

Глава 5

Формы бухгалтерского учета

Организации, осуществляя постановку бухгалтерского учета:

- самостоятельно устанавливают структуру бухгалтерской службы,
- определяют форму и методы бухгалтерского учета, отчетности и контроля;
- определяют технологию обработки учетной информации.

Организации осуществляют свой выбор исходя из специфики и масштабов своей деятельности, конкретных условий хозяйствования. При этом необходимо руководствоваться следующими критериями:

- информация должна быть представлена с высокой степенью точности;
- подготовка отчетов должна быть быстрой;
- себестоимость подготовки и обработки информации должна быть низкой;
- возможность хищения или обмана должна быть сведена к минимуму.

Формы бухгалтерского учета

Форма бухгалтерского учета (или форма учетной документации) – это комплекс взаимосвязанных учетных регистров в совокупности с правилами их использования с целью отражения финансово-хозяйственных операций и получения итоговых данных. Каждая форма бухгалтерского учета определяет конкретные способы:

- регистрации хозяйственных явлений;
- группировки однородных данных;
- разности по синтетическим и аналитическим счетам;
- подсчета оборотов и конечных сальдо счетов для контроля данных и составления отчетности.

В настоящее время в организациях применяются следующие формы бухгалтерского учета:

- 1) Мемориально-ордерная форма.
- 2) Журнально-ордерная форма.
- 3) Упрощенная форма.
- 4) Компьютерная (автоматизированная) форма.

Организации самостоятельно выбирают форму бухгалтерского учета: применяемые учетные регистры, их построение, последовательность и способы за-

писи в них. Конкретное решение зависит от размеров организации, ее структуры, специфики деятельности, уровня технической и компьютерной оснащенности. Выбранная форма бухгалтерского учета составляет часть учетной политики организации.

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета

Наиболее простой формой бухгалтерского учета является мемориально-ордерная форма. Она применяется в небольших организациях. Рассмотрим последовательность регистрации хозяйственных явлений при данной форме.

Мемориальные ордера. Регистрационный журнал. Главная книга

Ежедневно на основе первичных или сводных документов (накопительных и группировочных ведомостей) составляются *мемориальные ордера*, которые являются основным учетным регистром мемориально-ордерной формы. Мемориальный ордер содержит: номер первичного документа, дату совершения и содержание операции, сумму по операции и корреспонденцию счетов.

Однородным операциям соответствует постоянный порядковый номер мемориального ордера, куда они будут занесены. Кассовые операции отражаются в мемориальном ордере № 1, операции по расчетному счету — в мемориальном ордере № 2, приход-расход материалов — № 4 и т.д. Различные подразделения бухгалтерии составляют закрепленные за ними мемориальные ордера, которые после составления сдаются на проверку и подпись главному бухгалтеру. Параллельно с составлением мемориальных ордеров на основании первичных документов заполняются регистры аналитического учета: ведомости, карточки.

Таблица 5.1 Мемориальный ордер № 1

За февраль X1 г.

№ п/п	Дата	№ документа	Наименование операции	По Дебету счета	По Кредиту счета	Сумма (руб.)
1	1.02		<i>Получено с расчетного счета в кассу</i>	50	51	165000
2	1.02		<i>Получено от подотчетных лиц</i>	50	71	500
3	1.02		<i>Поступили суммы возмещения ущерба</i>	50	73	200
4	1.02		<i>Выдана заработная плата</i>	70	50	150000
6	1.02		<i>Выдано под отчет из кассы</i>	71	50	5000
7	1.02		<i>Внесена выручка в банк</i>	51	50	5000
Итого						330700

После составления, проверки и подписи мемориальных ордеров они регистрируются в *Регистрационном журнале*. Регистрационный журнал — это хронологический регистр бухгалтерского учета. В нем ежедневно записываются итоги мемориальных ордеров с указанием их номера и даты составления. Итоговая сумма Регистрационного журнала подсчитывается в конце месяца.

Таблица 5.2 Регистрационный журнал

За февраль X1 г.

Порядковые номера мемориальных ордеров	Дата составления	Сумма (тыс. руб.)
1	1.02	330,7
2	1.02	279
...	...	
Итого за февраль		14321,01

Регистром синтетического учета является Главная книга, на страницах которой открываются и ведутся синтетические счета. Главная книга открывается с записи начальных сальдо на 1 января отчетного года. В нее ежедневно переносятся данные из мемориальных ордеров, а в конце месяца (на отчетную дату) подсчитываются обороты по счетам и конечные сальдо.

