є первинні документи.

Регістри бухгалтерського обліку – різного виду носії інформації (книги, картки, таблиці), в яких записують дані первинних облікових документів, реєструють факти господарського життя [11, с. 144].

Не слід плутати облікові регістри з первинними документами, оскільки в облікових регістрах відображають інформаційні дані з первинних документів.

У бухгалтерському обліку використовують такі облікові регістри: книги, журнали, відомості, картки, машинограми, окремі листки та ін. Класифікацію облікових регістрів наведено в табл. 1.

Таблиця 1

## Класифікація облікових регістрів

№ з/п	Ознака	Класифікаційні групування
1	За призначенням і характером запису	Хронологічні, систематичні та комбіновані (зведені)
2	За обсягом змісту	Синтетичні, аналітичні та комбіновані
3	За формою	Бухгалтерські книги, картки та машинограми
4	За своєю будовою	Односторонні, двосторонні, багатографні та шахові
5	За способом заповнення	Вручну та за допомогою комп'ютера
6	За призначенням	Контокоректні, матеріальні, кількісно-сумові, кількісно-сортові та багатографні
7	За способом графлення	Паралельний, послідовний та змішаний
8	За видом носія інформації	Паперові та електронні

За призначенням і характером запису реєстри поділяються на хронологічні, систематичні та комбіновані. До хронологічних реєстрів належать реєстраційний журнал операцій, журнал обліку надходження вантажів, відомість реалізації продукції та ін. До систематичних облікових реєстрів належать такі, у яких господарські операції групуються на синтетичних і аналітичних рахунках. Комбінованими називають такі реєстри, в яких поєднуються хронологічний і систематичний запис. Найбільш характерним прикладом є журнал – головна книга, в якій перша частина є практично журналом реєстрації фактів господарського життя підприємства, а друга – групуванням цих операцій на відповідних синтетичних рахунках. До реєстрів синтетичного обліку належать: головна книга, журнал-ордер, журнал-головна. До реєстрів аналітичного обліку належать книги, картки, машинограми. Характерною рисою сучасних облікових реєстрів є поєднання в них синтетичного та аналітичного обліку. До комбінованих реєстрів можна віднести окремі журнали-ордери, машинограми. Бухгалтерські книги – це зброшуровані облікові синтетичні та аналітичні реєстри. До таких реєстрів належать головна книга, журнал-головна. Картки – це, як правило, реєстри аналітичного обліку. Залежно від об'єкта, що обліковується, картки аналітичного обліку поділяються на картки кількісно-сумарного обліку, призначені для обліку товарно-матеріальних цінностей (картки складського обліку, інвентарні картки та ін.), контокорентні, призначені для обліку розрахунків та ін. Машинограми – це облікові реєстри в машинній обробці обліково-звітної інформації, тобто відповідні таблиці, де відображено таку інформацію в запрограмованих розрізах та з передбаченою деталізацією. Вони можуть бути синтетичними, аналітичними чи комбінованими. За своєю будовою облікові реєстри можуть бути односторонніми, двосторонніми, багатографними та шаховими. Односторонні реєстри передбачають, що вся обліково-звітна інформація відображається послідовно на одному боці аркуша. До них належать, наприклад, усі типові форми карток аналітичного обліку. Двосторонні реєстри передбачають поділ сторінки на дві частини: одну з них призначено для обліку дебетових оборотів за певним рахунком, а іншу – кредитовим. Багатографні – це такі реєстри, в яких одна з граф (найчастіше дебетова) поділена на кілька, вони використовуються для обліку за рахунками, суми яких згруповані за певними ознаками. Шахова будова реєстрів передбачає їх поділ вертикальними і горизонтальними лініями на клітинки, де кредитові обороти відображають по горизонталі, а дебетові – по вертикалі. Така побудова значно скорочує кількість записів, оскільки подвійний запис тут здійснюється в один робочий прийом, посилює поточний контроль за відображенням операцій та підвищує аналітичні можливості бухгалтерського обліку. За видом носія інформації облікові реєстри можуть мати як паперову, так і електронну форму.

