ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

С. Н. ПОЛЕНОВА,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета
Финансовой академии при Правительстве РФ

Организация бухгалтерского учета основывается на разном сочетании и специфике формирования учетных регистров, по данным которых формируются показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности и учетные сведения для управленческих нужд. Совокупность учетных регистров, имеющих особенности строения и взаимосвязей, порядка и способов записей в них, носит название формы бухгалтерского учета.

Основные отличия одной формы бухгалтерского учета от другой представлены на рис. 1.

В организациях могут применяться разнообразные учетные регистры и порядок записей в них и, следовательно, разные формы бухгалтерского учета. В настоящее время наиболее распространены следующие формы (рис. 2).

В условиях **мемориально-ордерной формы** бухгалтерского учета все хозяйственные операции, оформленные первичными учетными документами, в течение отчетного месяца группируются в зависимости от содержания хозяйственных операций и корреспондирующих счетов по ним.



Рис. 1. Основные отличия форм бухгалтерского учета



Рис. 2. Формы бухгалтерского учета

Учетные данные, содержащиеся в такой совокупности первичных документов, заносятся *в накопительные и группировочные ведомости*. Эти ведомости наряду с первичными учетными документами (по которым не производилось обобщение содержащихся в них сведений о хозяйственных операциях) служат основанием для бухгалтерских записей с указанием корреспонденции счетов в мемориальных ордерах.

Мемориальные ордера по сути представляют бухгалтерские проводки по группе одинаковых хозяйственных операций, произошедших в организации в течение отчетного месяца. К ним обязательно прилагаются первичные учетные документы либо накопительные и группировочные ведомости с прикрепленными первичными документами. На их основании в мемориальных ордерах выполняются бухгалтерские проводки. Представим содержание мемориального ордера в табл. 1.

Для ведения синтетического учета в условиях мемориально-ордерной формы предусмотрены два регистра:

– **регистрационный журнал**, в котором отражаются все хозяйственные операции в хронологическом порядке, совершенные в течение отчетного года, по данным мемориальных ордеров. Он используется не только в качестве хронологического регистра, но и для контроля полноты, правильности и точности записей в других учетных регистрах (мемориальных ордерах, группировочных ведомостях, накопительных ведомостях и др.);

– **главная книга**, предназначенная для систематических записей текущих (в течение отчетного года) оборотов по данным мемориальных ордеров. По окончании месяца по каждому

Таблица 1

Мемориальный ордер № 4

Январь 200… г. (в руб.)

Основание (ссылка на документ и содержание записи)	По дебету счета	По кредиту счета	Сумма
Лимитно-заборная карта № 2. Отпущены материалы со склада в основное производство для изготовления изделия «А» и т. д.	20	10	235 659-00

Приложение на *11* листах

15 января 200…г.

Главный бухгалтер _____ *Семенова И. П.*

(подпись)

синтетическому счету главной книги подсчитывают сумму дебетовых и кредитовых оборотов. Полученные сведения служат основанием для составления оборотной ведомости и расчета в ней остатков по счетам синтетического учета на конец отчетного месяца.

Регистрационный журнал используется для фиксации всех мемориальных ордеров, а в главной книге выполняются записи данных всех мемориальных ордеров в разрезе их номеров, дат составления и сумм. По окончании отчетного месяца суммы дебетового или кредитового оборота в оборотной ведомости по счетам синтетического учета сопоставляются с итогом сумм хозяйственных операций за месяц, выведенных в регистрационном журнале.

Аналитический учет в условиях мемориально-ордерной формы организуется параллельно с синтетическим учетом. Он ведется по данным первичных учетных документов и мемориальных ордеров, которые используются для заполнения карточек аналитического учета, оборотных и сальдовых ведомостей в разрезе открываемых аналитических счетов. Итогом аналитического учета по окончании отчетного периода является составление оборотной ведомости по счетам аналитического учета.

По окончании отчетного периода для контроля полноты и точности аналитического и синтетического учета производят сверку оборотов и конечных остатков оборотной ведомости по счетам аналитического учета и оборотной ведомости по счетам синтетического учета. Затем составляют бухгалтерский баланс и другие формы бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Принципиальная схема мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета представлена на рис. 3.

