

Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины

С. В. Шикальчик

Формы, регистры и организация бухгалтерского учета

Текст лекции. 4 ч.

по курсу «Бухгалтерский учет»

для экономических специальностей

г. Гомель 2014 г.

Тема 6 Формы, регистры и организация бухгалтерского учета

- 6.1 Учетные регистры, их сущность, значение и классификация
- 6.2 Порядок исправления ошибочных записей в учете
- 6.3 Формы бухгалтерского учета и их характеристика
- 6.4 Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республике Беларусь
- 6.5 Организация работы бухгалтерских служб, их структура и функции
- 6.6 Права, обязанности и ответственность руководителя и главного бухгалтера за организацию бухгалтерского учета
- 6.7 Учетная политика организации, содержание и принципы формирования

6.1 Учетные регистры, их сущность, значение и классификация

После проверки, таксировки и группировки первичных документов их данные должны быть зарегистрированы и отражены в синтетическом и аналитическом учете. Такая регистрация осуществляется в учетных регистрах.

Регистры являются носителями обобщенной информации, служащей для формирования отчетности. Основная задача составления регистра — аккумуляция информации о хозяйственных операциях, однородных по экономическому содержанию, и получение обобщенных данных о тех изменениях, которые произвели эти операции в составе активов и пассивов организации. Отражение операции в бухгалтерском учете и есть запись ее в определенный регистр.

Каждый регистр обычно приспособлен для отражения операций по одному или нескольким бухгалтерским счетам или/и ведения аналитического учета.

Регистры обычно представляют собой таблицы различной структуры.

Бухгалтерская практика выработала большое разнообразие учетных регистров. Их можно классифицировать по ряду признаков: по внешнему виду; по назначению (видам записей); по степени обобщения информации; по строению и форме графления и другим признакам.

По внешнему виду: книги, карточки и свободные листы.

По назначению (видам записей):

- хронологические, приспособленные для записи операций во временной последовательности;
- систематические, позволяющие группировать операции по экономическому содержанию;

– комбинированные, сочетающие возможности хронологической и систематической записи.

По степени обобщения информации: синтетические, аналитические и комбинированные.

По строению и форме графления: односторонние, двусторонние, многографные, количественные, количественно-суммовые, контокоррентные, шахматные.

В условиях использования ЭВМ в качестве учетных регистров выступают внутримашинные (электронные) и немашинные (обычные бумажные) регистры.

6.2 Порядок исправления ошибочных записей

При регистрации и обобщении информации в системе бухгалтерского учета могут возникать ошибки. Они могут быть вызваны различными причинами:

- отсутствием записи данных какого-либо документа, отражением этого документа в учете дважды;
- указанием неверной корреспонденции счетов;
- неправильным отражением сумм операций на счетах;
- неверным подсчетом итогов и др.

Известны следующие приемы выявления ошибок: повторная сверка записей в учетных регистрах с информацией первичных документов; сверка итогов оборотных ведомостей аналитического и синтетического учета; сверка итогов по экономическому содержанию; встречная проверка и др. Запуск контрольных программ на ЭВМ применяется при полностью или частично автоматизированной системе обработки учетной информации.

Обнаруженные ошибки могут быть исправлены корректурным способом, способом дополнительной бухгалтерской проводки, способом «красное сторно».

Сущность **корректурного** способа сводится к тому, что обнаруженную в регистре неправильную запись зачеркивают тонкой чертой так, чтобы при необходимости ее можно было прочесть. Затем рядом или сверху делают правильную запись и оговорку «Исправлено», ставят дату, фамилию и подпись лица, внесшего исправление.

Этот способ может применяться и в первичных документах, но подписи на этом исправлении должны поставить все лица, его подписавшие.

Способ **дополнительной проводки (записи)** применяется тогда, когда бухгалтерская проводка составлена на сумму, меньшую, чем это следует из первичного документа. В таких случаях старую запись оставляют без изменения, а рядом на свободной строке (поле) дают дополнительную запись на недостающую сумму.

Исправление способом **«красное сторно»** производится тогда, когда вся ранее произведенная запись была ошибочной (неправильная корреспонденция счетов, отсутствие документа, повторная запись операции и т. п.). Красное сторно — это запись на счетах отрицательной суммы.

Согласно бухгалтерской традиции такие суммы записываются красными чернилами без указания знака «минус». Другой способ обозначения сторно — обведение суммы записи рамкой.

Суммы, записанные красным, вычитаются при подсчете итогов в регистре. После сторнирования неверной записи, на сумму операции составляется правильная запись обычным образом.

6.3 Формы бухгалтерского учета и их характеристика

Поскольку бухгалтерский учет в организации — это взаимосвязанная система записей, то и регистры должны образовывать упорядоченную систему. Такая система называется формой бухгалтерского учета.