Ф. Бутинець, О. Войналович та І. Томашевська зазначають, що розрізняють облікові реєстри, передбачені відповідною формою ведення бухгалтерського обліку, та реєстри довільної форми. Прикладами регламентованих реєстрів є меморіальні ордери, журнали, головна книга. До реєстрів довільної форми відносять групувальні та накопичувальні відомості, машинограми, реєстри на безпаперовій основі [5, с. 113]. Ми не погоджуємося з тезою вищевказаних авторів, що до реєстрів довільної форми відносять реєстри на безпаперовій основі, адже це лише їх форма подання.

В основу побудови реєстрів бухгалтерського обліку при паперових формах ведення бухгалтерського обліку покладено принцип надлишку, тобто всі дані, що можуть знадобитися, за певним принципом фіксуються у реєстрах, мають багатоцільове призначення. У них формується обліково-звітна інформація, необхідна функціональним службам для різних цілей: проведення аналізу та виявлення резервів, заповнення форм періодичної і річної бухгалтерської звітності, поточного та подальшого контролю, видача довідок тощо. Облікові реєстри од-

нозначно характеризують будь-яку форму ведення обліку. Наприклад, постійне удосконалення форм журналів, їх модифікація для великих і малих підприємств не змінили сутності журналів та форми бухгалтерського обліку, побудованої за їх допомогою.

Проте в умовах використання ПК змінилося традиційне розуміння самого поняття «регістр бухгалтерського обліку». У паперових формах ведення бухгалтерського обліку система відображення облікових даних у регістрах бухгалтерського обліку об'єднана із системою їх узагальнення і повністю від неї залежить.

Якщо при безкомп'ютерному способі обробки бухгалтерських даних під регістром бухгалтерського обліку розуміють засіб, призначений для фіксації, накопичення, систематизації, узагальнення та відображення обліково-звітної інформації, то в умовах застосування комп'ютеризації бухгалтерського обліку стадія відображення обліково-звітної інформації, тобто надання систематизованих облікових даних у зручному для користувача вигляді, як правило, є самостійним процесом, що не пов'язаний із стадіями накопичення, систематизації та узагальнення інформації.

Облікові регістри складають щомісяця і підписують виконавці та головний бухгалтер або особа, на яку покладено обов'язок ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Відповідальність за правильність записів в облікових регістрах покладається на осіб, які їх склали та підписали.

При застосуванні ПК облікові регістри включають 3 складові частини: 1) комп'ютерну базу даних з певною структурою, призначену для накопичення та зберігання обліково-звітної інформації на технічних носіях; 2) змінні величини, тимчасово створені в пам'яті ПК для систематизації та узагальнення облікових даних – бухгалтерських рахунків; 3) відеограми та машинограми, призначені для відображення згрупованої та систематизованої обліково-звітної інформації (рис. 1) [4, с. 195; 7, с. 155; 12, с. 26].

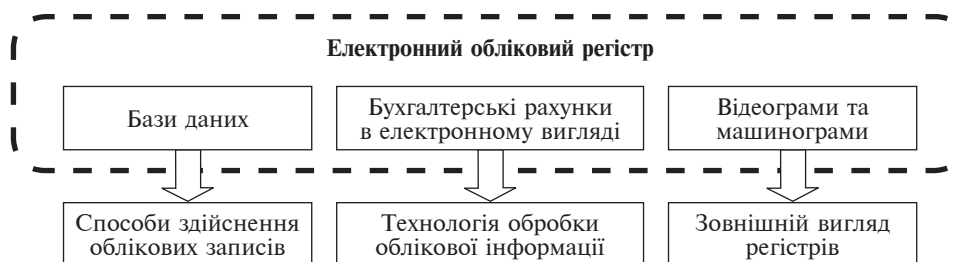


Рис. 1. Структура електронного облікового регістру [4, с. 195; 7, с. 155; 12, с. 26]

С. Івахненко вказує, що при комп'ютеризованому обліку будь-який матеріальний носій даних бухгалтерського обліку з теоретичного погляду можна розглядати як регістр, а отже, будь-які електронні носії, за допомогою яких накопичується облікова інформація, можна вважати регістрами обліку [12, с. 25].

