

Формы бухгалтерского учета

Форма бухгалтерского учета определяется структурой учетных регистров, способом записи в них, последовательностью связи между документами и регистрами с целью группировки и обобщения бухгалтерской информации.

Организации имеют право самостоятельно выбрать форму бухгалтерского учета в соответствии со своей учетной политикой. Основными признаками, определяющими ту или иную форму учета, являются: виды применяемых регистров, взаимосвязь между ними; последовательность и способы записи в них; применение средств вычислительной техники.

В историческом развитии форм бухгалтерского учета прослеживается тенденция к неуклонному разделению учетного труда. Все применяемые в настоящее время формы бухгалтерского учета возникли из староитальянской, или венецианской, школы. Хотя они существенно отличаются от своих предшественниц, назначение их одинаково – регистрация фактов предпринимательской деятельности, группировка однородных данных, их распределение одновременно по синтетическим и аналитическим счетам, подсчет оборотов и остатков на счетах, составление заключительного баланса и других форм отчетности.

Основными отличительными признаками, определяющими отдельные формы бухгалтерского учета, являются: **внешний вид и строение учетных регистров.**

Формы бухгалтерского учета постоянно совершенствуются. В настоящее время известны следующие формы бухгалтерского учета:

- мемориально-ордерная;
- журнально-ордерная;
- упрощенная;
- Журнал-Главная;
- форма бухгалтерского учета с применением программных продуктов.

Мемориально-ордерная форма учета получила широкое распространение в 30-е годы XX в. (рис.1).

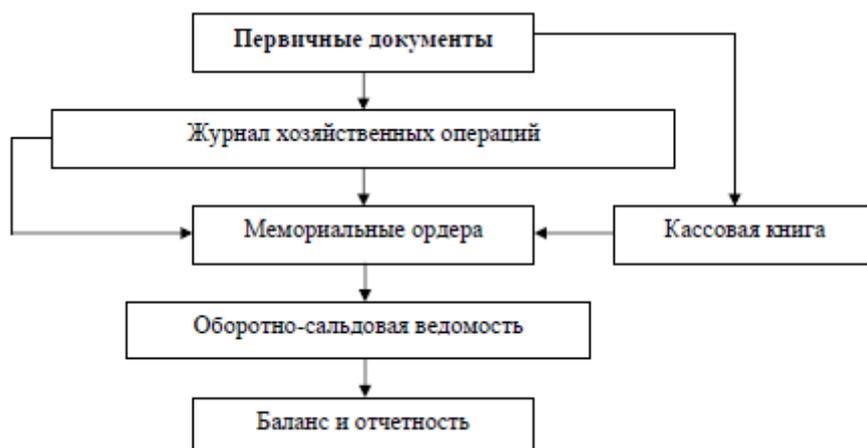


Рисунок 1- Схема мемориально-ордерной формы учета

Сущность мемориально-ордерной формы учета заключается в том, что на основе первичных документов, отражающих хозяйственные операции, составляются **мемориальные ордера**. Эти первичные документы представляют собой указание, подписанное главным бухгалтером, о том, в какие синтетические и аналитические счета следует провести записи по хозяйственным операциям. **Мемориальный ордер** может составляться на основании как основного документа, так и группы однородных документов. По мере составления мемориальные ордера регистрируются в регистре, который называется регистрационным журналом. На практике мемориальные ордера составляются по итогам однородных операций за месяц. За мемориальными ордерами, которые оформляют эти операции, заранее закрепляется постоянный номер. Все документы, на основании которых составляется мемориальный ордер, **прикрепляются к нему и гасятся путем наложения штампа**.

Итог регистрационного журнала за месяц используется для сравнения с итогом оборотов по синтетическим счетам оборотной ведомости для проверки полноты разности хозяйственных операций по синтетическим счетам. После составления мемориальных ордеров и регистрации в регистрационном журнале хозяйственные операции отражаются на синтетических счетах. Аналитический учет при мемориально-ордерной форме учета ведется параллельно синтетическому и независимо от него на основе документов, прилагаемых к мемориальным ордерам. **Регистрами аналитического учета являются карточки**. Правильность синтетического и аналитического учета проверяется путем сверки оборотных ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам. **Достоинствами применения мемориально-ордерной формы учета являются** наглядность, удобство применения в организациях с небольшим количеством учетной документации за текущий период. **Недостатками являются** раздельное ведение хронологических, синтетических и аналитических счетов, многократная запись одной и той же операции в разных регистрах.

