

## Тема 6.1 Формы бухгалтерского учета

Вопрос 1. Понятие и классификация учетных регистров

Вопрос 2. Исправление ошибок в регистрах бухгалтерского учета

Вопрос 3. Формы бухгалтерского учета

Вопрос 4. Простая форма бухгалтерского учета

### **Вопрос 1. Понятие учетных регистров.**

Информация, содержащаяся в принятых к бухгалтерскому учету первичных документах, фиксируется, оценивается, накапливается, систематизируется и обобщается и переносится в регистры бухгалтерского учета. Отражение фактов хозяйственной жизни в учетных регистрах является одним из основных этапов учетного процесса.

**Регистры бухгалтерского учета** предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах в целях отражения данной информации на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Учетные регистры должны содержать обязательные реквизиты:

- наименование учетного регистра;
- название организации, составившей учетный регистр;
- дату начала и окончания ведения регистра и (или) период его составления;
- хронологическую и (или) систематическую группировку фактов хозяйственной жизни;
- величину стоимостного измерения фактов хозяйственной жизни с указанием денежного измерителя;
- наименования должностей и подписи лиц, ответственных за ведение регистра.

В условиях автоматизации бухгалтерского учета результатная информация может формироваться в виде выходных документов на

машинных носителях. Формы учетных регистров и методика записей в них регламентируются соответствующими нормативными документами по ведению бухгалтерского учета. Информация о фактах хозяйственной жизни, имевших место в определенном отчетном периоде (месяц, квартал, полугодие, год), из учетных регистров переносится в обобщенном виде в формы бухгалтерской отчетности и примечания к ним.

Если учетный регистр составлен в электронной форме, организация обязана изготавливать его копию на бумажном носителе по требованию контролирующих налоговых органов, суда и прокуратуры. При изъятии регистров бухгалтерского учета, как и первичных документов, организация вправе, в присутствии представителя органа, проводящего изъятие, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

Факты хозяйственной жизни отражаются в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группируются по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Правильность отражения фактов хозяйственной жизни в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

Содержание учетных регистров и внутренней отчетности составляет коммерческую тайну, которую обязаны хранить лица, получившие доступ к данной информации, так как по законодательству РФ они несут ответственность за ее разглашение.

***К регистрам бухгалтерского учета относятся:***

- оборотные ведомости по учету имущества и обязательств организации;
- карточки аналитического учета различных видов имущества;
- сличительные ведомости по результатам инвентаризации;
- журналы-ордера, мемориальные ордера, оборотно-сальдовые ведомости и др.

***Для правильного использования учетных регистров они классифицируются:***

1. **По внешнему виду** — книги, карточки, свободные листы, магнитные ленты, магнитные диски, дискеты, карты памяти, флешкарты, жесткие диски и др.;

**Карточки** представляют собой отдельные листы, предназначенные для аналитического учета основных средств (инвентарные карточки) материально-производственных запасов (МПЗ) по местам их хранения (карточки складского учета материалов), дебиторов, кредиторов (контокоррентные карточки) и открываются на каждый объект учета. В бухгалтерии они хранятся в специальных картотеках по объектам учета, их назначению, местам хранения и эксплуатации и другим критериям.

Карточки изготавливают из плотной бумаги или неплотного картона и не скрепляют между собой. Их открывают на весь срок эксплуатации объектов (по основным средствам и нематериальным активам) или на год (для МПЗ) и регистрируют в специальном реестре для обеспечения контроля за их сохранностью. По счетам аналитического учета, открытым в карточках, составляют оборотные ведомости. Аналитический учет значительно упрощается, если вместо карточек применяют накопительные учетные регистры. В зависимости от формы и назначения карточки бывают:

— контокоррентные — для учета объектов, показатели о которых приводятся в общей сумме, без подразделения на статьи, элементы, например о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности, расчетов с подотчетными лицами. В них показываются: дата и номер бухгалтерской проводки, содержание записи, сумма по дебету и кредиту;

— многографные — для учета объектов, по которым необходима детализация показателей (для учета производственных затрат по статьям, резервов по источникам);

— инвентарные — для аналитического учета основных средств и нематериальных активов;

— карточки количественно-суммового учета — для учета МПЗ, содержащие номер бухгалтерской записи, ее содержание, приход, расход и остаток по количеству и сумме;

— карточки складского учета — для количественного учета МПЗ на складе. В некоторых организациях вместо карточек используются книги соответствующей формы.