Таблица 5.3 Страница Главной книги

Счет 50 «Касса» (тыс.руб.)												
Дата	№ мемориального ордера	Дебет				Итого по дебету	Дата	№ мемориального ордера	Кредит			Итого по кредиту
		С кредита счетов			В дебет счетов							
		№ 51	№ 71	№ 73	№ 70				№ 71	№ 51		
1.02	Сальдо				1							
1.02	1	165	0,5	0,2	165,7			150	0,5	5	160	

Страница Главной книги составлена по данным таблицы 5.1

Данные Главной книги и регистрационного журнала в конце месяца сверяются: *сумма дебетовых оборотов по всем синтетическим счетам должна равняться итоговой сумме регистрационного журнала. Аналогично сумма кредитовых оборотов по всем синтетическим счетам должна равняться итоговой сумме регистрационного журнала.*

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

В конце отчетного периода составляют оборотные ведомости по синтетическим счетам и по аналитическим счетам. Каждой строке оборотной ведомости по синтетическим счетам соответствует один синтетический счет. По каждому счету (в строках оборотной ведомости) приводятся следующие данные:

- начальное сальдо (дебетовое или кредитовое) – переносится из оборотной ведомости прошлого отчетного периода;
- обороты по дебету и кредиту – переносятся из Главной книги;
- конечное сальдо (дебетовое или кредитовое).

После составления оборотной ведомости по каждому столбцу оборотной ведомости подсчитываются итоги и производится *сверка итогов*. При правильном составлении оборотной ведомости должны быть попарно равны итоги столбцов, а именно:

- итог начальных кредитовых сальдо равен итогу начальных дебетовых сальдо;
- итог конечных кредитовых сальдо равен итогу конечных дебетовых сальдо;
- итог оборотов по дебету равен итогу оборотов по кредиту.

Равенство итогов сальдо является следствием основного равенства бухгалтерского учета (равенства активов и пассивов), равенство итогов оборотов является следствием метода двойной записи.

Таблица 5.4 Оборотная ведомость по синтетическим счетам

За *август* X1 г. (руб.)

№ п/п	№ счета	Сальдо на начало месяца		Обороты за месяц		Сальдо на конец месяца	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	01	...	...	...	...	...	...
2	02	...	...	...	...	...	...
3	08	...	...	...	...	...	...
4	10	...	...	...	...	...	...
..	..						
	Итого	587654	587654	14321012	14321012	623456	623456

Оборотные ведомости по аналитическим счетам

Оборотные ведомости по аналитическим счетам составляются по тому же самому принципу, они могут быть количественно-суммовыми (в натуральном и денежном выражении) либо суммовыми (в денежном выражении). Одна оборотная ведомость составляется для группы аналитических счетов, открытых к одному синтетическому счету.

Таблица 5.5 Оборотная ведомость по аналитическим счетам

К субсчету *10-1 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»* за *июнь* X1 г.

№	Наименование аналитических счетов	Ед. измерения	Цена	Остаток на начало месяца		Оборот за месяц				Остаток на конец месяца	
						Дебет		Кредит			
				Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма
1	<i>Двигатели</i>	Шт.	100	4	400	8	800	5	500	7	700
2	<i>Трубки</i>	М	10	450	4500	900	9000	9	9000	450	4500
	Итого				4900		9800		9500		5200
	Сверка с итогами синтетического счета				4900		9800		9500		5200

Оборотная ведомость составлена по данным аналитических счетов, представленным в табл. 3.3

Данные оборотных ведомостей по синтетическим и по аналитическим счетам сверяются. Итоги оборотной ведомости по аналитическим счетам к какому-либо синтетическому счету должны совпадать с суммами, отражаемыми по

строке этого синтетического счета в оборотной ведомости. Таким образом, оборотные ведомости используются для обобщения и сверки хронологических и систематических записей синтетического и аналитического учета. Данные оборотных ведомостей являются основой для составления бухгалтерского баланса и других отчетных форм.

Достоинством мемориально-ордерной формы является ее простота и ясность. Недостатком мемориально-ордерной формы в случае ручного заполнения регистров является необходимость многократного повторения одних и тех же показателей в разных регистрах, что может вызвать ошибки.

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета

Распространенной является журнально-ордерная форма бухгалтерского учета (счетоводства). Главными учетными регистрами журнально-ордерной формы являются *журналы-ордера*. Такое название свидетельствует об их использовании для хронологической (журнал) и систематической (ордер) записи.