Журнально-ордерная форма впервые описана в 1952 г. и завершает этап развития форм ручной регистрации хозяйственных операций. При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета хозяйственные операции записываются в журналах-ордерах и различного рода накопительных и группировочных ведомостях, построенных по шахматному принципу (рис. 2).

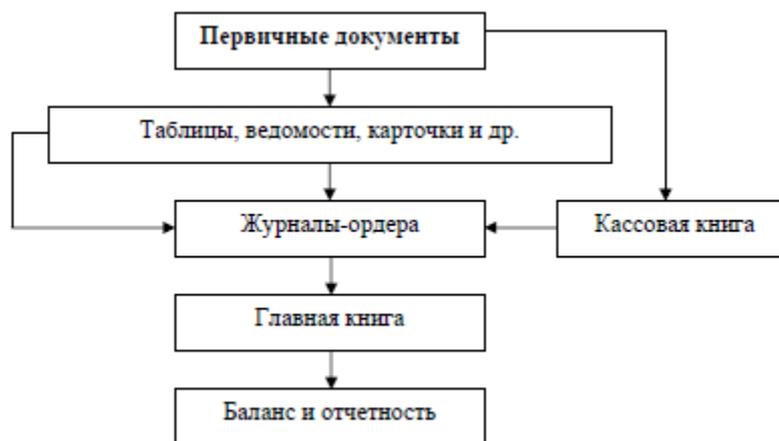


Рисунок 2- Схема журнально-ордерной формы учета

По своему строению различают два вида журналов-ордеров:

- в первом отражаются операции по кредиту одного синтетического счета по каждому первичному документу или по итогам за день;

- во втором отражаются операции по кредиту нескольких синтетических счетов, одинаковых по своему экономическому содержанию, для каждого из которых отведен раздел. Таким образом, в основу построения журналов-ордеров и накопительных, и группировочных ведомостей положен кредитовый признак регистрации хозяйственных операций: данные первичных документов фиксируются только по кредиту соответствующих счетов в корреспонденции с дебетуемыми счетами. Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу, на основании которой составляется бухгалтерская отчетность.

Преимущества журнально-ордерной формы учета:

- значительно сокращается объем учетной работы по сравнению с мемориально-ордерной формой учета;

- повышается оперативность и наглядность.

Упрощенная форма учета применяется в организациях малого бизнеса.

1. К субъектам малого и среднего предпринимательства относятся внесенные в единый государственный реестр юридических лиц потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), а также физические лица, внесенные в единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (далее - индивидуальные предприниматели), крестьянские (фермерские) хозяйства, соответствующие следующим условиям:

1) для юридических лиц - суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, иностранных граждан, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) указанных юридических лиц не должна превышать двадцать пять процентов (за исключением активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов), доля участия, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должна превышать двадцать пять процентов;

2) средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать следующие предельные значения средней численности работников для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства:

а) от ста одного до двухсот пятидесяти человек включительно для средних предприятий;

б) до ста человек включительно для малых предприятий; среди малых предприятий выделяются микропредприятия - до пятнадцати человек;

3) выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных

активов) за предшествующий календарный год не должна превышать предельные значения, установленные Правительством Российской Федерации для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства.

Организация учета по упрощенной форме учета построена на основе сокращенного рабочего плана счетов и специальных регистров бухгалтерского учета или без использования последних. Так, упрощенную форму учета можно вести:

- по простой форме бухгалтерского учета без использования учетных регистров;
- по упрощенной форме бухгалтерского учета с использованием учетных регистров.

При простой форме бухгалтерского учета все хозяйственные операции отражаются на счетах в Книге (журнале) учета хозяйственных операций. Данная книга построена аналогично и ведется так же, как и Журнал-Главная при форме учета Журнал-Главная.