**Свободные листы** (ведомости) — учетные регистры большого формата с большим количеством сведений по сравнению с карточками. Они содержат разнородную информацию по одному или нескольким синтетическим счетам в разрезе аналитических счетов. К ним относятся: журналы-ордера и различные ведомости. Они наиболее распространены, удобны в применении, так как позволяют более рационально распределять обязанности между работниками учета.

**Электронные таблицы** представляют собой электронный вариант бумажных носителей информации (учетных регистров), предусмотренных в специализированных бухгалтерских программах. Они также используются для ведения синтетического и аналитического учета фактов хозяйственной жизни в разрезе корреспондирующих счетов.

2. **По объему содержания** — синтетические, аналитические, комбинированные;

**Регистры синтетического учета** предназначены для регистрации информации по синтетическим счетам (без пояснительного текста, с указанием только даты, номера и суммы бухгалтерской проводки). Они разнообразны и отличаются друг от друга по содержанию, строению и последовательности производимых в них записей. Факты хозяйственной жизни отражаются в обобщенном виде и только в денежном выражении. Бухгалтерские записи в них ведутся ежедневно или ежемесячно по данным накопительных ведомостей. В основу синтетических регистров положена шахматная форма графления, где дебетуемые счета располагаются по

горизонтали, а кредитуемые — по вертикали. К синтетическим регистрам относят: Главную книгу, журналы-ордера, Журнал-Главную.

**Регистры аналитического учета** служат для отражения показателей аналитических счетов, каждая отдельная операция записывается с необходимой полнотой, причем по материальным ценностям в натуральных и денежных измерителях. В отличие от синтетических регистров здесь не редко дается пояснительный текст, раскрывающий содержание операций. Регистры аналитического учета ведут в развитие какого-либо синтетического счета.

**Комбинированные учетные регистры** сочетают в себе признаки синтетических и аналитических регистров (журналы-ордера и ведомости при журнально-ордерной форме).

### **3. По строению аналитические регистры подразделяются на:**

- **односторонние регистры** – это различные карточки для учета материальных ценностей, расчетов и других операций. В них объединены отдельные графы дебетовых и кредитовых записей. Учет ведется на одном листе в денежных, натуральных или одновременно в обоих измерителях. Односторонние регистры применяются в синтетическом и аналитическом учете и имеют следующий вид:

| Дата | № | Текст операции | Приход (дебет) | Расход (кредит) | Сальдо | Подпись |
|------|---|----------------|----------------|-----------------|--------|---------|
|      |   |                |                |                 |        |         |

Примером одностороннего регистра является кассовая книга.

- **двусторонние регистры** – применяются в основном при ведении учета в книгах. Счет открывается на двух развернутых страницах книги (на левой стороне – дебет, на правой – кредит). Двусторонние регистры используются в синтетическом и аналитическом учете только при ручном способе учета. Двусторонний регистр имеет следующую форму:

| Дата | № | Текст операции | Сумма | Дата | № | Текст операции | Сумма |
|------|---|----------------|-------|------|---|----------------|-------|
|      |   |                |       |      |   |                |       |

- **многографные регистры** — используются для отражения дополнительных показателей внутри аналитического учета.

- **линейные регистры** — разновидность многографных регистров. Здесь каждый аналитический счет отражается только на одной строке, что дает возможность разделить синтетический счет на неограниченное количество аналитических счетов, что невозможно при вертикальном графлении. Например, в журнале ордере по кредиту счета<sup>71</sup> каждый аванс, выданный подотчетному лицу, и все расчеты по авансу отражаются на отдельной строке.

- **шахматные регистры**. В регистрах этого типа можно ограничиться записью одних лишь кредитовых (либо одних дебетовых) оборотов с группировкой по корреспондирующим счетам, что позволяет путем двойной записи в один рабочий прием отразить операции одновременно по дебету и кредиту счетов. Широко применяется в наст время при журнально-ордерной форме учета. Пример: главная книга, где каждая сумма записывается на пересечении строки и колонки.

**4. По характеру регистрации** — хронологические, систематические, комбинированные.

**В хронологических учетных регистрах** факты хозяйственной жизни фиксируются по мере их возникновения (журнал хронологической регистрации факты хозяйственной жизни). Примерами хронологических регистров являются книга продаж и книга покупок, в которых ведется учет счетов-фактур. Хронологические записи производятся в регистрационных журналах или реестрах с целью обеспечения контроля за сохранностью документов, поступивших в бухгалтерию, и правильностью осуществления записей в них.