Журнально-ордерной форме бухгалтерского учета присущи следующие признаки, отличающие ее от других форм:

– отсутствие мемориальных ордеров и хронологических регистров в связи с более широким использованием или заменой их накопительными и вспомогательными учетными регистрами;

– сочетание аналитических и синтетических записей в отдельных регистрах бухгалтерского учета по объектам, количество которых ограничено;

– уменьшение количества регистров аналитического учета из-за сочетания в учетных регистрах синтетических и аналитических записей;

– построение учетных регистров в соответствии с показателями форм бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Журнально-ордерная форма основана на использовании принципа накапливания данных первичных учетных документов в разрезах, обеспе-

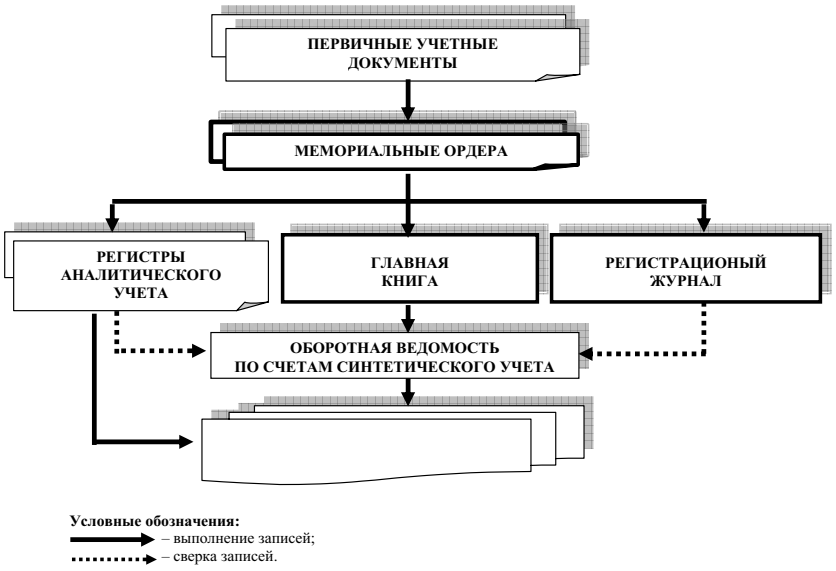


Рис. 3. Принципиальная схема мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета

чивающих синтетический и аналитический учет имущества, обязательств организации и хозяйственных операций. Накапливание и систематизация данных первичных документов производятся в учетных регистрах, которые дают возможность отразить все подлежащие учету хозяйственные операции за отчетный месяц. Хронологическая и систематическая записи хозяйственных операций осуществляются одновременно как единый рабочий процесс.

Записи в накопительные регистры производятся в разрезе показателей, необходимых для принятия управленческих решений, контроля за финансово-хозяйственной деятельностью организации, а также для составления месячной, квартальной и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аналитический и синтетический учет осуществляется, как правило, совместно, в единой системе записей. Карточки аналитического учета ведутся по некоторым объектам бухгалтерского учета:

– основным средствам;

– нематериальным активам;

– материально-производственным запасам;

– затратам на производство по калькулируемым объектам;

– расчетам с дебиторами и кредиторами при большом объеме операций с ними и др.

В условиях журнально-ордерной формы учета применяются, как правило, два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости. В целях обеспечения рациональной техники обобщения или группировки некоторых учетных данных кроме указанных регистров могут составляться специальные разработочные таблицы:

– разработочная таблица «Распределение заработной платы и расхода материалов» для определения стоимости ресурсов, относимых по направлениям затрат (счетам, субсчетам, заказам, видам продукции);

– разработочная таблица «Расчет амортизации основных средств» для определения сумм амортизации по цехам, группам объектов основных средств и др.;

– разработочная таблица «Распределение услуг вспомогательных производств» для исчисления фактической себестоимости услуг собственных вспомогательных производств и сумм, подлежащих списанию на потребителей этих услуг, и другие разработочные таблицы.

Основными регистрами бухгалтерского учета являются журналы-ордера. Вспомогательные ведомости применяются обычно в тех случаях, когда требующиеся аналитические показатели сложно обеспечить непосредственно в журналах-ордерах. В этих случаях группировка данных первичных документов осуществляется предварительно в ведомостях, из которых итоги переносятся в журналы-ордера.