Упрощенная форма бухгалтерского учета с использованием учетных регистров применяется в организациях малого бизнеса, если они занимаются разными видами деятельности с использованием журнала хозяйственных операций и шахматной ведомости (рис.3).



Рисунок 3- Схема упрощенной формы бухгалтерского учета для малых предприятий

Журнал-Главная – это форма бухгалтерского учета, используемая в настоящее время в организациях малого бизнеса, которая считается:

- разновидностью упрощенных форм бухгалтерского учета при использовании только кассовой книги и основного регистра – Журнал-Главная книга;
- разновидностью мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета при использовании не только кассовой книги, основного регистра – Журнал-Главная книга, но и других вспомогательных регистров – аналитического учета, мемориальных ордеров, оборотных ведомостей, группировочных и накопительных ведомостей.

Журнал-Главная – разновидность мемориально-ордерной формы (рис. 4).



Рисунок 4- Схема формы бухгалтерского учета «Журнал–Главная»

В этой форме счетоводства все записи хозяйственных операций выделяют из ордеров и помещают в журнал, подобный журналу хозяйственных операций. С ним непосредственно стыкуются упрощенные мемориальные ордера. **Книга «Журнал-Главная»** объединяет в себе хронологические и систематические записи. Хозяйственные операции записывают в Журнал-Главную по корреспондирующим счетам одной строкой непосредственно из первичных документов или мемориальных ордеров.

Данные первичных документов включаются во вспомогательные регистры карточки и другие документы или сразу вносятся в Журнал–Главная в виде записей хозяйственных операций с оформлением бухгалтерских проводок и разноской по счетам.

Сведения из первичных документов, связанных с кассой, включаются в кассовую книгу. Вся обработка проводится в Журнале-Главной, где сосредоточиваются все данные о хозяйственных операциях, все проводки, а также сальдо начальные, обороты и сальдо конечные по всем счетам. **Достоинства этой формы учета** – простота в применении, наглядность записей синтетического учета, а единственный ее **недостаток – громоздкость.**

Форма бухгалтерского учета с применением программных продуктов позволяет выйти на более высокий уровень организации бухгалтерского учета (рис. 5).



Рисунок 5- Схема формы бухгалтерского учета с применением программных продуктов

В настоящее время все, разработанные компьютерные программы можно отнести к четырем видам:

- 1) системные;
- 2) прикладные;
- 3) инструментальные;
- 4) комбинированные.

Системные программы носят универсальный характер и предназначены для решения многих вспомогательных и управленческих задач. Они обеспечивают гарантированную работу прикладных программ. Среди них особое место занимают операционные системы, которые осуществляют режим диалога с пользователем, управление компьютером и его ресурсами, а также подключают к работе прикладные программы.

Прикладные программы в свою очередь подразделяются на 6 классов:

- 1) мини-бухгалтерия;
- 2) интегрированная система бухгалтерского учета;
- 3) инструментальная система (конструктор);
- 4) комплекс автоматизированных рабочих мест (АРМ);
- 5) программы для ведения отдельных участков учета;
- 6) заказные системы.

Выделяют следующие виды программных продуктов, основанные на названных классах:

- 1С: Бухгалтерия; •Инфо-Бухгалтер; •БЭСТ; •Галактика; •Инфософт; •Парус; •Турбо Бухгалтер;
- Финансы без проблем.

Все имеющиеся компьютерные бухгалтерские программы работают с тем или иным видом журнала регистрации фактов предпринимательской деятельности по традиционной схеме: **первичные документы – журнал регистрации фактов предпринимательской деятельности – системные отчеты (учетные регистры) – бухгалтерская отчетность.**

Формирование журнала регистрации фактов предпринимательской деятельности в разных программах осуществляется в следующих вариантах:

- когда его составление бухгалтер полностью берет на себя;
- когда используется целый ряд вспомогательных и справочных данных, вплоть до автоматического написания отдельных блоков, что позволяет реализовать способности пользователей разной квалификации и опыта.