Журналы-ордера. Вспомогательные ведомости

Журналы-ордера открываются на кредит одного синтетического счета или группы синтетических счетов и имеют отдельный постоянный номер. хозяйственные операции записываются в журналы-ордера по мере их совершения и оформления документами. Поэтому они сочетают в себе систематический и хронологический учет. Каждая операция отражается в соответствующем журнале-ордере по кредиту основного счета с указанием дебета корреспондирующего счета. Запись в журналы-ордера производят либо непосредственно с первичных документов, либо итогами со вспомогательных ведомостей.

Рекомендациями по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства установлен перечень типовых регистров единой журнально-ордерной формы. В данном перечне указаны журналы-ордера и вспомогательные ведомости. В приведенной ниже таблице дан список типовых журналов-ордеров.

Таблица 5.6 Перечень Журналов-ордеров

№ ж/ордера	По кредиту счета
1	«Касса»
2	«Расчетный счет»
3	«Специальные счета в банках», «Денежные документы», «Переводы в пути»
4	«Краткосрочные кредиты банков», «Долгосрочные кредиты банков», «Кредиты банков для работников», «Краткосрочные займы», «Долгосрочные займы»
6	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
7	«Расчеты с подотчетными лицами»
8	«Долгосрочные финансовые вложения», «Краткосрочные финансовые вложения», «Расчеты по авансам выданным», «Расчеты по претензиям»,

№ ж/ордера	По кредиту счета
8	«Расчеты по авансам полученным», «Расчеты по внебюджетным платежам», «Расчеты с персоналом по прочим операциям», «Расчеты с учредителями», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
9	«Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами», «Внутрихозяйственные расчеты»
10	«Износ основных средств», «Амортизация нематериальных активов», «Материалы», «МБП», «Износ МБП», «Основное производство», «Полуфабрикаты собственного производства», «Вспомогательные производства», «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Брак в производстве», «Обслуживающие производства и хозяйства», «Расходы будущих периодов», «Расчеты по имущественному и личному страхованию», «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Недостачи и потери от порчи ценностей»
11	«Готовая продукция», «Товары», «Коммерческие расходы», «Товары отгруженные», «Реализация продукции (работ, услуг)», «Расчеты с покупателями и заказчиками»
12	«Оценочные резервы», «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Добавочный капитал», «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», «Резервы предстоящих расходов (платежей)», «Целевые финансирование и поступления»
13	«Основные средства», «Доходные вложения в материальные ценности», «Нематериальные активы», «Реализация и прочее выбытие основных средств», «Реализация прочих активов»
15	«Прибыли и убытки», «Использование прибыли», «Доходы будущих периодов»
16	«Оборудование к установке», «Капитальные вложения», «Животные на выращивании и откорме»

Приведем перечень вспомогательных ведомостей для промышленных организаций:

- № 1 Ведомость к счету 50 (помещена на обороте журнала-ордера 1);
- № 2 Ведомость к счету 51 (помещена на обороте журнала-ордера 2);
- № 5 Ведомость аналитического учета расчетов с поставщиками в порядке плановых платежей (заполняется на квартал, полугодие, год с вкладным листом для отдельных месяцев);
- № 7 Ведомость учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами (с вкладным листом на каждые 20 дебиторов и кредиторов);
- № 8 Книга учета депонированной заработной платы;
- № 10 Ведомость учета материалов на складах;
- № 11 Ведомость учета материалов в цехах;
- № 12 Ведомость учета затрат цехов (с вкладным листом для каждого цеха);
- № 13 Ведомость учета затрат обслуживающих производств и хозяйств;
- № 14 Ведомость учета потерь в производстве;
- № 15 Ведомость учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов;
- № 16 Ведомость учета реализации продукции (работ, услуг) (с вкладным листом на каждые 50-60 счетов-фактур);
- № 17 Ведомость учета нематериальных активов и их износа;
- № 18 Ведомость учета затрат по капитальным вложениям.

Журналы-ордера заполняются в течение месяца, и в конце месяца закрываются подсчетом итогов. Итоги журналов-ордеров показывают оборот по кредиту соответствующего счета, а также выведенные в отдельных графах итоги по дебетуемым счетам. При правильном составлении журнала-ордера общий итог по кредиту счета равен сумме итогов по дебетуемым счетам.

Таблица 5.7 Журнал-ордер № 1 по кредиту счета № 50 «Касса»

За февраль X1 г.