В основу построения журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей положен кредитовый признак регистрации хозяйственных операций по синтетическим счетам. Синтетические данные регистрируются по данным первичных документов только по кредиту соответствующих счетов в корреспонденции с дебетуемыми счетами. Упрощенная форма журнала-ордера № 10 «Затраты на производство» представлена в табл. 2.

В порядке исключения кассовые операции, операции по расчетным, валютным и специальным счетам в банках регистрируются как по кредиту, так и по дебету счетов, предназначенных для учета указанных операций. Это необходимо для контроля и для того, чтобы не разобщать кассовые и банковские документы для записей в различных журналах-ордерах.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в главную книгу (табл. 3). Исходя из принципа регистрации учетных данных по кредитовому признаку, записи по кредиту каждого синтетического счета (в корреспонденции с дебетуемыми счетами) производятся в одном определенном журнале-ордере. Дебетовые обороты по соответствующему синтетическому счету выявляются в различных журналах-ордерах — по мере регистрации в них записей по кредиту корреспондирующих с ним счетов. После переноса итоговых данных из всех журналов-ордеров в главную книгу в ней выявляются данные по дебету каждого счета.

Дебетовые обороты по счетам, по которым синтетический и аналитический учет ведется объединенно, в единых регистрах, также находят отражение в журналах-ордерах, предназначенных для регистрации записей по кредиту этих счетов. Журналы-ордера, в которых наряду с записями по кредиту определенных синтетических счетов ведется и аналитический учет, содержат два раздела: один — для записи операций по кредиту счета (собственно журнал-ордер), другой — для отражения показателей аналитического учета. В журналах-ордерах, предназначенных для синтетического и аналитического учета, кроме того предусмотрены необходимые позиции (статьи) аналитического учета.

Журналы-ордера, как правило, построены таким образом, что в них отражаются однородные по экономическому содержанию операции, а также операции, связанные между собой. Поэтому некоторые журналы-ордера предназначены для отражения операций по кредиту нескольких синтетических счетов, одинаковых по своему экономическому содержанию. В этом случае для каждого из них в регистре отведен раздел или графа.

Таким образом, в основу построения единой журнально-ордерной формы счетоводства положены следующие принципы:

— производство записей в журналах-ордерах в порядке регистрации операций только по кредиту счета, в корреспонденции с дебетуемыми счетами;

— совмещение, как правило, в единой системе записей синтетического и аналитического учета;

— отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций в разрезе показателей, требующихся для контроля и составления периодической и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— применение объединенных журналов-ордеров по счетам, экономически связанным друг с другом;

— применение регистров с заранее указанной корреспонденцией счетов, номенклатурой статей аналитического учета, с показателями, необходимыми для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— применение журналов-ордеров, составляемых ежемесячно.

Записи в регистрах производятся по мере поступления документов или итогами за месяц, в зависимости от характера и содержания операции.

На документах, данные которых включены в журналы-ордера и ведомости, указываются номера соответствующих регистров и порядковые номера записи (номер строки). По документам, данные по которым отражены в регистрах общим итогом, номер регистра и порядковый номер записи приводятся на отдельном листе, прикрепляемом к сброшюрованным документам.

Итоговые записи в журналах-ордерах подлежат обяза-

Таблица 2

Журнал-ордер № 10

Затраты на производство за январь 200.. г.

(в руб.)

В дебет счетов	С кредита счетов					Всего затрат
	Элементы затрат				Внутренние обороты	
	10 «Материалы»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	02 «Амортизация основных средств»	И т. д.	25 «Общепроизводственные расходы»	26 «Общехозяйственные расходы»	
20 «Основное производство»	200 000-00	350 000-00	99 750-00	66 000-00		157380-00	220 200-00	
23 «Вспомогательные производства»	30 000-00	48 000-00	13 680-00	35 000-00				157380-00
25 «Общепроизводственные расходы»	13 000-00	68 000-00	19 380-00	57 000-00				220200-00
26 «Общехозяйственные расходы»	28 000-00	120 000-00	34 200-00	38 000-00				
и т. д.								
Итого по кредиту								

Таблица 3

Главная книга

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» за 200.. г.

(в руб.)

Период	Обороты по дебету счетов						Оборот по кредиту счетов	Сальдо	
	02 «Амортизация основных средств»	10 «Материалы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	И т. д.	Итого	Дебет	Кредит
На 1.01								79 000-00	—
Январь	39 000-00	59 000-00		99 000-00	28 215-00		225 215-00	65 215-00	
Февраль	48 000-00	78 000-00		81 000-00	23 085-00		230 085-00		160 700-00
Март	56 000-00	35 000-00	23 000-00	98 000-00	27 930-00		239 930-00		47 770-00
и т. д.									

тельной сверке с данными первичных документов, на основании которых произведены эти записи. Это обеспечивает надлежащий контроль за правильностью учета хозяйственных операций. В тех журналах-ордерах, учетные записи в которых не могут быть проконтролированы путем их сопоставления с соответствующими показателями других регистров, общий итог по кредиту счета проставляется на основе подсчета сумм по первичным документам. Итоговые данные по документам используются для проверки полученных в журнале-ордере итогов по отдельным корреспондирующим счетам.

Суммы, относимые в дебет тех счетов, по которым аналитический учет ведется в соответствующих им журналах-ордерах или ведомостях, расшифровываются и группируются по субсчетам или статьям аналитического учета в специальных листках-расшифровках.

Записи в листках-расшифровках производятся по данным однородных документов, итогами за день или более продолжительный период, а в необходимых случаях — по данным отдельных документов с кратким пояснением содержания операции. По окончании отчетного месяца заполненные листки-расшифровки используются для заполнения журналов-ордеров, в которых должны найти отражение аналитические данные по соответствующим счетам. После записи в регистры листки-расшифровки приобщаются к первичным учетным документам.

На всех регистрах указывается название месяца, в котором они заполняются, а в необходимых случаях и наименования синтетических счетов. В конце месяца регистры подписываются лицами, производившими записи. Все журналы-ордера подписываются главным бухгалтером организации или уполномоченным им на то лицом. В регистрах, из которых необходимые показатели переносятся в главную книгу или в другие регистры, делается соответствующая отметка.

Главная книга, открываемая на год, используется для обобщения данных из журналов-ордеров, взаимной проверки правильности произведенных записей по отдельным счетам и для составления отчетного баланса. В главной книге показываются вступительное сальдо, текущие обороты и исходящее сальдо по каждому синтетическому счету. В ней текущие обороты производятся только по счетам первого порядка. Обороты по кредиту каждого синтетического счета отражаются одной записью, а обороты по дебету — в корреспонденции с кредитуемыми счетами. Проверка правильности записей, произведенных в главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по всем счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть равны.

Принципиальная схема журнально-ордерной формы бухгалтерского учета представлена на рис. 4.

Форма бухгалтерского учета, называемая **журнал-главная,** является одним из упрощенных вариантов мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета. Она находит применение в небольших организациях, в учете которых ведется незначительное количество синтетических счетов.

Для этой формы характерна организация хронологической записи непосредственно в регистре синтетического учета, называемом ***журнал-главная*** или ***книгой главных счетов.*** Мемориальные ордера, используемые для хронологического учета хозяйственных операций в течение отчетного периода, накопления и группировки учетных данных, не заполняются.

В журнале-главной ведется хронологическая запись (дата операции, номер бухгалтерской проводки, содержание операции, сумма по ней) и указывается корреспонденция счетов синтетического учета. На каждой странице журнала-главной исчисляется итог по дебету и кредиту как каждого синтетического счета, так и всех счетов. Сумма оборотов по дебету или кредиту всех синтетических

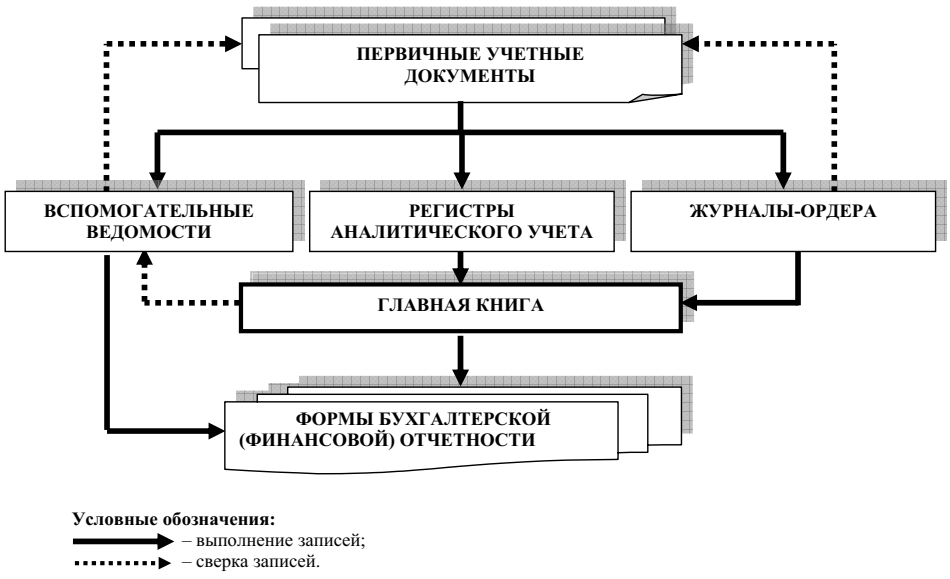


Рис. 4. Принципиальная схема журнально-ордерной формы бухгалтерского учета

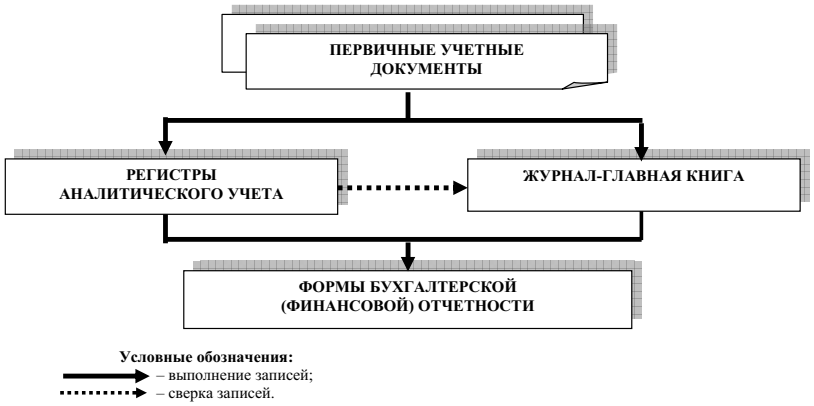


Рис. 5. Принципиальная схема журнал-главной формы бухгалтерского учета

счетов должна быть равна итоговой сумме дебетового или кредитового оборота каждого счета.

Для ведения журнала-главной могут использоваться итоговые данные накопительных ведомостей. Для организации аналитического учета по счетам используются вспомогательные и оборотные ведомости по счетам аналитического учета.

Принципиальная схема журнал-главной формы бухгалтерского учета представлена на рис. 5.

Принципы построения журнал-главной формы бухгалтерского учета положены в основу упрощенной формы бухгалтерского учета, предложенной Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденными приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н. Такие малые предприятия должны быть юридическими лицами и использовать незначительное число синтетических счетов.

Упрощенная форма бухгалтерского учета может осуществляться двумя различными способами:

– путем ведения простой формы бухгалтерского учета;

– путем заполнения формы бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Простая форма бухгалтерского учета применяется на предприятиях, где совершается незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более тридцати в месяц), и не осуществляется производство продукции и выполнение работ, связанное с большими затратами материальных ресурсов.

Простая форма предполагает ведение учета всех операций путем их регистрации только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности по форме № К-1. Форма Книги (журнала) является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и их источников на определенную дату, а также составить бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Книга должна содержать все применяемые бухгалтерские счета и позволять вести учет хозяйственных операций в каждом из них. Она должна быть достаточно детальной для обоснования содержания показателей в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Малое предприятие может вести такой регистр в виде ведомости, открывая ее на месяц, или в форме книги, в которой учет операций ведется весь отчетный год. В этом случае она должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписями руководителя малого предприятия и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета, а также оттиском печати.

Книга открывается записями сумм остатков на начало отчетного периода по каждому виду имущества, обязательств и иных средств, по которым они имеются. Затем в графе 3 «Содержание операций» записывается месяц и в хронологической последовательности позиционным способом на основании каждого первичного документа отражаются все хозяйственные операции этого месяца.

Суммы по каждой операции в графе «Сумма» отражаются методом двойной записи одновременно по графам «Дебет» и «Кредит» счетов учета соответствующих видов имущества и источников их приобретения.