Особливістю комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку також є те, що вона не існує без конкретної комп'ютерної програми. Облікові регістри різних програм достатньо схожі, але не тотожні.

За умови детального складання облікових записів формується єдиний електронний регістр – журнал господарських операцій, хоча більшість програм для комп'ютеризації бухгалтерського обліку дозволяє переглядати інформацію у вигляді журналів, відомостей тощо.

Для більшості облікових регістрів, особливо тих, які містять аналітичні дані, необхідно забезпечити захист від несанкціонованого доступу. Особи, що

мають доступ до облікових реєстрів, зобов'язані зберігати комерційну таємницю.

Таким чином, визначено, що облікові реєстри є складовою обліково-звітної інформації підприємства. Вивчення існуючих підходів до класифікації облікових реєстрів дало змогу виокремити найважливіші класифікаційні ознаки облікових реєстрів промислових підприємств: за призначенням і характером запису, за обсягом змісту, за формою, за своєю будовою, за способом заповнення, за призначенням, за способом графлення, за видом носія інформації. Визначено особливості використання облікових реєстрів як при комп'ютерній, так і при паперовій формі ведення бухгалтерського обліку. Розглянуто структуру електронного облікового реєстру. Тому в подальшому перспективним напрямом дослідження буде розробка типових форм облікових реєстрів підприємств для різних галузей економіки.

### Список використаної літератури

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і доп.) / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.
2. Малюга Н.М. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: монография / Н.М. Малюга, Т.В. Давидюк. – Житомир: ЧП «Рута», 2003. – 512 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець. – 2-ге вид. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
4. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб. / С.В. Івахненко. – 4-те вид. – К.: Знання, 2008. – 343 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська. – 4-те вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 528 с.
6. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджено наказом МФУ № 88 від 24 травня 1995 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>
7. Інформаційні системи і технології в обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, В.В. Євдокимов, С.Ф. Легенчук. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 468 с.
8. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с.
9. Словник бухгалтера та аудитора / В. Пантелеєв, О. Сніжко; за ред. Я. Ковторева. – Харків: Фактор, 2009. – 352 с.
10. Облік, контроль та аналіз: Словник-довідник: навч. посіб. / І.І. Пилипенко, В.П. Пантелеєв, В.О. Шевчук [та ін.]; за ред. проф. В.П. Пантелеєва, В.О. Шевчука. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 368 с.
11. Аудиторский словарь / С.М. Бычкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов [и др.]; под ред. В.Я. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
12. Івахненко С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології: монографія / С.В. Івахненко. – К.: Знання, 2005. – 286 с.

*В статье рассмотрены учетные регистры как составляющая учетно-отчетной информации предприятия. Представлена классификация учетных регистров с учетом потребностей отечественной теории и практики бухгалтерского учета. Определены особенности использования учетных регистров как при компьютерной, так и при бу-*

мажної формі ведення бухгалтерського учета. Рассмотрена структура электронного учетного регистра.

**Ключевые слова:** *учетные регистры, регистры, учет, учетно-отчетная информация, составляющая, классификация, электронный учетный регистр.*

*In the article the components of the record registers as constituting of accounting and reporting of information of the enterprise are considered. The classification of accounting registers with the needs of the domestic theory and practice of accounting is presented. The features of the use of accounting registers as at a computer, and in paper form of accounting are defined. The structure of electronic accounting records is examined.*

**Key words:** *accounting records, registers, accounting, accounting and reporting information, component, classification, electronic account book.*

*Одержано 15.02.2013.*