Строка №	Дата	По кредиту счета № 50 «Касса» в дебет счетов					Итого по кредиту
		70	71	51	10	...	
1	1.02	150000	5000	5000	-	...	160000
2	2.02	...	...	...	...	...	...
3							
Итого		302500	23000	46400			371900

Ниже приведен пример заполнения ведомости № 1, которая открывается к журналу-ордеру № 1 для лучшего контроля за движением наличных денежных средств в кассе. Ведомость № 1 ведется на обороте к журналу-ордеру № 1, и в ней отражаются дебетовые обороты по счету 50 «Касса».

Таблица 5.8 Ведомость № 1 по дебету счета № 50 «Касса» с кредита счетов

Сальдо на начало месяца – 1000 руб.

за февраль X1 г.

(руб.)

Строка №	Дата	По дебету счета № 50 «Касса» в кредит счетов					Итого по дебету
		51	71	46	73	...	
1	1.02	165000	500	-	200	...	165700
2	2.02	...	...	...	...	...	...
Итого		350200	4300	15000	2500	..	372000

Сальдо на конец месяца – 1100 руб.

Главная книга

Проверенные месячные итоги записывают из журналов-ордеров в Главную книгу. Главная книга – регистр синтетического учета, в котором сводятся воедино и сверяются данные текущего учета. Главная книга открывается на год, то есть ведется в течение отчетного года. Развернутый лист Главной книги предназначен для отражения информации по отдельному счету, причем каждой строке соответствует один месяц.

В строки Главной книги переносятся обороты по дебету в развернутом виде, т.е. в корреспонденции с кредитуемыми счетами, и общей суммой показывается оборот по кредиту счета, так как подробная расшифровка кредитовых оборотов дана уже в самом журнале-ордере. Кредитовые обороты переносят в Главную книгу из журнала-ордера по основному счету, а обороты по дебету записывают из разных журналов-ордеров по корреспондирующим счетам.

Таблица 5.9 Страница Главной книги

Счет 50 «Касса» (руб.)

Месяц	Оборот по дебету с кредита счетов					Оборот по дебету итогов	Оборот по Кредиту Итого	Сальдо	
	46	51	71	73	...			Дебет	Кредит
Сальдо на 1.01								200	
Январь	18700	330000	2100	600		351400	350600	1000	
Февраль	15000	350200	4300	2500		372000	371900	1100	
..									

Строка Главной книги за февраль составлена на основе данных из таблиц 5.7, 5.8

Проверка правильности записей в Главной книге производится суммированием оборотов и сальдо по всем счетам. Результирующие итоги оборотов по дебету и оборотов по кредиту должны быть равны, также должно соблюдаться равенство итогов всех кредитовых сальдо и дебетовых сальдо. После проверки подсчитывается сальдо на начало следующего месяца как сумма начального сальдо и разности оборотов по счету. Исчисленное сальдо записывается в колонке «Сальдо». На основе данных Главной книги и других регистров составляются бухгалтерский баланс и другие отчетные формы.

В журнально-ордерной форме бухгалтерского учета синтетический и аналитический учет объединены в некоторых журналах-ордерах. Например, в журнале-ордере № 6 по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» приводится аналитическая информация о поставщике, отметки об оплате.

Таблица 5.10 Журнал-ордер № 6 по кредиту счета № 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

За январь X1 г.

№ п/п	Документ №	Дата	Поставщик	С кредита счета № 60 в дебет счетов			Итого по кредиту счета № 60	Отметки об оплате		
				№	№	№		Дата	Кор. счета	Сумма

Самостоятельный аналитический учет (в карточках и книгах) ведется лишь по тем синтетическим счетам, к которым открывается большое количество аналитических счетов. В конце отчетного периода для сверки данных синтетического и самостоятельного аналитического учета составляются оборотные ведомости по аналитическим счетам.

Компьютерная форма

С применением компьютерной техники для обработки данных (микрокомпьютеров, персональных компьютеров, сетевых компьютерных систем) возникла так называемая *компьютерная (или автоматизированная) форма* бухгалтерского учета. Были разработаны как специальные программы по бухгалтерскому учету, так и стандартные программы финансовых вычислений (Lotus-123, Excel), позволяющие формировать определенные отчетные формы и делать вычисления. С использованием компьютерной формы бухгалтерского учета можно:

- регистрировать и хранить данные,
- сортировать и выполнять арифметические операции с данными;
- подготавливать показатели для бухгалтерской отчетности.

Обычная и компьютерная формы отличаются способами выполнения арифметических операций и хранения данных. Компьютерные системы выполняют те же функции, но более оперативно, с большей точностью и по более низкой стоимости (если объем повторяющихся хозяйственных операций велик). Отметим два существенных различия. Первое связано с возможностью непрерывного контроля: в обычной форме каждая запись от первичного документа до различных форм учета выполняется лично ответственным лицом, что создает целостность непрерывного контроля. В компьютеризированных системах эта задача усложняется, поскольку арифметические действия осуществляются неявно программными средствами. Вторым важным отличием является технология подготовки отчетов. Стоимость составления отчетов и требуемое для этого время в компьютеризированных системах невелики, что создает возможность для подготовки разнообразных специализированных отчетов.

Организации, применяющие компьютерную форму бухгалтерского учета, приводят используемую компьютерную программу и учетные регистры в соответствие с принципами учета, установленными Положением о бухгалтерском учете и отчетности, и кодами счетов согласно Плану счетов бухгалтерского учета.

Упрощенная форма бухгалтерского учета

Малые предприятия также могут вести учет по полной журнально-ордерной форме учета. Малым предприятиям с простым технологическим процессом производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, имеющим незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более 300 в месяц), рекомендуется применение *упрощенной формы* бухгалтерского учета.

Рабочий План счетов бухгалтерского учета для малых предприятий

Для организации учета по упрощенной форме бухгалтерского учета малое предприятие на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета финансо-

во-хозяйственной деятельности предприятий может составить рабочий План счетов бухгалтерского учета для малых предприятий, который позволит вести учет средств и их источников в регистрах бухгалтерского учета на основных главных счетах и тем самым обеспечивать контроль за наличием и сохранностью имущества, выполнением обязательств и достоверностью данных бухгалтерского учета. Малые предприятия могут использовать в качестве рекомендации представленный ниже План счетов бухгалтерского учета. При применении упрощенной формы возможны изменения кодов отдельных счетов бухгалтерского учета в Рабочем плане счетов.

Таблица 5.11 Рабочий план счетов для малых предприятий

№	Наименование счета	Номер счета	Группируемые та сче-
1	Основные средства	01	01, 04
2	Износ основных средств	02	02, 05
3	Капитальные вложения	08	08
4	Материалы	10	07, 10, 11, 12, 15, 16
5	НДС по приобретенным ценностям	19	19
6	Основное производство	20	20, 21, 23, 25, 26, 28, 30, 44
7	Товары	41	40, 41
8	Реализация	46	45, 46, 62
9	Касса	50	50
10	Расчетный счет	51	51
11	Валютный счет	52	52
12	Специальные счета в банках	55	56, 57
13	Финансовые вложения	58	06
14	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	60
15	Расчеты с бюджетом	68	67
16	Расчеты по страхованию	69	65
17	Расчеты по оплате труда	70	70
18	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	61, 63, 64, 71, 73, 75, 76, 77, 78, 79
19	Прибыли и убытки	80	80, 81, 88
20	Уставный капитал	85	85
21	Фонды специального назначения и резервы	88	86, 87
22	Кредиты и другие заемные средства	90	90, 92, 94, 95, 96

Упрощенная форма ведения бухгалтерского учета имеет следующие *варианты*.

- 1) форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия;
- 2) простая форма бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия);
- 3) простая форма с ведением Книги учета доходов и расходов.

Упрощенная форма с учетом имущества в отдельных регистрах

Малое предприятие, осуществляющее производство продукции и работ, может применять для учета финансово-хозяйственных операций следующие регистры бухгалтерского учета:

- Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений (износа) (форма В-1);
- Ведомость учета производственных запасов и готовой продукции, а также налога на добавленную стоимость, уплаченного по ценностям (ф. В-2);
- Ведомость учета затрат на производство (ф. В-3);
- Ведомость учета денежных средств и фондов (ф. В-4);
- Ведомость учета расчетов и прочих операций (ф. В-5);
- Ведомость учета реализации (ф. В-6);
- Ведомость учета расчетов с поставщиками (ф. В-7);
- Ведомость учета оплаты труда (ф. В-8);
- Ведомость (шахматная) (ф. В-9).

Все указанные ведомости заполняются на основе первичных документов по методу двойной записи. Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов. По каждому объекту учета показывается: наличие на начало отчетного периода, поступление и расход в течение отчетного периода (с указанием корреспондирующих счетов), остаток на конец отчетного периода, аналитические показатели.

Сумма по любой операции записывается в двух ведомостях одновременно: в одной – по дебетуемому счету с указанием номера кредитуемого счета (в графе «Корреспондирующий счет»), в другой – по кредитуемому корреспондирующему счету с аналогичным указанием дебетуемого счета. В обеих ведомостях в графе «Содержание операции» (или характеризующих операции) на основании первичного документа делается запись о содержании совершенной операции, либо пояснения, шифры и др.

Остатки средств, выведенные в отдельных ведомостях, должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и др.). Ведомость ф. В-8 является также платежным документом и предназначена для оформления выдачи заработной платы работникам малого предприятия.

Обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженных в ведомостях, производится в ведомости по форме В-9 (*шахматной*). Из применяемых ведомостей в столбцы шахматной ведомости ф. В-9 переносятся обороты по кредиту в развернутом виде (используются данные графы «Корреспондирующий счет») с разноской их по дебету соответствующих счетов. Строки шахматной ведомости соответствуют номерам корреспондирующих дебетуемых счетов.

По завершении разnosки суммируются данные по строкам шахматной ведомости. Сумма по каждой строке равна обороту по дебету соответствующего счета и должна соответствовать дебетовому обороту согласно ведомостям. Сумма по каждому столбцу равна обороту по кредиту соответствующего счета. Для проверки правильности вычислений сравнивается итог сумм по всем строкам с итогом сумм по всем столбцам. Полученные величины должны быть равны.

Таблица 5.12 Шахматная ведомость

За январь X1 г.

Дебет счетов	С кредита счетов согласно ведомостям												
	В-1		В-2			В-3			В-4				
	01	02	10	19	41	20	26	08	51	50	55	80	88
50									54				
70										48			
51												4	
68				9,2					8,5				
69									3,3				
88													
80			4						1,4				0,5
60									55,2		5		
26			2						4				
19									1				
10													
08													
55									5				
20		3,4	66				30,3						
46					120							26	
01								5					4,2
41						142,2							
62													
02													
Итого	0,0	3,4	72,0	9,2	120	142,2	30,3	5,0	162,4	54,0	5,0	30,0	4,7

Продолжение

Дебет счетов	С кредита счетов согласно ведомостям								Итого по Дебету счетов
	В-5			В-6		В-7	В-8		
	76	68	69	62	46	60	70		
50								54,0	
70		7	1					56,0	
51	24				145			173,0	
68								17,7	
69								3,3	
88								0,0	
80		9						14,9	
60								60,2	
26	8	0,5	0,8				15	30,3	
19	0,5					9,2		10,7	
10						46		46,0	
08						5		5,0	
55								5,0	
20			1,5				41	142,2	
46		24						170,0	
01								9,2	
41								142,2	
62					170			170,0	
02								0,0	
Итого	32,5	40,5	3,3	145,0	170,0	60,2	56,0	1145,7	

После проверки показателей шахматной ведомости на ее основе составляется *оборотная ведомость* по синтетическим счетам. Из шахматной ведомости в оборотную переносятся дебетовые и кредитовые обороты по каждому применяемому счету. В оборотной ведомости подсчитывается сальдо по каждому счету по состоянию на первое число следующего за отчетным месяца.

Таблица 5.13 Оборотная ведомость по синтетическим счетам

За январь X1 г. (руб.)

№ п/п	№ счета	Сальдо на начало месяца		Обороты за месяц		Сальдо на конец месяца	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	01	235	-	9,2	-	244,2	-
2	02	-	34	-	3,4	-	37,4
3	08	-	-	5	-	-	-
4	10	48	-	46	72	22	-
5	41	32	-	142,2	120	54,2	-
6	19	3,2	-	10,7	9,2	4,7	-
7	20	-	-	142,2	142,2	-	-
8	26	-	-	30,3	30,3	-	-
9	46	-	-	170	170	-	-
10	50	1,5	-	54	54	1,5	-
11	51	149	-	173	162,4	159,6	-
12	55	-	-	5	5	-	-
13	60	-	27	60,2	60,2	-	27
14	62	95	-	170	145	120	-
15	68	-	3,7	17,7	40,5	-	26,5
16	69	-	19	3,3	3,3	-	19
17	70	-	35	56	56	-	35
18	76	4	25	36	32,5	3,5	21
19	80	-	-	14,9	30	14,9	30
20	85	-	150	-	-	-	150
21	88	-	274	-	4,7	-	278,7
Итого		567,7	567,7	1145,7	1145,7	624,6	624,6

Оборотная ведомость составлена по данным шахматной ведомости табл. 5.12

Малое предприятие вправе представлять бухгалтерскую отчетность по упрощенной процедуре и формам отчетности. При этом в состав годового бухгалтерского отчета малого предприятия разрешается включать только бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Не представляется в составе годового бухгалтерского отчета пояснительная записка.

