СОДЕРЖАНИЕ

Введение…………………………………………..………………………...………

1. Формы бухгалтерского учета, их сущность и историческое развитие…...….

1.2 Понятие о формах бухгалтерского учета………….……………………….

1.3 Историческое развитие форм бухгалтерского учета…………………….….

2. Классификация форм бухгалтерского учета

2.1 Староитальянская форма

2.2 Новоитальянская форма

2.3 Немецкая форма

2.4 Французская форма

2.5 Американская форма.

2.6 Русская форма

2.7 Шахматная форма

2.8 Интегральная форма

2.9 Мемориально-ордерная форма

2.9.1 Журнально-ордерная форма

**3. Основные формы бухгалтерского учета в современных условиях.**

Заключение…………………………………………………………..……………...

Список использованных источников и литературы……………...………………

**ВВЕДЕНИЕ**

Становление и развитие рыночных отношений предполагают широкое использование в хозяйствующих субъектах экономических методов управления деятельностью организаций и их сегментов. В этой связи возрастают роль и значение бухгалтерского учета как функции управления и одной из основных баз информационной системы хозяйственного механизма любой организации. Поэтому в бухгалтерском учете возникает необходимость применения единых методологических основ процедур учета и отчетности, построенных на научных принципах, требованиях отечественных и международных стандартов. Это способствует повышению уровня учетно-аналитической работы, решению конкретных задач учета в организациях различных отраслей на единой методологической основе для формирования требуемой информации о хозяйственно-финансовой деятельности с целью принятия соответствующих управленческих решений. Все это требует выбора наиболее оптимальных для данной организации методических, организационных и технических аспектов бухгалтерского учета, т. е. его составляющих.

Особую важность для учета хозяйственных операций представляют формы бухгалтерского учета. Развитие и рационализация учета характеризуется совершенствованием применяемых форм. Необходимость перехода от одной формы бухгалтерского учета к другим, более совершенным, обусловливается развитием организации. Чем сложнее и разнообразнее выполняемые организацией операции, тем совершеннее должна быть форма бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет имеет своей целью систематизировать принятые к бухгалтерскому учету данные в виде, приемлемом для составления финансовой отчетности, необходимой для удовлетворения информационной потребности различных групп пользователей информации. Формируя информацию о состоянии организации, бухгалтер фиксирует все операции, проходящие в финансовой, экономико-хозяйственной сферах деятельности, на основании первичных документов. Чтобы систематизировать и накапливать информацию, содержащуюся в принятых к учету первичных документах, и отражать ее на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности, предприятиями должны вестись регистры бухгалтерского учета. Состав этих регистров зависит от применяемой организацией формы бухгалтерского учета. Я считаю, что тема: «формы бухгалтерского учета, их содержание, развитие и состояние» была и остается актуальной и по сегодняшний день, осмелюсь даже сказать, что выбор формы учета для предприятия является, может быть, одним из самых важнейших элементов ведения бухгалтерского учета в целом. Актуальность темы заключается в неспособности ответственного лица, порой, правильно выбрать форму учета для предприятия. При невладении достаточными знаниями о различных типах бухгалтерского учета, можно легко допустить ошибку и выбрать для предприятия не совсем подходящую форму учета. Ошибку, которая в дальнейшем не позволит экономическим отделам предприятия полностью прослеживать изменения цифровых данных, например таких важнейших, как: доходы и расходы предприятия; дебиторская и кредиторская задолженности на различных этапах становления и развития вообще. Более того, установив ту или иную форму учета на предприятии, необходимо полностью владеть информацией о выбранной форме учета, уметь использовать ее согласно всем нормам бухгалтерского учета - это также учитывается, говоря об актуальности данной темы.

**1. Формы бухгалтерского учета, их сущность и историческое развитие**

**1.2 Понятие о формах бухгалтерского учета**

Бухгалтерский учет в организациях требует разнообразных учетных регистров. Для учетной регистрации используются в разных сочетаниях книги, карточки, ведомости, записи в которых могут производиться в различной последовательности. В зависимости от способов учетной регистрации применяются как ручные записи, так и записи при помощи технических устройств Возможность различного сочетания технических средств для учетной регистрации приводит к образованию разных форм бухгалтерского учета. Под формой бухгалтерского учета понимают комплекс взаимосвязанных регистров синтетического и аналитического учета, разработочных и справочных таблиц, применяемых на предприятии для ведения учета. Несмотря на то, что сами по себе отдельные регистры различаются по форме, содержанию и другим признакам, тем не менее, они должны составлять единую систему, позволяющую не только отражать, но и обобщать, синтезировать данные учета, представлять их в готовом виде для заполнения отчетности. Объединяет их в систему и единая методика ведения учета, основанная на принципе двойной записи на счетах, единая техника и даже исторически сложившиеся условия и место зарождения системы. Развитие и рационализация бухгалтерского учета характеризуются совершенствованием применяемых форм учета. Необходимость перехода от одной формы бухгалтерского учета к другим, более совершенным, обусловливается развитием организации. Чем сложнее и разнообразнее выполняемые организацией операции, тем совершеннее должна быть форма бухгалтерского учета.