По окончании месяца подсчитываются итоговые суммы оборотов по дебету и по кредиту всех синтетических счетов, которые должны быть равны сумме всех операций, произошедших в организации за отчетный месяц. После подсчета итоговых дебетовых и кредитовых оборотов имущества и обязательств за месяц по каждому счету на 1-е число следующего месяца выводится сальдо.

Форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия может применяться малыми предприятиями, осуществляющими производство продукции (работ, услуг). К числу таких регистров относятся:

– «Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений», форма № В-1;

– «Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям», форма № В-2;

– «Ведомость учета затрат на производство», форма № В-3;

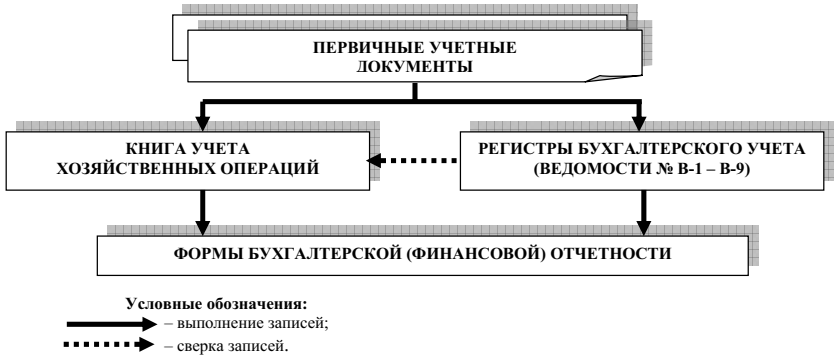


Рис. 6. Принципиальная схема формы бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия

– «Ведомость учета денежных средств и фондов», форма № В-4;

– «Ведомость учета расчетов и прочих операций», форма № В-5;

– «Ведомость учета реализации», форма № В-6 (оплата);

– «Ведомость учета расчетов и прочих операций», форма № В-6 (отгрузка);

– «Ведомость учета расчетов с поставщиками», форма № В-7;

– «Ведомость учета оплаты труда», форма № В-8;

– «Ведомость (шахматная)», форма № В-9.

Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

Сумма по любой операции записывается одновременно в двух ведомостях: в одной — по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета, в другой — по кредиту корреспондирующего счета и аналогичной записью номера дебетуемого счета. В обеих ведомостях в графе «Содержание операции» делается запись сути совершенной операции на основании первичной учетной документации либо даются пояснения к ней и др. Остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и др.).

Во всех применяемых ведомостях указывается месяц, в котором они заполняются, а в необходимых случаях — наименование синтетических счетов. В конце месяца после подсчета итога оборотов ведомости подписываются лицами, производившими записи.

Принципиальная схема формы бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия представлена на рис. 6.

Автоматизированная форма бухгалтерского учета в организации создается и функционирует на базе использования электронных вычислительных машин (ЭВМ) и локальных сетей, посредством которых объединены персональные ЭВМ, представляющие рабочие места учетного персонала. Учетная информация, сформированная в электронном виде на каждом рабочем месте, может быть использована любым сотрудником бухгалтерской службы.

В условиях автоматизированной формы бухгалтерского учета последовательность учетного процесса имеет следующие этапы:

– формирование первичного учетного документа на основе ввода в ЭВМ соответствующих данных, характеризующих хозяйственную операцию, или его составление ручным способом;

– перенос необходимых сведений на машинные носители информации;

– создание в автоматическом режиме стандартной выходной информации в виде машинограмм регистров аналитического и синтетического учета, форм бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– создание по запросу в автоматическом режиме детальных, обобщенных или сгруппированных по определенным признакам бухгалтерских данных в виде машинограмм или видеограмм для проведения контрольных мероприятий, аналитической работы, управленческих и других нужд.

Принципом автоматизированной формы бухгалтерского учета является однократный ввод первичных данных и многократное их использование не только в учетных целях, но и в любой экономической деятельности организации, связанное с возможностью накапливания значительного объема информации на жестком диске ЭВМ. Содержание выходных учетных данных, порядок обработки первичной учетной информации, проведение логических бухгалтерских процедур определяется видом программного продукта для целей бухгалтерского учета, выбранного самой организацией.

Литература

1. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ (в ред. от 03.11.2006 № 183-ФЗ) «О бухгалтерском учете».

2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (в ред. от 26.03.2007 № 26н).

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденное приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н (в ред. от 30.12.1999 № 107н).

4. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденные приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н.