В целом конкретная форма бухучета характеризуется определенным сочетанием применяемых регистров хронологического и синтетического учета; порядком ведения синтетического и аналитического учета; взаимосвязями между учетными регистрами; последовательностью, способом и техникой осуществления учетных записей.

В настоящее время в отечественном учете применяются в основном следующие формы бухгалтерского учета: мемориально-ордерная, «Журнал-Главная», журнально-ордерная, упрощенная, автоматизированная.

Мемориально-ордерная форма При мемориально-ордерной форме на каждый первичный документ составляется проводка, которая отражается в мемориальном ордере. Если количество однотипных первичных документов большое, то в начале их группируют и регистрируют в накопительных ведомостях, а мемориальный ордер и проводку составляют на итоговые данные ведомости.

Таблица 6.1 — Мемориальный ордер

Основание (ссылка на документ или содержание записи)	По дебету счета	По кредиту счета	Сумма
Накопительная ведомость зачисления денег на расчетный счет по выпискам банка за май	51	50	40 000
		62	1 560 000
Итого			1 600 000

Мемориальные ордера для сохранности регистрируют в специальном журнале, после чего их данные записываются в Главную книгу. По данным Главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам, итоги которой используются для составления баланса.

Аналитический учет ведется на карточках по данным первичных документов. Для обобщения данных по аналитическим счетам и проверки взаимосвязи между синтетическими и аналитическими счетами составляются оборотные ведомости по аналитическим счетам. Их итоги сверяются с соответствующими данными Главной книги.

Журнал-Главная используется в организациях малого бизнеса. Форма «Журнал-Главная» имеет две разновидности:

– упрощенная «Журнал-Главная», которая включает два регистра: кассовую книгу и книгу Журнал-Главную;

– мемориально-ордерная «Журнал-Главная», в которой кроме кассовой книги и книги Журнал-Главной ведутся мемориальные ордера, накопительные, группировочные, оборотные ведомости, карточки и книги аналитического учета.

Таблица 6.2 — Лист книги Журнал-Главная

Дата	№	Содержание операции	Сумма по ордеру	Обороты по синтетическим счетам							
				...	50		51		62		...
					дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	
31.05	46	Мемориальный ордер №3	1 600 000		40 000	1 600 000			1 560 000		
		...									

Книга Журнал-Главная комбинирует хронологический и систематический характер записи. Хозяйственные операции построчно записывают в Журнал-Главную по корреспондирующим счетам непосредственно из первичных документов (1-й вариант) или мемориальных ордеров (2-й вариант).

Аналитический учет ведут в книгах и карточках. Аналитические данные обобщают в оборотных ведомостях. Итоги оборотных ведомостей сверяются с записями в Журнале-Главной.

Журнально-ордерная форма При использовании журнально-ордерной формы учета входная информация из первичных документов группируется в накопительных ведомостях, и после подсчета итогов переносится в соответствующие журналы-ордера, где формируется вся информация по синтетическим счетам.

Все журналы-ордера построены по кредитовому признаку, т.е. каждый журнал предусмотрен для отражения операций по кредиту одного или нескольких однотипных счетов в дебет разных счетов. Итоги журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу. На основании Главной книги составляется оборотная ведомость и баланс. Аналитический учет ведется в ведомостях, на карточках; по отдельным счетам — в журналах-ордерах.

Таблица 6.3 — Журнал-ордер №1 по кредиту счета 50 «Касса»

Дата	№ документа	По кредиту счета 50 в дебет счетов							Итого по кредиту
		51	52	58	60	70	71	...	
04.05	25	40 000							40 000
05.05	26						115 000		115 000
06.05	27					500 000			500 000
...									
Итого (за месяц)		40 000				500 000	115 000		655 000

По счетам учета денежных средств ведутся также ведомости по дебету счета аналогичной структуры.

Таблица 6.4 — Лист Главной книги по журнально-ордерной форме учета

Счет 51 «Расчетный счет»

Месяц	Обороты по дебету					Оборот по кредиту — итого	Остаток	
	с кредита счета 50 по журналу ордеру №1	с кредита счета 62 по журналу ордеру №11	с кредита счета 60 по журналу ордеру №6	...	итого		дебет	кредит
...							120 000	
май	40 000	15 800 000	100 000		15 940 000	15 510 000	550 000	
...								

Журнально-ордерная — наиболее развитая форма учета в условиях ручной обработки информации. Она позволяет эффективно распределить учетную работу между подразделениями и сотрудниками бухгалтерии, минимизирует дублирование записей в разных регистрах. Форма характеризуется наличием большого числа разнообразных и в целом сложных по содержанию регистров. Применяется для ведения учета на крупных предприятиях.