**В систематических учетных регистрах** факты хозяйственной жизни группируются по определенным объектам учета по счетам синтетического и аналитического учета. Примерами таких регистров являются кассовая книга и оборотно-сальдовые ведомости.

**В комбинированных учетных регистрах** сочетаются признаки хронологической и систематической записи, например они одновременно содержат и журнал хронологической записи, и корреспондирующие счета Главной книги, на которых ведутся систематические записи. Примером таких регистров могут служить ведомость и журнал-ордер по синтетическому счету 50 «Касса» (в табл.).

**Форма ведомости № 1 по счету 50 «Касса»**

| Номер строки | Дата | В дебет счета 50 с кредита счетов |    |    |    |      |    |    |    |        | Итого |
|--------------|------|-----------------------------------|----|----|----|------|----|----|----|--------|-------|
|              |      | 51                                | 57 | 62 | 71 | 73.1 | 76 | 90 | 91 | и т.д. |       |
|              |      |                                   |    |    |    |      |    |    |    |        |       |

*Таблица 9.2*

**Форма журнала-ордера № 1 по счету 50 «Касса»**

| Номер строки | Дата | С кредита счета 50 в дебет счетов |    |    |    |    |    |        | Итого |
|--------------|------|-----------------------------------|----|----|----|----|----|--------|-------|
|              |      | 51                                | 57 | 60 | 70 | 71 | 76 | и т.д. |       |
|              |      |                                   |    |    |    |    |    |        |       |

Решение о применении тех или иных регистров бухгалтерского учета фиксируется в приказе об учетной политике организации и зависит от выбранной и зафиксированной там же формы бухгалтерского учета: мемориально-ордерной, журнально-ордерной, Журнал-Главная, автоматизированной или простой с применением или без применения ведомостей в качестве учетных регистров. В настоящее время большинство организаций применяет автоматизированную форму бухгалтерского учета, в рамках которой учетными регистрами выступают карточки синтетического и аналитического учета или оборотно-сальдовые ведомости по счетам, являющиеся современными прообразами журналов-ордеров и ведомостей, характерных для журнально-ордерной формы учета.

5. По способу осуществления записей — ручные, машинные, автоматизированные;

6. В зависимости от материальной основы — на бумажной и безбумажной основе.

## **Вопрос 2. Исправление ошибок в регистрах бухгалтерского учета**

Оформление фактов хозяйственной жизни должно осуществляться первичными документами и учетными регистрами, составленными в соответствии с требованиями, предусмотренными законодательными актами, нормативными документами и правилами документооборота, предусматривающими наличие всех реквизитов, аккуратность и правильность их заполнения, отсутствие помарок, подчисток и ошибок.

Ошибкой считается неправильное отражение или неотражение фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете или бухгалтерской отчетности в результате:

- неправильного применения законодательства или учетной политики;

- неправильной классификации и (или) оценки фактов хозяйственной жизни;

- неправильного использования имеющейся информации;

- недобросовестных действий должностных лиц организации.

Приведенный перечень является неполным, так как на практике могут возникать и другие ситуации. При этом нельзя считать ошибками неточности или пропуски в отражении (неотражении) фактов хозяйственной жизни, при получения новой информации, недоступной организации в момент отражения (неотражения) таких фактов.

Ошибки могут встречаться:

- в первичных документах, по которым ведется бухгалтерский и налоговый учет;

- в учетных регистрах (неверное отражение фактов хозяйственной жизни);

— в бухгалтерской и налоговой отчетности (в основном неправильность расчетов).

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается, поэтому при обнаружении в них ошибок они не принимаются к исполнению и должны быть составлены в новом исправленном варианте. В другие первичные документы и учетные регистры исправления вносятся лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими их.

Применяются три способа исправления ошибок в учетных регистрах:

- корректурный способ;
- способ «красное сторно»;
- способ дополнительных проводок.

1. Корректурный способ применяется когда неверная запись (ошибка) обнаружена в течение учетного периода (до составления отчетности) и только в одном регистре, то есть не затронута корреспонденция счетов.

Ошибка исправляется следующим образом: зачеркивается неправильный текст и сумма и над зачеркнутым подписывается верный текст и сумма. Зачеркивание производится одной чертой, так, чтобы можно было прочесть исправление. Внизу ставится подпись и дата.

**Пример.** В учетном регистре неверно была сделана запись: вместо «100 000» руб. ошибочно было записано «115 000» руб. — следует аккуратно одной чертой зачеркнуть «115 000» руб., рядом записать «100 000» руб.; надписать «Исправлено», проставить дату исправления и скрепить записи подписью ответственного работника, который внес исправление. Важно, что нужно зачеркивать всю сумму, даже если ошибка допущена в одной цифре. Если вместо суммы «179 руб. 58 коп.» было записано «179 руб. 48 коп.», то при исправлении нужно зачеркнуть все цифры и написать сверху правильную сумму.