Простая форма бухгалтерского учета

Малые предприятия, совершающие незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более ста в месяц), не осуществляющие производства продукции и работ, связанного с большими затратами материальных ресурсов, могут вести учет всех операций путем их регистрации только в *Книге (журнале) учета хозяйственных операций* по форме К-1.

Таблица 5.14 Книга учета хозяйственных операций (пример заполнения)

Регистрация операций				Наличие и движение средств предприятия							
№ п/п	Дата и №	Содержание операции	Сумма тыс. руб.	Затраты на производство		Касса		Расчетный счет		Реализация	
				Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
		Сальдо на 01.05	22	-	-	0.5	-	18.5	-	-	-
1	05	Приобретены товары	20								
2	08	Получен кредит	10					10			
3	08	Оплачены счета поставщиков	20						20		
4	19	Реализована продукция и получен платеж	26					26			26
5	19	Списаны товары на реализацию	21								21
6	29	Начислена заработная плата	2	2							
7	29	Отчисления соцстраху	0.1	0.1							
8	29	Удержан подоходный налог	0.2								
9	30	Получено в кассу с расчетн. счета	1.8			1.8			1.8		
10	30	Выдана зарплата	1.8				1.8				
11	30	Списаны издержки на реализацию	2.1		2.1						2.1
12	30	Финансовый результат за месяц	2.9								2.9
13	31	Перечислено бюджету	0.2						0.2		
14	31	Перечислено соцстраху	0.1						0.1		
15	31	Частично возвращен кредит	1						1		
		Оборот	109.2	2.1	2.1	1.8	1.8	36	23.1	26	26
		Сальдо на 31.05	33.3	-	-	0.5	-	31.4	-	-	-

Итог по операциям (столбец «Сумма»):

$$20+10+20+26+21+2+0.1+0.2+1.8+1.8+2.1+2.9+0.2+0.1+1 = 109.2$$

Итог оборотов по дебету $2.1+1.8+36+26+2+20+0.2+0.1+0+20+0+1 = 109.2$

Итог оборотов по кредиту $2.1+1.8+23.1+26+2+20+0.2+0.1+2.9+21+0+10 = 109.2$

Итог (сумма) конечных дебетовых сальдо $0.5 + 31.4 + 2 = 33.9$

Итог (сумма) конечных кредитовых сальдо $10.9 + 14 + 9 = 33.9$

Продолжение

Наличие и движение средств предприятия																
№ п / п	Расчеты по оплате труда		Расчеты с проч. деб. и кред.		Расчеты с бюджетом		Расчеты по страхованию		Прибыль и ее использование		Товары		Уставный капитал		Кредиты	
	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	8	3	-	-	14	-	-
1				20							20					
2																10
3			20													
4																
5											21					
6		2														
7								0.1								
8	0.2					0.2										
9																
10	1.8															
11																
12										2.9						
13					0.2											
14							0.1									
15																1
	2	2	20	20	0.2	0.2	0.1	0.1	-	2.9	20	21	-	-	1	10
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10.9	2	-	-	14	-	9

Книга (журнал) учета хозяйственных операций является комбинированным регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого определяются состав и величины активов и пассивов по состоянию на отчетную дату, а также составляется бухгалтерская отчетность. Малое предприятие может вести Книгу (журнал) учета хозяйственных операций в виде ведомости, открывая ее на месяц, или в виде книги, в которой учет операций ведется весь отчетный год. В последнем случае Книга (журнал) учета хозяйственных операций должна быть прошнурована и пронумерована.

В столбцах Книги (журнал) учета хозяйственных операций указаны все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета, что позволяет вести учет всех хозяйственных операций в одном регистре. При этом номенклатура счетов должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса. Книга (журнал) учета хозяйственных операций открывается записями начальных сальдо по счетам, соответствующим видам активов и пассивов организации.

Каждой хозяйственной операции соответствует строка книги. Записи ведутся в хронологической последовательности позиционным способом на основании первичных документов. По каждой операции указываются: реквизиты первичного документа, дата операции, содержание операции, сумма по операции, изменения дебета и кредита соответствующих счетов (по методу двойной записи).

По окончании месяца определяются итог оборотов по дебету и итог оборотов по кредиту всех используемых счетов. Данные величины должны быть равны итогу сумм по операциям, указанным в столбце «Сумма». После проверки итогов выводится сальдо по каждому счету на 1-е число следующего месяца. Основное равенство бухгалтерского учета проверяется непосредственно на основе полученных данных.

Наряду с Книгой (журналом) учета хозяйственных операций малое предприятие должно вести ведомость учета оплаты труда по форме В-8 для учета расчетов с работниками по оплате труда и расчетов с бюджетом по подоходному налогу.

Простая форма с ведением Книги учета доходов и расходов

Простую форму бухгалтерского учета с ведением Книги учета доходов и расходов используют как субъекты малого предпринимательства, так и индивидуальные предприниматели, то есть физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

В Книге учета доходов и расходов не применяется система счетов, а в хронологическом порядке фиксируются доходы и расходы субъекта предпринимательства. В Книге учета доходов и расходов в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражаются хозяйственные операции, осуществленные в отчетном периоде.

Книга учета доходов и расходов открывается на один календарный год и должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписью руководителя организации (и предпринимателя) и оттиском печати налогового органа.

Раздел 1 «Доходы-расходы»

В графе 4 «Доходы» раздела 1 «Доходы и расходы» отражаются все поступления субъекту за отчетный период: выручка, полученная от реализации товаров (работ, услуг), выручка от реализации имущества субъекта малого предпринимательства, внереализационные доходы в виде денежных средств, ценных бумаг и другого имущества. В состав доходов включаются денежные средства и иное имущество, полученное безвозмездно и в виде финансовой помощи.

В графе 6 «Расходы» раздела 1 «Доходы и расходы» отражаются расходы субъекта, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности.

В графе 7 показываются расходы на оплату труда, амортизационные отчисления по основным средствам, нематериальным активам и МБП.

Таблица 5.15 Книга учета доходов и расходов

1. Доходы-расходы

№ п/п	Дата и номер документа	Содержание операции	Доходы всего	В т. ч. не принимаемые для расчета налога	Расходы всего	В т. ч. не принимаемые для расчета налога
1	2	3	4	5	6	7
1	30 янв.	Выручка за услуги	75000			
2	01 фев.	Услуги сторонних организаций			80000	
3	30 март	Заработная плата			5000	5000
4	30 март	Выручка за работы	25000			
		Всего за 1 квартал	100000		85000	5000

2. Расчет совокупного дохода

Наименование показателя	Код строки	200_ г.			
		1 квартал	6 месяцев	9 месяцев	Год
Валовая выручка	100	100000			
Расходы	110	80000			
Совокупный доход	120	20000			

По данным Книги учета доходов и расходов в конце отчетного периода определяются результаты финансовой деятельности и рассчитываются налоги.

Раздел 2 «Расчет совокупного дохода»

По строке «Валовая выручка» отражается сумма, начисленная на основе данных графы «Доходы». Валовая выручка определяется как сумма выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг), сумма продажной цены имущества, реализованного за отчетный период, и внереализационных доходов.

По строке «Расходы» отражается сумма вычетов из валовой выручки. Из валовой выручки вычитаются:

- стоимость использованных в процессе производства товаров (работ, услуг) сырья, материалов, комплектующих изделий, приобретенных товаров, топ-

- лива. Данная величина формируется исходя из цен приобретения (без учета НДС), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями;
- эксплуатационные расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и других рабочих мест, зданий и сооружений, помещений, используемых для производственной и коммерческой деятельности;
 - стоимость текущего ремонта, то есть затраты на текущий ремонт оборудования и других рабочих мест, зданий и сооружений, помещений, используемых для производственной и коммерческой деятельности;
 - затраты на аренду помещений, используемых для производственной и коммерческой деятельности;
 - затраты на аренду транспортных средств, используемых для производственной и коммерческой деятельности;
 - расходы на уплату процентов за пользование кредитными ресурсами банков (в пределах действующей ставки рефинансирования Центрального банка РФ плюс три процента);
 - стоимость оказанных услуг и сумма НДС, уплаченного поставщикам;
 - сумма налога на приобретение автотранспортных средств;
 - отчисления в государственные социальные внебюджетные фонды;
 - уплаченные таможенные платежи, государственные пошлины и лицензионные сборы.

Вопросы

1. Перечислите применяемые формы бухгалтерского учета.
2. Перечислите учетные регистры, применяемые в мемориально-ордерной форме.
3. Какие учетные регистры применяются в журнально-ордерной форме бухгалтерского учета? Как они взаимосвязаны между собой?
4. В каких формах бухгалтерского учета составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам?
5. Каким образом проверяется правильность составления оборотной ведомости?
6. Какие формы бухгалтерского учета могут использовать малые предприятия?
7. Какие варианты имеет упрощенная форма бухгалтерского учета?