**1.3 Историческое развитие форм бухгалтерского учета.**

Одной из наиболее древних и общепризнанных форм бухгалтерского учета, описание которой сделано Л. Пачоли в 1494 году в своем ''Трактате о счетах и записях'', является староитальянская форма. В Италии ее называли венецианской. Регистрами данной формы были Памятная книга, Журнал и Главная книга. В дальнейшем Франческо Гаратти (1688г.) усовершенствовал эту форму, разделив счета на синтетические и аналитические. Последние, в сущности, были выведены в особые вспомогательные книги, а формы счетоводства получила название новой итальянской. В этой усовершенствованной форме предусматривался следующий порядок записей. Данные о фактах хозяйственной жизни из первичных документов переносились в Памятную книгу, иногда от этой записи отказывались, и данные о фактах регистрировались прямо в Журнале хронологической записи в порядке их возникновения. Затем зарегистрированные факты разносились по счетам Главной книги. Они обобщались в оборотной ведомости, на основании которой составлялся баланс. Это классическая форма дожила до наших времен и, как правило, служит основой для изучения бухгалтерского учета. Компьютерная техника дала ей новое рождение, и итальянская форма вновь обрела практическое применение, особенно в малых предприятиях. Но в XVII – XVIII веках в условиях ручного труда при появлении крупных предприятий один Журнал не допускал разделения труда счетных работников. Для его внедрения были предложены новые формы счетоводства: немецкая, описанная Фридрихом Гельвигом (1774), и французская, пропагандируемая французским автором Матье де ла Портом (1685г.). Методы их создания различны. Гельвиг соединил кассовую книгу, типичную для немецкого камерального варианта, с журналом итальянской формы. Так появились две книги: Мемориал, в котором фиксировались все записи кроме кассовых, и Кассовая, в которой отражали движение денежных средств. Де ла Порт пошел по пути дифференциации хронологической записи, что привело к разделению единого журнала итальянской формы на несколько, открываемых на определенные группы счетов. Каждый журнал представлял таблицу многоколончатой формы. Периодически, чаще всего один раз в месяц, на основе записей в этих частных журналах составлялись проводки в сборном журнале.

Именно во французской форме, как многие тогда полагали, двойная бухгалтерия достигла совершенства. Но подлинное признание она обрела после 1796 года, когда англичанин Эдуард Томас Джонс (1766-1838) подверг ее критике ибо только критические разборы подчеркивают важность открытия, в данном случае работы Пачоли и де ла Порта. Джонс думал, что двойная запись только запутывает учет, а название «двойная бухгалтерия» звучит загадочно и непонятно. Джонс выдвинул три обвинения против двойной записи: 1)требование соответствия каждому дебету адекватного кредита носит искусственный характер, и в реальной жизни его нет; 2)итоги оборотов по дебету и кредиту могут быть равны, и постулат Пачоли, предполагающий их тождество, как будто бы окажется выполненным, однако запись, сделанная умышленно или случайно не на том счете, тем не менее приведет к ошибке и исказит отчетность; 3)терминология двойной бухгалтерии, все ее дебеты и кредиты не что иное, как мистическая галиматья, в практике есть приход и расход, но нет дебетов и кредитов. ’’Двойной способ бухгалтерии, – писал Джонс, – спутаннее и неявственнее (чем простой) и удобнее служить может покровом постыднейших балансов или капитальных счетов, какие только коварный ум произвесть может. С помощью его всякий, производящий торговлю вместе с каким-нибудь товарищем, может, если захочет, обмануть его’’. В противовес двойным формам счетоводства Джонс предложил английскую форму счетоводства(1796г.), которая должна была обеспечить автоматическое выявление ошибок и описок, возникающих в бухгалтерском учете и повысить оперативность выявления финансовых результатов. Центральный регистр формы-журнал; в нем три колонки: средняя, где пишется содержание всех операций, затрагивающих кассу, с указанием суммы, и 2 боковые колонки: слева (дебитор) пишется сумма, поступившая в кассу, и справа (кредитор пишутся суммы), выдаваемые из кассы. Если сложить все суммы крайних колонок, то их общий итог всегда должен быть равен итогу средней колонки, которая вводится для контроля разноски. Такое четкое выделение в учете только кассовых операций сближает английскую бухгалтерию с камеральной, однако она существенно отличается от последней полным и принципиальным отказом от операционных и результатных счетов. Счет начинается с подробных записей в журнале состава и суммы капитала, вложенного в дело; все текущие операции также отображаются в журнале. Из журнала один раз в три месяца делают итоговые записи в Главную книгу, в которой предусмотрены только следующие счета: дебиторов и кредиторов, полученных и выданных векселей. Итоги Главной книги должны равняться итогам журнала. Для выделения прибыли необходимо было провести инвентаризацию товаров и итог включить в левую колонку журнала. Так как метод Джонса относится к простой бухгалтерии, то ясно ,что в журнале, при регистрации, обороты по левой и правой колонкам не равны между собой, а следовательно, вычитая из итога первой колонки второй, мы должны получить сумму собственного капитала, имеющегося в деле. Сравнив его с первоначальной суммой, можно определить величину прибыли или убытка. Работа Джонса произвела впечатление, но не могла подорвать победное шествие двойной бухгалтерии. Ее представители дали достойный ответ Джонсу, модифицируя существенным образом новоитальянскую форму счетоводства. Так была создана американская форма счетоводства (1802г.). Ее автором был Эдмонд Дегранж – последний бухгалтер старой бухгалтерии и первый из учителей науки об учете. Его основной труд, в котором излагалась американская (Журнал-главная) форма счетоводства, вышел впервые в Париже в 1795 году (более известно ее переиздание в 1802г.) и на протяжении полувека выдержал 26 изданий, последнее - в 1852 году, был переведен на многие языки.

Американская форма была не просто набором регистров, но впервые предполагала определенную всеохватывающую теорию бухгалтерского учета. Дегранж исходил из того, что для бухгалтерии одинаково важны и хронологическая, и систематическая записи и что их можно объединить в одном регистре – Журнал-Главной. Записи в этой книге позволяют достичь две главные цели учета: выявить на любой момент времени состояние расчетов и определить величину капитала собственника. Для этого, по мнению Дегранжа, было достаточно пяти счетов: 1.’’Касса’’ 2.’’Товары’’ 3.’’Документы к получению’’ 4.”Документы к оплате” 5.”Убытки и прибыли” Счета 1,2,5 являются общими и отражают внутренние обороты предприятия , счета 3и 4 классифицируются как специальные и предназначены для фиксации внешних оборотов. Предусматривалось также ведение трех дополнительных счетов: O “Капитал” O “Баланс вступительный” O “Баланс заключительный” Все названные счета предназначались только для регистрации текущих операций. Американская форма должна была противостоять тенденциям, приводящим к отмиранию хронологической записи. Её достоинства формулировались Дегранжем так: сокращается на 1/3 число бухгалтерских записей; обеспечивается с одного взгляда полый обзор состояния хозяйства; достигается без дополнительной работы составление ежедневного баланса; облегчаются поиск и выявление ошибок; упрощается нумерация страниц. Эти достоинства позволили дожить американской форме до наших дней. Большой вклад в развитие форм бухгалтерского учета внесла Россия. Основу учета в государственном хозяйстве составляли инвентаризационные описи, выступавшие в виде дозорных книг. В начале каждого года (год начинался с 1 сентября) или в конце текущего года под руководством опытных дьяков составлялись окладные книги. Каждый приказ ведал сбором налогов и вёл окладную книгу на ту область государства, которая закреплялась за данным приказом, для покрытия его расходов. Все записи в окладных, приходных - расходных книгах велись по городам, входившим в состав приказной области. В начале года каждому городу вписывались недоимки прошлых лет с указанием видов недоимок. Текущие записи выполнялись на основании первичных документов, причем по каждому городу учет велся по видам поступлений, их было 127. Сохранившиеся документы Поместного приказа показывают, что для записи расходных операций уже требовался оправдательный документ (выписка или роспись) или приказ начальствующего лица, причем каждый оправдательный документ должен был иметь резолюцию дьяка, в ведении которого находилось дело, а в тексте резолюции прописью проставлялась сумма, подлежащая выдаче. Записи в учете выполнялись в ряде книг, содержание каждой записи включало: 1. дату (месяц, число, иногда год); 2. текст (наименование поставщика или контрагента, количество и качество поступивших предметов, цена за единицу, сумма); 3. отметку о характере купленного предмета (назначение предмета, когда была произведена покупка, кто покупал, кто составлял расходную смету); 4. расписку о получении денег; 5. отметку об употреблении приобретенных предметов. При Алексее Михайловиче был создан специальный Приказ счетных дел. Его сотрудники систематически проводили ревизии счетных книг различных ведомств, проверяли выполнение ассигнований, выделенных под отчет послам, воеводам и другим должностным лицам, изымали в бюджет неиспользованные приказами денежные средства. Для проведения ревизии в других городах вызывали в Москву в Приказ целовальников с учетными книгами и оправдательными документами (очевидно, “бухгалтеров-ревизоров ”было мало, поэтому вместо того, чтобы людей посылать к документам, документы везли в Приказ). Что касается учета в России в XIX веке, то наиболее весомый вклад в его развитие внес Федор Венедиктович Езерский (1836-1916). Всю силу своего незаурядного таланта самоучки он направил на критику двойной бухгалтерии. Иногда эта критика носила курьезный характер, но иногда отмечались недостатки, многие из которых не преодолены до сих пор: 1) несовершенство терминологии приводит к тому, что убыток (дебет) называется приходом, а прибыль (кредит)- расходом; 2) для учета собственных средств вводятся “подставные” счета; “двойная система замазывала глаза этим дебетом и кредитом и подставными счетами. Вот на чем основывается возможность обманов”;

3) учет искусственно делится на “мертвый” (синтетический) и “живой” (аналитический)",…оказывается,- писал Езерский,- что первые книги служат, так сказать, только для парада: пиши в них верно, пиши в них неверно, все равно- баланс получится"; 4) выведение финансового результата возможно только путем инвентаризации и за истекший период времени; 5) совпадение итогов в регистрах двойной бухгалтерии создает иллюзию безошибочности работы счетоводов, однако самые существенные ошибки, связанные с отнесением сумм не на те счета, а также ошибки в натуральных единицах не раскрываются через механизм двойной записи. Поэтому, по мнению Езерского, “двойной системе нельзя дать другого характера, другого названия, как системы воровской. Это не литературно, не учтиво, но правдиво”. Расправившись с двойной итальянской системой, он спешит прославить свое детище - тройную русскую. Предложенная Езерским форма счетоводства названа им русской из чувства патриотизма и по аналогии с итальянской, немецкой, французской, английской и американской; название тройная вызывалось тремя обстоятельствами: 1) регистрация велась по трем группировочным совокупностям: приход, расход и остаток; Езерский называл их “тремя укупорочными ящиками”; 2) регистрами выступают три книги: журнал, некоторые сторонники “обрусения счетоводного языка”назовут ее сказкой, Главная, по терминологии Езерского, книга учетов и отчетная, заменяющая баланс; Езерский считал, что эти три последовательные книги делают счетоводство “трехэтажным”; 3) используются только три счета: Касса, Ценности, Капитал; на этом основании Езерский называл форму “трехоконной”. Оппоненты Езерского, присмотревшись к этой форме, вскоре отметили, что речь идет не о новой системе учета, а только об одной из новых форм той же двойной бухгалтерии. Однако значение идей, заложенных в русской бухгалтерии, было не в том, что она отменяла двойную или являлась новой формой последней, а в том, что она, значительно опережая свое время, выдвигала перед учетом ряд новых целей, которые не могли быть решены старыми традиционными бухгалтерскими методами. Назовем из них семь важнейших: 1) определение посредством учетных записей результатов хозяйственной деятельности на любой момент времени, 2) использование только покупных цен и общая оценка ценностей по себестоимости; 3) органическое объединение аналитического и синтетического учета; 4) достижение внутреннего”автоматического”контроля путем заранее заданного в учете совпадения контрольных сумм; в своей форме Езерский насчитал таких сумм 19 и форму охарактеризовал как самопроверочную; 5) использование счета наценки (торговой скидки); он предлагал в розничной торговле в чеках проставлять не только продажную стоимость, но и процент наценки, или покупную стоимость; он же впервые в России предложил способы нахождения реализованной торговой наценки по среднему проценту; 6) проведение инвентаризации не сплошным методом на определенный момент времени, а последовательно и постоянно, т. е. сегодня проверяется наличие кофе и чая, завтра- спичек и сахара, послезавтра… и т. д.; 7) определение задолго до Шера “мертвой точки”; вот как оригинально Езерский объяснял значение критического, в финансовом отношении, момента:”Я печатаю книгу. Я продаю первые экземпляры; это не есть еще моя прибыль; это есть покрытие моей стоимости. Значит, прибыли и убытки отвалятся, как листок с чайного дерева, только тогда, когда я продам столько экземпляров, что они покроют мою затрату”. Езерский был последовательным националистом и юдофобом. Он не мог смириться с тем, что бухгалтерская терминология носит заимствованный характер, искренне полагая, что это придумали иностранцы с тем, чтобы оттеснить русских людей от таких доходных должностей, как места конторщиков и счетоводов.