Упрощенная форма бухгалтерского учета рекомендована для применения на малых предприятиях. Основным регистром при этой форме является книга учета хозяйственных операций, куда записываются все совершенные хозяйственные операции в хронологическом порядке, и сразу производится отражение этих операций на счетах бухгалтерского учета. На основании этих данных составляется оборотная ведомость и баланс. Аналитический учет ведется в специальных ведомостях.

Автоматизированная форма Под автоматизированной формой учета понимают большое разнообразие технологических решений, которые обеспечивают регистрацию и обработку учетной информации средствами компьютерной техники. Наиболее передовые программно-аппаратные комплексы позволяют не только автоматизировать весь цикл учетных работ от создания и регистрации первичных документов до подготовки и представления отчетности, но и интегрировать учет в общую информационную систему управления предприятием.

В условиях автоматизации единым учетным регистром является база данных компьютерной программы бухгалтерского учета. Ввод данных может осуществляться различными методами: ручное заполнение экранной формы, регистрация электронного документа, чтение специальными устройствами данных штрих-кода, пластиковой карты, другого носителя.

Обобщение данных производится путем вызова алгоритмов, которые производят выборку информации из базы данных, обрабатывают и представляют их в виде машинного отчета. Форма отчета может соответствовать традиционному регистру, типовой форме бухгалтерской, статистической, налоговой отчетности, другим информационным потребностям.

Применяемая в организации форма бухгалтерского учета должна быть описана и утверждена в приказе (положении) по учетной политике.

6.4 Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республике Беларусь

Для достижения единообразия в ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, повышения достоверности и своевременности учетной и отчетной информации, снижения трудоемкости ее получения осуществляется государственное регулирование учета. Общие принципы организации и ведения бухгалтерского учета, составления отчетности регламентируются законом «О бухгалтерском учете и отчетности».

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в Республике Беларусь осуществляется Министерством финансов, на которое Советом Министров Республики Беларусь возложены обязанности государственного учета и отчетности.

Министерство финансов Республики Беларусь в соответствии с законодательством разрабатывает, согласовывает и утверждает в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Республики Беларусь:

- типовые планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению (кроме плана счетов и документов по бухучету в банках);
- инструкции и положения по бухгалтерскому учету и отчетности;
- иные нормативные правовые акты по вопросам бухгалтерского учета и отчетности.

Участвовать в рассмотрении вопросов, связанных с государственным регулированием бухгалтерского учета и отчетности разрешено общественным объединениям бухгалтеров и аудиторов. Они реализуют свое право через совещательный орган — Методический совет, созданный при Министерстве финансов.

Министерства и другие органы отраслевого управления с учетом специфики деятельности подведомственных им организаций, на основе действующего законодательства разрабатывают и согласовывают с Министерством финансов, другими государственными органами различные нормативные документы (инструкции, положения и т. д.), регламентирующие особенности организации бухгалтерского учета в отдельных отраслях национальной экономики.

6.5 Организация работы бухгалтерских служб, их структура и функции

Как правило, ведение бухучета в организации выполняет функционально обособленная бухгалтерская служба — бухгалтерия, которой руководит главный бухгалтер.

Экономичность и рациональность учета зависит от численности работников и структуры бухгалтерии.

Численность работников бухгалтерии определяется исходя из объема бухгалтерской работы. Основным объемный показатель при оценке нагрузки на бухгалтерию — объем учетно-отчетного документооборота. Он зависит от

масштаба, отраслевых, рыночных и других особенностей деятельности организации. Эти особенности определяют объем объектов учета по основным его направлениям: численность персонала, парк машин и оборудования, количество видов производимой продукции, количество видов потребляемых материальных ресурсов, количество покупателей, поставщиков и т. п.

В частности Межотраслевые нормативы численности работников, занятых бухгалтерским учетом и финансовым обеспечением коммерческих организаций, утвержденные Министерством труда и социальной защиты РБ, устанавливают численность бухгалтерии в зависимости от среднесписочной численности персонала организации и учетно-отчетного документооборота.

Другой подход состоит в определении трудоемкости бухгалтерской работы на основе типовых или самостоятельно разработанных норм времени и планировании численности бухгалтерии на этой основе.

Внутри бухгалтерии обязанности распределяются по основным направлениям учета:

- учет труда и заработной платы;
- учет материалов;
- учет вложений во долгосрочные активы;
- учет основных средств и нематериальных активов;
- учет затрат на производство продукции и оказание услуг;
- учет реализации товаров, готовой продукции и финансовых результатов;
- учет денежных, расчетных и кредитных операций;
- учет налогов и сборов;
- сводно-балансовые операции и отчетность, другим направлениям.

В соответствии с отдельными функциями в бухгалтерии могут быть выделены подразделения (группы, секторы, отделы). Обычно выделяются: материальная группа, расчетная (по зарплате) группа, финансовая группа, группа учета основных средств, группа реализации продукции и т. д.

В организациях с развитой производственной и сервисной структурой возможны два варианта организации бухгалтерии: централизованная и децентрализованная. В первом случае обработка всей бухгалтерской информации производится силами единой бухгалтерии. В случае децентрализации при отдельных цехах и подразделениях создаются свои бухгалтерские службы, которые выполняют значительный объем учетных функций. При этом головная бухгалтерия консолидирует данные отдельных цехов, ведет учет по важнейшим направлениям, составляет сводную отчетность.

Задачи, функции, права, ответственность, взаимодействие с другими подразделениями и другие аспекты работы бухгалтерии и ее работников устанавливаются внутренними нормативными актами организации: положением о бухгалтерской службе, должностными инструкциями сотрудников бухгалтерии, стандартами системы управления качеством и др.

6.6 Права, обязанности и ответственность руководителя и главного бухгалтера за организацию бухгалтерского учета

Руководитель организации обязан организовать бухгалтерский учет и создать необходимые условия для правильного его ведения.

Руководитель организации должен обеспечить неукоснительное выполнение всеми подразделениями и работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части соблюдения правил ведения бухгалтерского учета, оформления и представления для учета документов и сведений.

Руководитель организации вправе в зависимости от объема учетной работы:

- создать бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером; ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета организации, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, специалисту-бухгалтеру, являющемуся индивидуальным предпринимателем;
- вести учет лично в случаях, предусмотренных настоящим Законом или иными законодательными актами Республики Беларусь.

Руководитель частного унитарного предприятия имеет право вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность лично, если это предусмотрено уставом предприятия.

Ведение бухгалтерского учета в организации осуществляется согласно учетной политике организации, сформированной в соответствии с законодательством Республики Беларусь и утвержденной решением руководителя организации.

Главный бухгалтер осуществляет руководство бухгалтерским учетом в организации.

Главный бухгалтер назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации в соответствии с ее учредительными документами.

На должность главного бухгалтера назначается лицо, имеющее высшее специальное образование, а в исключительных случаях — лицо, не имеющее высшего специального образования, при наличии у него специального образования и стажа работы по специальности бухгалтера не менее пяти лет.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации.

В компетенцию главного бухгалтера входят:

- постановка и ведение бухгалтерского учета в организации;
- формирование учетной политики организации;
- составление и своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской и налоговой отчетности.

Указания и распоряжения главного бухгалтера в пределах его компетенции обязательны для всех структурных подразделений и работников организации.

Денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства без подписи главного бухгалтера (лица, им уполномоченного) считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

Главный бухгалтер обеспечивает контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

Прием и сдача дел при назначении на должность и освобождении от должности главного бухгалтера оформляются актом.

В случае возникновения разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по вопросам совершения отдельных хозяйственных операций документы по ним должны быть приняты к исполнению главным бухгалтером по письменному распоряжению руководителя этой организации, который несет всю полноту ответственности за последствия совершения таких операций.

6.7 Учетная политика организации, ее содержание и принципы формирования

Ведение бухгалтерского учета в организации осуществляется согласно учетной политике, сформированной в соответствии с законодательством Республики Беларусь и утвержденной решением руководителя организации.

Под учетной политикой понимается совокупность способов ведения бухгалтерского учета, используемых организацией. Учетная политика — это продолжение на уровне организации государственной политики в области бухгалтерского учета и отчетности.

Нормативные документы по бухгалтерскому учету в ряде случаев допускают несколько вариантов методики ведения учета, и организация должна выбрать соответствующий вариант. Некоторые вопросы ведения учета могут быть неурегулированы в нормативных актах, в этом случае организация уточняет методику и утверждает ее как элемент своей учетной политики.

Положение по учетной политике организации включает в себя следующие разделы:

- методические аспекты бухгалтерского учета;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета организации;
- перечень и альбом форм первичных документов и регистров бухгалтерского учета, если они отличаются от типовых;
- график документооборота, который устанавливает порядок движения первичных документов и регистров в организации.

При формировании учетной политики организации необходимо исходить из:

- обособленности учета имущества и обязательств организации от имущества и обязательств других юридических и физических лиц;
- непрерывности деятельности организации;

- последовательности применения учетной политики;
- временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика организации должна соответствовать требованиям полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Изменения в учетной политике организации в целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета должны вводиться с начала отчетного года, быть обоснованными и оформленными соответствующим решением руководителя организации.

Изменения в учетной политике организации могут иметь место в случаях:

- реорганизации (слияния, присоединения, разделения, выделения, преобразования) организации;
- изменения законодательства Республики Беларусь;
- изменения условий деятельности.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМ.Ф.СКОРИНЫ