Таким способом исправляются рукописные первичные документы. Если в организации применяется компьютерный учет и есть возможность заменить

документ, его выводят на печать вновь в исправленном виде и подписывают повторно.

Другие способы исправления – дополнительная и сторнировочная записи применяются, если ошибка обнаружена после составления отчетности (баланса) или затрагивает два регистра, то есть произошла неверная повторная запись суммы или корреспонденция счетов.

2. Способ «красное сторно» применяется при исправлении ошибок в корреспонденции счетов, а так же если указанная сумма больше, чем правильная. Цифры записанные красными чернилами на счетах при подсчете итогов вычитаются.

**Пример.** Организация приняла к учету материальные ценности от поставщика, отразив кредиторскую задолженность на сумму 100 000 руб., тогда как по счету поставщика она составляла 90 000 руб. Исправление осуществляется двумя вариантами.

1. ДЕБЕТ 10 «Материалы»;

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 100 000 руб.  
— «красное сторно».

ДЕБЕТ 10 «Материалы»;

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 90 000 руб.  
(верная запись).

2. ДЕБЕТ 10 «Материалы»;

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 100 000 руб.

ДЕБЕТ 10 «Материалы»;

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 10 000 руб.  
(«красное сторно»).

Сторнировочная запись применяется в нескольких случаях:

1) когда неверно записанная сумма больше, чем правильная;

2) когда неверно указана корреспонденция счетов.

В первом случае сторнировочная запись осуществляется в два этапа:

а) аннулируется предыдущая неверная запись;

б) производится правильная запись в учетные регистры.

Аннулирование предыдущей записи производится следующим образом: данная запись повторяется в той же сумме, в той же корреспонденции счетов и в тех же регистрах, но красным цветом (или обводится в прямоугольник). Затем в регистрах бухгалтерского учета заносится правильная сумма в той же корреспонденции.

Рассмотрим второй случай применения сторнировочной записи – ошибка допущена не только в записи суммы, но была неверно определена и корреспонденция счетов.

В этом случае порядок выполнения сторнировочной записи такой:

а) аннулируется неправильная запись полностью – повторяются и сумма, и корреспонденция счетов красным цветом;

б) производится запись правильной суммы в правильной корреспонденции обычным способом.

**3. Способ дополнительной записи** применяется в случаях, когда сумма факта хозяйственной жизни, записанная в правильной корреспонденции счетов, занижена. Если в документах поставщика значатся материалы на сумму 100 000 руб., а принято к учету 80 000 руб., то в том же отчетном периоде делается дополнительная запись на 20 000 руб.:

ДЕБЕТ 10 «Материалы»;

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 80 000 руб.  
— первоначально учтенная сумма.

ДЕБЕТ 10 «Материалы»;

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 20 000 руб.  
— дополнительная запись.

Внесение исправлений методом дополнительной записи (дополнительных проводок) осуществляется в два этапа:

1) определяется сумма, на которую необходимо сделать корректировочную запись;

2) производится запись этой суммы в регистрах бухгалтерского учета (делается проводка).

Преимущество методов «красное сторно» и дополнительной записи заключается в том, что исправления могут быть внесены как до составления отчетности (до окончания учетного периода), так и после ее составления (после отчетного периода).

В бухгалтерской отчетности ошибки устраняются в соответствии с новыми правилами, установленными ПБУ 22/2010.

Различают *существенные и несущественные ошибки*. Существенной считается ошибка, которая, в отдельности или в совокупности с другими, может влиять на решения, принимаемые пользователями отчетности. Существенность ошибки определяется организацией, исходя из величины и характера показателя бухгалтерской отчетности.

Существенная ошибка, выявленная после подписания бухгалтерской отчетности, но до представления акционерам (участникам, учредителям), исправляется записями декабря. Если отчетность была представлена другим пользователям, ее следует заменить. Новая отчетность называется пересмотренной бухгалтерской отчетностью.

Существенная ошибка, выявленная после представления отчетности акционерам (участникам, учредителям), но до ее утверждения, исправляется записями декабря, а в пояснениях указывают: представлена пересмотренная отчетность — и раскрывается суть ошибки.

Несущественные ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после даты подписания бухгалтерской отчетности за текущий год, исправляются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода.