

### Вопрос 3. Формы бухгалтерского учета

Форма бухгалтерского учета — это определенная информационная система, обеспечивающая в строго установленной последовательности и взаимосвязи совмещение хронологических и систематических записей, синтетического и аналитического учета для целей текущего контроля фактов хозяйственной жизни и составления отчетности. Информационная система зависит от соответствующей схемы документооборота, структурного состава подразделений предприятия и интенсивности потоков информации.

Формой бухгалтерского учета называют также определенный способ его технического осуществления, включая: состав, структуру и построение учетных регистров, их взаимосвязи, порядок и способы записей и группировки в них хозяйственных операций, а также применение определенных технических средств учета.

Основными элементами, определяющими форму бухгалтерского учета, являются:

- количество и построение используемых учетных регистров;
- способы производства записей в учетные регистры;
- взаимосвязь между регистрами при производстве и сверке учетных записей.

Форму ведения бухгалтерского учета организация выбирает самостоятельно и закрепляет в приказе об учетной политике в целях бухгалтерского учета. В настоящее время применяются следующие формы бухгалтерского учета: *мемориально-ордерная, Журнал-Главная, журнально-ордерная, автоматизированная и простая.*

**При мемориально-ордерной форме учета** (рис. 9.1) на основании первичных или накопительных документов составляют мемориальные ордера — бухгалтерские проводки (табл. 9.3), которые регистрируются в специальном журнале (табл. 9.4) и вместе с приложенными к ним оправдательными документами служат основанием для записей по счетам бухгалтерского учета. Итог всех сумм по регистрационному журналу должен

равняться сумме всех дебетовых и всех кредитовых оборотов за месяц по всем синтетическим счетам. На основании мемориальных ордеров производят записи по счетам синтетического учета в Главной книге, открывающейся на год (табл. 9.5).

Таблица 9.3

**Мемориальный ордер № 1 записать за \_\_\_\_\_ 20\_\_ г., образец**

Содержание операции, документ, дата, номер	По дебету счета	По кредиту счета	Сумма

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи)



Рис. 9.1. Схема мемориально-ордерной формы учета

Таблица 9.4

**Регистрационный журнал за \_\_\_\_\_ 20\_\_ г., образец**

Порядковый номер мемориального ордера	Дата мемориального ордера	Сумма по мемориальному ордеру, руб.

Таблица 9.5

**Главная книга (счет 01 «Основные средства»), образец**

Дебет				Кредит			
Дата	Номер мемориального ордера	Кредит счетов	Итого	Дата	Номер мемориального ордера	Дебет счетов	Итого

По данным Главной книги составляется оборотно-сальдовая ведомость по синтетическим счетам, итоги которой используются при составлении бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

По данным первичных документов осуществляется аналитический учет в накопительных и группировочных ведомостях и карточках, на основании которых составляются оборотные ведомости по аналитическим счетам.

Мемориально-ордерная форма учета является несложной и наглядной. Но при этом ей присущ ряд недостатков, которые ограничивают ее применение. Основными из них являются: многократность одних и тех же записей, разрыв во времени синтетического и аналитического учета, перенесения большей части нагрузки работников на последние дни четного периода, недостаточная приспособленность для составления бухгалтерской отчетности.

Разновидностью мемориально-ордерной формы является **форма учета «Журнал-Главная»**, по которой учет ведется в книгах. В рамках данной формы изменена структура учетного регистра синтетического учета. В нем на отдельном развороте листа в хронологическом порядке по каждому мемориальному ордеру приведена общая сумма с разбивкой по дебету и кредиту корреспондирующих счетов. Данный регистр принято называть Книгой главных счетов — «Журнал-Главная» (табл. 9.6).

Таблица 9.6

Книга главных счетов «Журнал-Главная», образец

Номер мемориального ордера	Дата	Сумма оборота	Основные средства		Амортизация основных средств		Товары		Касса		И т.д.
			Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	

Сходство с мемориально-ордерной формой учета состоит в том, что первые три колонки книги (порядковый номер мемориальных ордеров, дата мемориальных ордеров и сумма по ним) полностью соответствуют строению регистрационного журнала. Следующие колонки книги предназначены для

систематической записи по синтетическим счетам. Каждому счету отводится одна колонка, которая, в свою очередь, разбивается на две графы: «Дебет» и «Кредит». Если разворот листа формы «Журнал-Главная» недостаточен для регистрации всех мемориальных ордеров, тогда используются вкладные листы. Содержание формы «Журнал-Главная» позволяет исключить составление оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам (рис. 9.2).

Алгоритм применения формы учета «Журнал-Главная» заключается в том, что любой факт хозяйственной жизни, зарегистрированный в первичных документах, по мере их поступления в бухгалтерию записывается в книгу «Журнал-Главная», совмещающую регистрационный журнал фактов хозяйственной жизни (хронологическая запись) и синтетические счета (систематическая запись). Сначала в книгу записывают остатки по счетам на начало отчетного периода, затем все факты хозяйственной жизни. После этого определяется оборот за отчетный период.

По остаткам на счетах составляются баланс и необходимая отчетность. В связи с тем что в книге обеспечивается контрольное равенство оборотов и сальдо, нет необходимости составлять оборотносальдовую ведомость по синтетическим счетам. Аналитический учет ведут в книгах или карточках, по счетам которых составляют оборотные ведомости, итоги годовых сверяют с данными синтетических счетов в книге «Журнал-Главная». Дополнительно для регистрации фактов хозяйственной жизни используются накопительные ведомости учета основных средств, начисленной амортизации, производственных запасов и затрат, готовой продукции, денежных средств и доходов. Данная форма учета применяется, в основном, в бюджетных учреждениях и в субъектах малого предпринимательства.

Достоинствами формы «Журнал-Главная» являются простота и быстрота учета и контроля, наглядность, исключение составления оборотной ведомости по синтетическим счетам и др., но данной форме присущи и некоторые недостатки:

- наличие мемориальных ордеров как промежуточных звеньев между первичными документами и учетными регистрами;
- громоздкость аналитического учета;
- дублирование учетных записей в различных регистрах;
- трудности в автоматизации учета;
- постоянное «отставание» аналитического учета от синтетического.

Отмеченные недостатки в значительной мере устраняются при использовании **журнально-ордерной формы учета**.

Входная информация с первичных учетных документов подвергается группировке в накопительных ведомостях или сразу записывается в соответствующие журналы-ордера. В первом случае такая процедура необходима, если в отчетном месяце было большое количество однородных хозяйственных операций. После необходимой группировки и подсчета итогов информация переносится в журналы-ордера, где формируются все данные по синтетическим, а в некоторых из них и по аналитическим счетам. При этом карточки аналитического учета открываются в развитие только тех счетов, которые не представлены в журналах-ордерах из-за отсутствия возможности совмещения аналитического и синтетического учета. Полученная информация служит основанием для заполнения оборотных ведомостей по счетам аналитического учета, данные которых наряду с показателями кассовой книги сверяются с итогами Главной книги. В конце отчетного периода информация, содержащаяся в Главной книге и других учетных регистрах, используется для составления баланса и других форм отчетности.

Типовые учетные регистры журнально-ордерной формы объединены в два блока. Первый блок включает 16 журналов-ордеров, около 20 ведомостей и 15 разработочных таблиц, представляет состав единой журнально-ордерной формы учета и предназначен для крупных организаций промышленности, строительства, науки, снабжения и сбыта. Второй блок учетных регистров рекомендован к применению в небольших организациях и включает восемь журналов-ордеров и шесть ведомостей, открывающихся по основным счетам.

При этом организации вправе приспособлять применяемые регистры к своей сложившейся практике постановки бухгалтерского учета, одновременно соблюдая отраслевую специфику и не нарушая общие методологические принципы учета.

Образцы журналов-ордеров и ведомостей, открывающихся по синтетическим счетам, представлены в табл. 9.1 и 9.2, а пример страницы Главной книги — в табл. 9.7.

Таблица 9.7

Главная книга (счет 50 «Касса»)

Месяц	Обороты по дебету с кредита счетов									Оборот по кредиту	Сальдо	
	51	57	62	71	73	76	90	91	и т.д.		Д-т	К-т
На 1 января												
Январь												
Февраль												
И т.д.												
На 31 декабря												

Ведение бухгалтерского учета посредством применения компьютеров позволило автоматизировать рабочее место бухгалтера и поднять на новый уровень процесс измерения и регистрации фактов хозяйственной жизни. Результатом этого явилось создание принципиально новой, автоматизированной формы бухгалтерского учета, ориентированной на ввод и обработку информации, представленной в первичных документах, с использованием средств вычислительной техники.

Автоматизированная форма учета предполагает использование компьютерной программы для ведения бухгалтерского учета. Организация может сама разработать или приобрести лицензионную программу. Выбор программы зависит от величины организации, числа фактов хозяйственной жизни, потребностей в раздельном учете и т.д.

Единство информационной базы и полностью автоматизированный технологический процесс обеспечиваются за счет однократного ввода информации. Использование соответствующей программы в процессе

обработки указанных данных позволяет получить информацию, отвечающую запросам разных пользователей. Интеграция обработки данных первичного учета и адаптируемость программного обеспечения к задачам пользователей достигается применением различных компьютерных программ.

" Учет может осуществляться путем заполнения журнала фактов хозяйственной жизни. Однако формирование корреспонденции счетов может отражаться в данном журнале и после заполнения первичных документов. Пользователь может получать печатные копии заполняемых им первичных документов. В автоматизированной форме учета реализован быстрый ввод типовых проводок, в основу которого положена типовая корреспонденция счетов. Изменение или добавление типовых операций производится самим пользователем с помощью встроенного текстового редактора. Производительная мощность компьютера позволяет работать с субсчетами всех уровней, что дает возможность без особой сложности накапливать различную информацию. Бухгалтерские записи, отражающие результаты ранее произведенных расчетов и группировок, формируются автоматически. Любые формы могут быть сформированы быстро "и за любой период. Возможна подробная детализация и обработка информации в реальном режиме времени.

Новые способы обработки информации в результате применения компьютеров не вносят коренных изменений в методологию бухгалтерского учета. Изменяется лишь технология обработки информации. Элементы метода бухгалтерского учета лишь трансформируются, сообразуясь с условиями автоматизированной обработки учетной информации. При автоматизированной форме учета, как и при ручной, работа бухгалтера заключается в обработке документов и получении на их основе как традиционных, так и программных регистров (карточек и оборотно-сальдовых ведомостей: общих, по счетам, субсчетам, анализ счета), на основании которых формируется бухгалтерская и налоговая отчетность.

Новый этап в автоматизации бухгалтерского учета связан с появлением новой версии программы «1С: Бухгалтерия», с помощью которой стал возможным многомерный и многоуровневый аналитический учет, обеспечивший более тесное взаимодействие функциональных и инструментальных подходов при разработке этой версии, интеграцию функций ведения внутреннего управленческого и внешнего финансового учета.

Быстрота и удовлетворение разных запросов пользователей в информации на основе единого массива — основная отличительная черта автоматизированной формы учета.