**2. Классификация форм бухгалтерского учета**

Одной из первых форм учета, созданных в советских условиях, стала так называемая карточно-ордерная форма. Распространение ее относится к 1925-1927 г.г. Однако эта форма не нашла широкого распространения на практике ввиду того, что выписка отдельных ордеров на каждую хозяйственную операцию не уменьшала затрат труда, а, наоборот, увеличивала их и делала учетные регистры плохо обозримыми. Все это заставляло искать другие пути рационализации учета. На базе карточно-ордерной формы была создана карточно-копировальная форма (“копиручет”), которая была впервые применена в советских торговых предприятиях в 1927 году. Эта форма была распространена лишь на торговых предприятиях. Попытки внедрить ее в учет на промышленных предприятиях не увенчались успехом вследствие большой сложности промышленного учета, хотя отдельные принципы, в частности, копирование записей, нашли там применение. Развитие форм учета предполагает последовательное преобразование их первоначальной структуры, ярко выраженной в староитальянской форме. Все последующие формы были ее логическим преобразованием.

Вообще рассматриваются 12 форм, они классифицируются по четырем основаниям:

1)по виду используемой техники;

2)по логисмографичности( числу аналитических делений);

3)числу регистров хронологической записи

4)способам ведения двойной записи

Первое основание приводит к делению всех форм на ручные (Р) и машинные (М). Второе предполагает выделение одношаговых (L=1) форм, сочетающих синтетический и аналитический учет, двушаговых (L=2), разграничивающих синтетическую запись на аналитический и синтетический учет, и многошаговых (L= ), допускающих сложное иерархическое деление. Третье основание предполагает выделение синоптических ( описательных ) форм ( С ), строго разделяющих хронологическую и систематическую запись, и синхронически объединяющих эти два вида записи в едином регистре. В синхронических формах С=0, в синоптических С принимает значение числа регистров хронологической записи. Четвертое основание связано с организацией двойной записи, и тут выделяются параллельные ( d L k ), организующие регистрацию фактов хозяйственной деятельности по дебету и кредиту, ортогональные ( d L k ), позволяющие зарегистрировать факт одновременно по дебету и кредиту, комбинированные ( dS L kS ), включают параллельно-синхронические формы, односторонние ( d I k ), дебетовый оборот распределяется по кредиту синхронической формы, и, наконец, параллельно-ортогональные (dHLkH ), сочетающие параллельную регистрацию по дебету и кредиту с ортогональным регистром Главной книги.

**Классификация форм :**

Староитальянская форма

Данные о фактах хозяйственной деятельности из первичных документов по мере их поступления к бухгалтеру вносятся в мемориал ( памятную книгу ). Далее эти факты переносятся с проставлением корреспондирующих счетов ( проводок ) в Журнал хронологической регистрации, т.е. проходит бухгалтерская реконструкция хозяйственного процесса. Затем, согласно проставленным корреспондирующим счетам, бухгалтер разносит данные по счетам Главной книги. В конце отчетного периода записи кредитовых и дебетовых оборотов Главной книги подытоживаются, выводится конечное сальдо, составляется пробный баланс, впоследствии он получил название оборотной ведомости. В конце бухгалтер составляет заключительный баланс. В этой форме все счета были аналитические, но трактовались они как синтетические, поэтому такая форма могла существовать только на предприятиях с небольшим объёмом хозяйственной деятельности.

Новоитальянская форма

Эта форма отличается от староитальянской только тем, что строго проводит различие между синтетическим и аналитическим учетом. Начиная с нее, в бухгалтерский учет проникает двушаговое аналитическое деление, факты хозяйственной деятельности систематизируются в регистрах аналитического учета и на бухгалтерских синтетических счетах. Данные вспомогательных книг ( аналитического учета ) подытоживаются и итоги сверяются с данными соответствующих счетов Главной книги, тем самым устанавливается коллакция данных.

Коллакцияпредполагает установление тождества между суммами, возникающими в результате контроля лиц, занятых в хозяйственном процессе.

В большинстве экономически развитых стран эта форма становится господствующей. Она дожила до нашего времени и сохранила дидактические (учебные) возможности.

Немецкая форма

Эта форма отличается от предыдущей тем, что памятная книга, как промежуточный регистр, не ведется, а журнал распадается на два регистра: собственно журнал, называемый мемориалом, и кассовую книгу. В первом записываются все факты хозяйственной деятельности, кроме отражающих движение наличных денег, во втором - кассовые обороты.

Существенной особенностью немецкой формы был принцип накапливания. Записи в Главной книге выполняются не сразу вслед за записью в журнале и не дублируют каждую проводку, они заносятся один раз за отчетный период общими итогами, сгруппированными в сборном журнале. Такое решение значительно экономит время бухгалтера, связанное с организацией учета, так как теперь в Главной книге практически каждая проводка отражается итогами за отчетный период. Однако это имеет и свой недостаток, так как по Главной книге нельзя наводить справки о текущем положении дел, и сама книга превращается в место сбора данных, необходимых для составления баланса. В этой форме принята следующая последовательность записи.

Факты хозяйственной деятельности, не затрагивающие кассу - в кассовую книгу. Затем данные мемориала заносятся во вспомогательные книги аналитического учета. По окончании отчетного периода данные мемориала и кассовой книги систематизируются в сборном журнале. Остальные записи тождественны записям, принятым в новоитальянской форме учета.

Немецкая форма отличается от новоитальянской главным образом выделением из общего массива тех фактов хозяйственной деятельности, которые связаны с кассой. Это позволяло делить труд счетных работников: один заполнял мемориал, другой - кассовую книгу, а принцип накапливания приводил к возникновению сборного журнала, обобщающего записи мемориала и Главной книги. Сборный журнал можно вести в двух вариантах: в северно-немецком и южно-немецком. Первый предполагает использование так называемых смешанных проводок. В этом случае составляются два сборных журнала: один - для кредитовых, другой - для дебетовых оборотов. Оба журнала имеют шахматную форму, по строкам проводятся названия счетов, по столбцам - даты. В эти таблицы вписываются из мемориала и кассовой книги суммы, а затем - итоги, накопленные по счетам, используются для составления проводок. Основным недостатком сборного журнала следует считать то, что остается неясной корреспонденция каждого счета, а двойная запись, сохраняя чисто техническое значение, в значительной степени теряет свои аналитические функции.

Этого недостатка лишен южно-немецкий вариант, при котором бухгалтер сначала копирует кассовую книгу со всеми данными, выбирает корреспонденцию наиболее часто встречающихся счетов, т.е. бухгалтер распределяет в сборном журнале счета согласно их валентности.

Французская форма

Ее главная особенность заключается в том, что единый журнал итальянской формы разлагается на несколько, как правило, пять журналов, что создает больше возможностей для разделения труда счетных работников. В журналах последовательно проводится принцип накапливания. В Главную книгу так же, как и при немецкой форме, записываются только накопленные итоги. Первые журналы открывали на счета с максимальным числом записей, а последний (сборный) - на прочие счета.

Американская форма.

Возникла из тенденции к синхронизации журнала и главной книги, к объединению хронологической и систематической записей. Появление такой формы стало возможным в связи с ростом огромного числа сравнительно мелких предприятий. Последовательность записей следующая. Данные о фактах хозяйственной деятельности в виде хронологической и систематической записи регистрируются в Журнале-Главной, которая представляет собой журнал и рядом параллельно перечисленные синтетические счета. Все остальные записи аналогичны записям ново-итальянской формы.

Особенность регистра Журнал-Главной в том, что он объединяет журнал, Главную книгу и оборотную ведомость по синтетическим счетам.

Русская форма

Отличается тем, что число счетов в этой форме строго фиксировано, во всех остальных формах это число является переменным. Русская форма имеет 3 счета:

счет наличных денег,

счет ценностей,

счет собственного имущества.

Эти 3 счета выделяются для фиксации различных фаз, описываемых формулой

Д-Т-Д+д.

Основная цель формы, по мысли ее создателя, - иметь возможность видеть результаты хозяйственной деятельности ( прибыль и убыток ) на каждый момент времени, а не на дату отчетного периода, как то предусматривают другие формы. По числу счетов Ф.В.Езерский назвал форму тройной. Через эти 3 счета-“окна” администрация как бы смотрит в большой мир хозяйственной жизни. Вместо терминов “дебет” и “кредит” используются русские термины “приход” и “расход”.

Логисмография

Логисмография предполагает сложное иерархическое деление счетов, которое на каждом предприятии устанавливает главный бухгалтер. Это последовательное аналитическое разложение счетов, причем первым высшим разлагаемым счетом считается баланс, который распадается на 2 счета:

счет собственников

счет агентов и корреспондентов.

Счет агентов, в свою очередь, делится на счета основных средств, материалов, топлива, кассы и т.д. Каждый из этих счетов может делиться на более мелкие, более аналитические счета. Так вводится многоступенная система классификации, обеспечивающая бесконечную аналитичность бухгалтерского учета. С момента появления логисмографии следует говорить о синтетическом сложении (композиции) и аналитическом разложении (декомпозиции) счетов или, что то же самое, об их интеграции и дифференциации, а не просто о синтетическом и аналитическом учете.

Шахматная форма

Совмещает в едином регистре Главную книгу и оборотную ведомость. Этот регистр заполняется как матрица, в которой кредитовые обороты располагаются по строкам, а дебетовые - по столбцам. Из формы следует, что сущность двойной записи не в технике двойной регистрации, а в возможности “приписать” факт хозяйственной деятельности сразу двум векторам - дебету и кредиту. Эта форма может вдвое сократить число записей и значительно увеличить аналитические возможности бухгалтерского учета, так как она наиболее полно и наглядно раскрывает через корреспонденцию счетов хозяйственные связи предприятия.

Интегральная форма

Интегральная форма является прямым продолжением французской формы, завершает тенденцию, связанную с дифференциацией журнала. В ней на каждый счет открывается уже не один, а два регистра: один для записи дебетовых, другой - кредитовых оборотов. Первый называется ведомостью, второй - журналом. Те и другие обороты группируются по корреспондирующим счетам. Последовательность записи при интегральной форме следующая. Данные о фактах хозяйственной деятельности записываются в ведомости и журнале. Итоги ведомостей и журналов переносятся в Главную книгу. Ведомости и журналы обычно считаются регистрами хронологической записи, а Главная книга - систематической. На самом деле в этом случае хронологической записи нет, она уничтожается. Ведомость и журнал - это, в сущности, регистры систематической записи, предназначенные для текущей регистрации возникающих фактов хозяйственной деятельности, а Главная книга - это свод итогов за отчетный период, необходимый для получения баланса. В интегральной форме Главная книга не нужна, так как сальдо можно выводить по итогам ведомостей и журналов. Однако по традиции ее все-таки ведут. В этом случае возможны 2 варианта заполнения: первый повторяет схему ново-итальянской формы, но в счете показывают только сальдо начальное, итоги месячных оборотов и сальдо конечное, второй предполагает полную регистрацию оборота или по дебету (из ведомостей) или по кредиту (из журнала) с накапливанием противоположных корреспондирующих оборотов.

Интегральная форма получила широкое распространение в связи с заменой книжных регистров на карточки, причем широко используются многоколончатые карточки. Эта форма создавала наиболее благоприятные условия для разделения труда счетных работников.

Мемориально-ордерная форма

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета возникла в 1928-1930гг., создание ее происходило путем постепенного внедрения в учет наиболее рациональных технических средств и приемов предыдущих форм. В связи с необходимостью быстрого получения информации о хозяйственных процессах перестроили и структуру регистров синтетического учета. Главная книга стала вестись в форме контрольной ведомости, где каждый счет строится по шахматной форме с раскрытием его корреспонденции. Была введена новая форма сводки оборотов - шахматная оборотная ведомость, наглядно иллюстрирующая хозяйственную деятельность путем раскрытия корреспонденции счетов. На основе документов составляются мемориальные ордера (проводки), в которых указывается корреспонденция счетов по данным операциям, чем упорядочиваются записи в синтетическом учете.

**Мемориальный ордер № 31**

Запись за январь месяц 1999г.

“Таблица №2”

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Основание (ссылка на документы или содержание записи)** | **По** **дебету счета** | **По кредиту счета** | **Сумма** |
| Ведомость распределения заработной платы №3 | 20 | 70 | 123500 |
|  | 23 | 70 | 16700 |
|  | 24 | 70 | 24200 |
|  | 25 | 70 | 41400 |
|  | 26 | 70 | 30650 |
|  | 29 | 70 | 9010 |
| ИТОГО: 70 245460 | | | |
| 3 февраля 1999г. | | | |
| Гл. бухгалтер |  |  | (подпись) |
| Приложение на 4 листах | | | |

Мемориальный ордер составляется на основе сводного документа (в ведомости распределения заработной платы), объединяющего данные однородных первичных документов, или на основании итоговых показателей накопительной ведомости, в которой эти данные группируются по корреспондирующим счетам. Документы, являющиеся основанием для записи, обязательно прилагаются к ордеру. В настоящее время за каждым мемориальным ордером закрепляют постоянный номер, что дает возможность составлять на каждую группу однородных операций (кассовым, по расчетным счетам, заработной плате и т.д.) лишь один ордер в месяц. Ордера регистрируются в регистрационном журнале - хронологическом регистре синтетического учета . Регистрационный журнал предназначен для порядковой нумерации мемориальных ордеров и контроля за их сохранностью вместе с подшитыми к ним документами, а также для последующей проверки полноты охвата хозяйственных операций системным регистром синтетического учета. Эта проверка осуществляется сличением в конце месяца итогов регистрационного журнала (по кредиту) с итогами оборотов по дебиту и отдельно - по кредиту всех синтетических счетов, выводимых в оборотной ведомости по синтетическим счетам. После регистрации мемориальные ордера используются для записи операций в Главной книге. Главная книга или контрольная ведомость строится с разбивкой каждого счета на колонки, отводимые для записи оборотов по каждому корреспондирующему счету в отдельности (т.е. по шахматному принципу). В ней регистрируются только текущие обороты. Сальдо по счетам в ней не выводится. На основе Главной книги составляется оборотная ведомость по счетам синтетического учета. При этом структура Главной книги облегчает составление шахматной оборотной ведомости, последняя непосредственно заполняется итогами каждого счета. Значительно облегчает здесь подготовку записей в учетные регистры, особенно регистры синтетического учета, использование накопительных и группировочных ведомостей.

Записи в регистры аналитического учета ведутся непосредственно с документов, подшитых к мемориальным ордерам. Проверка правильности аналитического и синтетического учета осуществляется путем составления оборотной ведомости по счетам аналитического учета и сверки их итогов с соответствующими суммами оборотной ведомости по синтетическим счетам. В настоящее время при ведении учета по мемориально-ордерной форме широко используются различные виды клавишных вычислительных машин. Мемориально-ордерная форма имеет некоторые достоинства. Так, ее регистры сравнительно просты по своей структуре. Взаимосвязь между ними устанавливается легко. Техника учетных записей несложна и быстро усваивается. Благодаря этому в первые годы своего существования эта форма имела серьезные преимущества по сравнению с прежними формами счетоводства. Однако она не решила таких важнейших проблем бухгалтерской техники, как уменьшение громоздкости аналитического учета и устранение его отставания от учета синтетического, обеспечения непосредственного составления отчетности по данным учетных регистров, сокращения числа рабочих приемов ведения записей и регламентация отражения хозяйственных операций в учетных регистрах. Все эти недостатки в значительной степени устранены журнально-ордерной формой учета.

Журнально-ордерная форма

Журнально-ордерная форма завершает многовековый этап развития форм ручной регистрации данных. Из всех предыдущих она ближе всего к интегральной. Последняя требовала ведения сплошного разложения оборотов по всем счетам как по дебету, так и по кредиту, т.е. приводила к систематически задаваемому дублированию записей (наличию двух матриц по каждому синтетическому счету). Журнально-ордерная форма в своем теоретически чистом варианте предполагает ведение только журналов-ордеров.

**3. Основные формы бухгалтерского учета в современных условиях.**

**Основными формами** ведения бухгалтерского учета являются:  
• журнально-ордерная;  
• мемориально-ордерная;  
• упрощенная форма учета для малых предприятий;  
• автоматизированная форма, с применением программ автоматизации бухгалтерского учета.

**Журнально-ордерная форма** ведения бухгалтерского учета в настоящее время является наиболее прогрессивной и распространенной. Именно она, как правило, используется в программах автоматизации бухгалтерского учета.  
Журнально-ордерная форма сочетает хронологические и систематические, аналитические и синтетические учетные регистры. Журналы-ордера ведутся на основании первичных документов.  
Последовательность заполнения учетных регистров при журнально-ордерной форме ведения бухгалтерского учета:  
• На основании первичных документов хозяйственные операции записываются в накопительных ведомостях, т.е. регистрируются в журнале хозяйственных операций.   
• Затем данные хозяйственные операции записываются в журналы-ордера и дополнительные ведомости.

**Мемориально-ордерная форма ведения учета.**Последовательность заполнения учетных регистров при мемориально-ордерной форме ведения бухгалтерского учета:  
• На основании первичных документов все хозяйственные операции записываются в накопительные ведомости, которые ведутся в форме журнала хозяйственных операций.  
• Однородные хозяйственные операции, т.е. операции по ведению учета на одном бухгалтерском счете или группе нескольких зависимых счетов, переносятся в мемориальные ордера, в которых записываются содержание операции, сумма и корреспонденция счетов.  
**Мемориальные ордера** имеют определенные номера, например, мемориальный ордер № 1 ведется по счету 50 «Касса», мемориальный ордер № 2 — по счету 51 «Расчетные счета», мемориальный ордер № 3 — по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», мемориальный ордер № 4 — по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», мемориальный ордер № 5 — по счету 20 «Основное производство» и т.д.  
• Итоговые данные мемориальных ордеров в конце месяца записываются в хронологическом порядке в регистрационный журнал. Итоговая сумма по регистрационному журналу должна быть равна сумме дебетовых и кредитовых оборотов по всем синтетическим счетам.   
• Данные из мемориальных ордеров разносят по счетам Главной книги, например по счету 50 «Касса». Обороты по Главной книге сравнивают с итоговой суммой всех мемориальных ордеров в регистрационном журнале. Если обороты совпали, значит проводки по синтетическим счетам разнесены правильно.  
• На основании Главной книги составляются шахматная и оборотная ведомости.  
• По данным Главной книги и оборотной ведомости заполняют баланс предприятия за отчетный период.  
К **достоинствам мемориально-ордерной** формы ведения учета можно отнести простоту заполнения учетных регистров, легкость проверки правильности отражения операций, возможность исправления ошибок при сверке данных. Недостатками можно считать многократность записи одной и той же суммы в разных регистрах, что приводит к усложнению работы и увеличению вероятности ошибок, а также отставание аналитического учета от синтетического и сложность составления отчетности.

**Упрощенная форма** ведения бухгалтерского учета применяется на небольших предприятиях с незначительным числом хозяйственных операций.  
При упрощенной форме ведения бухгалтерского учета на основе первичных документов ведется Книга учета хозяйственных операций, в которой отражаются остатки по счетам на начало года. В течение года в книге регистрируются все хозяйственные операции, которые одновременно отражаются на счетах бухгалтерского учета.

**Автоматизированные формы ведения учета**В настоящее время разработаны десятки программ, позволяющих автоматизировать бухгалтерский учет на предприятиях с помощью персональных компьютеров.  
Все программы предлагают стандартный набор инструментов, позволяющих облегчить и автоматизировать работу бухгалтера. Большинство программ универсальны и дают возможность автоматизировать бухгалтерский учет любого вида сложности.  
К наиболее популярным программам ведения автоматизированного бухгалтерского учета относятся: 1 C: Бухгалтерия, Инфо-Бухгалтер, Турбо-Бухгалтер, Парус и т.д.  
Основной источник информации в программах автоматизации бухгалтерского учета — журнал хозяйственных операций . Данные вводятся в журнал в виде первичных документов, проводок или типовых операций, перечень которых можно изменить и дополнить. Обрабатывая этот журнал, программы делают разноску операций по счетам, определяют обороты и сальдо, составляют оборотную ведомость, готовят итоговый баланс и другие отчеты. Программы позволяют вести различные виды учета: синтетический и аналитический, суммовой и количественный, валютный учет, проводить расчет заработной платы и действующих налогов.  
В комплект поставки программ входит стандартный набор бланков первичных документов и отчетности, а также других документов, соответствующих текущему законодательству. В программах имеется возможность оперативно корректировать план счетов, ставки налогов, добавлять новые отчетные формы в соответствии с любыми изменениями в законодательстве.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**С развитием рыночной экономики организации получили большие возможности в выборе способов ведения бухгалтерского учета. От существующей ранее жесткой регламентации учетного процесса со стороны государства наметился переход к разумному сочетанию государственного регулирования и определенной самостоятельности в выборе способов ведения бухгалтерского учета. Сущностью этого процесса является то обстоятельство, что на основе устанавливаемых государством общих правил организации могут самостоятельно разрабатывать способы ведения бухгалтерского учета. В полной мере это касается и выбора форм бухгалтерского учета. Форму бухгалтерского учета определяют используемые регистры бухгалтерского учета и процедуры его ведения. При выборе формы бухгалтерского учета целесообразно учитывать: размеры организации, объёмы ее видов деятельности, уровень подготовленности к тем или иным процедурам бухгалтерского учета и информационного обеспечения специалистов данной организации, а также адекватности, полезности и эффективности использования информации в организации, уровень механизации и автоматизации учетных процедур и др. Под формой бухгалтерского учета понимается порядок сочетания различных видов взаимосвязанных учетных регистров, а также последовательность и способы учетных записей в них. Форму бухгалтерского учета главный бухгалтер выбирает самостоятельно исходя из целесообразности ее применения, квалификации работников и других факторов. При применении указанных регистров и их самостоятельной разработке необходимо учитывать правила и требования, содержащиеся в Федеральном законе «О бухгалтерском учете», Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, положениях по бухгалтерскому учету. В настоящее время все реже организациями применяется мемориально-ордерная форма учета, при которой на основании данных первичных или накопительных документов составляются мемориальные ордера, отражающиеся в регистрационном журнале (журнале хозяйственных операций), а затем в главной книге. Заполненные мемориальные ордера в хронологическом порядке записываются в регистрационный журнал и нумеруются по порядку. Итог оборотов регистрационного журнала сверяется с итогом оборотной ведомости синтетического бухгалтерского учёта. Данные мемориальных ордеров переносятся в Главную книгу, а из неё – в оборотную ведомость по синтетическим счетам. Эта ведомость называется шахматной, по её данным составляется бухгалтерский баланс. Одновременно с записями синтетического учёта на карточках ведётся аналитический учёт, его итоги обобщаются в оборотных ведомостях, которые сверяются с данными оборотной ведомости синтетического учёта. Следует отметить, что мемориально-ордерная форма, с одной стороны, проста и доступна, с другой - трудоемка, приходится многократно дублировать одни и те же записи в различных учетных регистрах. Мемориально-ордерную форму удобнее применять в небольших организациях. Мемориально-ордерная форма в настоящее время практически не применяется. Применение журнально-ордерной формы учета позволяет уменьшить трудоемкость учета за счет того, что в одном регистре совмещаются синтетический и аналитический учет, здесь отсутствует ряд регистров (мемориальные ордера, регистрационный журнал, оборотные ведомости по синтетическим счетам).

Журнально-ордерной форма счетоводства применяется большинством организаций. При этой форме регистры ведутся в специальных книгах (журналах, журналах-ордерах, ведомостях), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники. В основу построения журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей положен кредитовый или дебетовый признак регистрации хозяйственных операций по синтетическим счетам. Показатели синтетического учета регистрируются по данным первичных документов только по кредиту (по дебету) соответствующих счетов, в корреспонденции с дебетуемыми (кредитуемыми) счетами. В основу журнально-ордерной формы учета положен принцип накапливания данных первичных учетных документов таким образом, чтобы обеспечивать синтетический и аналитический учет средств и хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета. Накапливание данных производится в учетных регистрах, что позволяет отразить все подлежащие учету средства и хозяйственные операции по использованию этих средств за отчетный месяц и исключает необходимость составления мемориальных ордеров. В методических указаниях предусмотрено изготовление 16 журналов-ордеров и большого количества различных ведомостей. Журнально - ордерная форма бухгалтерского учета основана на принципе накапливания данных первичных документов для получения необходимых показателей синтетического и аналитического учета, т. е. ведении группировочных и накопительных ведомостей. Поэтому в синтетические счета записывается не каждая отдельная операция, а итоги однородных операций. Основным регистром журнально - ордерной формы является журнал- ордер. Применение ПЭВМ в учетной работе дает возможность автоматизировать рабочее место бухгалтера, что повышает производительность труда учетных работников, обеспечивает оперативность получения данных. Каждая отдельно взятая версия автоматизированной обработки учетной информации представляет собой единство методологических основ бухгалтерского учета, возможностей вычислительной техники и логической последовательности обработки информации и получения выходных данных. Таким образом, в результате проделанной работы были изучены основные формы бухгалтерского учета, применяемые на предприятиях республики, рассмотрены особенности каждой из них и проанализированы возможности работников бухгалтерии в условиях автоматизации учетного процесса.

**Список использованных источников и литературы**

1. Алборов Р. А. “Основы бухгалтерского учета”. М: “Дело и сервис” 2005.

2. Астахов П. П. “Теория бухгалтерского учета”. “РИД Март”2004.

3. Бабаев Ю. А. “Теория бухгалтерского учета” Учебное пособие для студентов ВУЗов. М: Аудит, Юнити 2004.

4. “Бухгалтерский учет: Теория, проводки, регистры ” под ред. Ладутько Н. И. Мн. “ФУА Информ” 2006.

5. Гофман, Капелюш “Очерки развития форм бухгалтерского учета” под ред. С. К. Татура М: “Финансы” 2002.

6. Гусева Т. М. “Основы бухгалтерского учета” М: “Финансы и статистика” 2004.

7. Соколов Я. В. “Бухгалтерский учет от истоков до наших дней” М: “Финансы и статистика”2001.

8. Соколов Я. В. “Очерки по бухгалтерскому учету” М: “Финансы и статистика”2005.

9. “История бухгалтерского учета” М: “Финансы и статистика” 2005.

10. Кирьянова З. В. “Теория бухгалтерского учета” М: “Финансы и статистика” 2005.

11. Крятова А. А. “Бухгалтерский учет: основы теории” М: “Маркетинг” 2005.

12. Купер М. И. “Теория и принципы бухгалтерского учета” М: “Финансы и статистика” 2005.

13. Малькова Т. Н. “Древняя бухгалтерия: какой она была” М: “Финансы и статистика” 2005.

14. Морозова Л. Л. “Анализ типичных ошибок” СПБ “Актив”2004.

15. Нечитайло А. И. “Теория бухгалтерского учета” СПБ “Знания” 2004.

16. Никитин В. Н., Никитина Д. А. “Теория бухгалтерского учета”, “Дело и сервис” 2005.

17. “Основы бухгалтерского учета” М: “Приор”2004.

18. Папковская П. Я. “Курс теории бухгалтерского учета” Мн: ООО “Информпресс” 2005.

19. Пачоли Лука “Трактат о счетах и записях” М: “Финансы и статистика” 2005.

20. Соколов Я. В. “История бухгалтерского учета” М: “Финансы и статистика” 2004.

21. Снитко М. А. “Теория бухгалтерского учета” Мн: “Мисанта”2005.