**Содержание**

Введение

1. Мемориально-ордерная форма учета

2. Журнально-ордерная форма учета

3. Автоматизированная форма учета

4. Упрощенная форма учета

Список используемой литературы

**Введение**

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов (слагаемых) построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и готовой продукции.

Основными слагаемыми системы организации бухгалтерского учета являются первичный учет и документооборот, инвентаризация, План счетов бухгалтерского учета, формы бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительных работ, объем и содержание отчетности.

В соответствии с Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского учета на предприятии большое значение имеет разработка плана его организации. План организации бухгалтерского учета состоит из следующих элементов: план документации и документооборота; план инвентаризации, План счетов и их корреспонденции; план отчетности; план технического оформления учета; план организации труда работников бухгалтерии.

В плане технического оформления учета дается детальная характеристика формы учета, которая будет применена на данном предприятии, а также указывается, какие вычислительные машины, приборы и устройства будут использованы в организации.

При выборе формы учета организации обязаны руководствоваться указаниями и инструкциями по этому вопросу, учитывать конкретные условия работы организации, хорошо знать преимущества и недостатки действующих форм бухгалтерского учета.

Форма учета определяется следующими признаками: количеством, структурой и внешним видом учетных регистров, последовательностью связи между документами и регистрами, а также между самими регистрами и способом записи в них, т.е. использованием тех или иных технических средств. Следовательно, под формой бухгалтерского учета следует понимать совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них. В настоящее время в организациях применяются мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная и упрощенная формы учета[[1]](#footnote-1).

В настоящее время организациям предоставлено право самим выбирать форму бухгалтерского учета. На основе рекомендуемых форм они могут разрабатывать свои оригинальные формы, совершенствовать учетные регистры и создавать программы регистрации и обработки при соблюдении общих методологических принципов, а также технологии обработки учетной информации. Решение о выборе соответствующей формы бухгалтерского учета принимает руководитель организации. Применяемая организацией форма бухгалтерского учета указывается в учетной политике организации.

В настоящей работе рассматриваются основные способы (формы) ведения бухгалтерского учета на предприятии.

При выполнении работы использовались учебники и учебные пособия по теории бухгалтерского учета.

**1. Мемориально-ордерная форма учета**

Состав учетных регистров и последовательность записи в них при мемориально-ордерной форме учета представлены на рис. 1.

При мемориально-ордерной форме учета по данным первичных (и накопительных документов составляют мемориальные ордера, которые записываются в регистрационный журнал и затем в Главную книгу (регистр синтетического учета). Аналитический учет ведется в карточках, записи в которые делают на основании первичных или сводных документов. По данным синтетических и аналитических счетов по окончании месяца составляют оборотные ведомости, которые сверяются между собой[[2]](#footnote-2).

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | Первичные и сводные документы |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Кассовая книга |  | Мемориальные ордера |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Регистрационный журнал |  | Главная книга |  | Регистры аналитического учета |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  | Оборотная ведомость по синтетическим счетам |  |  |  |
|  |  |  | Оборотная ведомость по аналитическим счетам |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  | Бухгалтерский баланс и другие отчетные формы |  |  |  |  |

Рисунок 1 – Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета

Мемориально-ордерная форма учета применяется в организациях в нескольких вариантах в зависимости от особенности отрасли промышленности и специфики деятельности данной организации,

Рассмотрим два основных варианта.

Вариант 1. На каждую хозяйственную операцию (или группу операций, объединенных в сводном документе) составляется мемориальный ордер. Мемориальные ордера - это документы, которыми оформляют бухгалтерские записи - корреспонденцию счетов, дату составления и сумму.

Мемориальный ордер № \_\_\_ от «\_\_» 200 г.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание записи | Дебет | Кредит | Сумма |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
| Итого |  |

Бухгалтер\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Исполнитель\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Мемориальные ордера нумеруются в хронологическом порядке, подписываются главным бухгалтером организации и исполнителем и записываются в хронологическом порядке в регистрационный журнал.

Вариант 2. В этом случае большинство операций в течение месяца группируется во вспомогательных накопительных ведомостях. Затем по этим ведомостям раз в месяц составляются мемориальные ордера. Чтобы обеспечить единство методики ежемесячного учета и отражения однородных хозяйственных операций, рекомендуется закрепить за мемориальными ордерами постоянные номера:

№ 1 - кассовые операции;

№ 2 - операции по счетам в банках, кредитам и займам;

№ 3 - расчетные операции с поставщиками, подотчетными лицами, разными дебиторами и кредиторами;

№ 4 - операции по оплате труда, удержаниям из нее и связанные с ней расчеты;

№ 5 - операции по издержкам производства;

№ 6 - операции по продаже продукции (работ, услуг);

№ 7 - основные средства, нематериальные активы, долгосрочные инвестиции;

№ 8 - использование прибыли, доходов, резервов;

№ 9 - разные операции[[3]](#footnote-3).

Данные из мемориальных ордеров ежемесячно разносят в регистр синтетического учета - книгу «Журнал-Главная», которая представляет собой оборотно-сальдовый баланс организации и служит основанием для составления сальдового баланса установленной формы. Учет в книге «Журнал-Главная» ведут, как правило, по синтетическим счетам. По решению главного бухгалтера эту книгу можно вести и по субсчетам.

Мемориально-ордерная форма учета отличается строгой последовательностью учетного процесса, простотой и доступностью учетной техники, при ней широко используются стандартные формы аналитических регистров, счетные машины, копировальный способ регистрации. Кроме того, при ней легко осуществлять разделение учетной работы между квалифицированными и менее квалифицированными работниками.

Недостатками мемориально-ордерной формы учета являются:

- трудоемкость учета, вызываемая прежде всего многократным дублированием одних и тех же записей (в мемориальном ордере, регистрационном журнале, синтетических и аналитических регистрах);

- отрыв аналитического учета от синтетического, громоздкость аналитического учета (он часто отстает от синтетического учета);

 формы регистров аналитического учета зачастую не содержат показателей, необходимых для контроля, анализа хозяйственной деятельности и составления отчетности.

В связи с этим учет имеет сравнительно низкое познавательное значение, а для составления отчетности приходится производить выборку и группировку данных текущего учета. В настоящее время мемориально-ордерная форма учета применяется в сравнительно небольших организациях.

В процессе совершенствования мемориально-ордерной формы учета постепенно отказались от составления мемориальных ордеров, регистрационных журналов и создали более прогрессивную ручную форму учета - журнально-ордерную.

**2. Журнально-ордерная форма учета**

Основными особенностями журнально-ордерной формы учета являются:

- применение для учета хозяйственных операций журналов-ордеров, запись в которых ведется только по кредитовому признаку;

- совмещение в ряде журналов-ордеров синтетического и аналитического учета;

- объединение в журналах-ордерах систематической записи с хронологической;

- отражение в журналах-ордерах хозяйственных операций в разрезе показателей, необходимых для контроля и составления отчетности;

- сокращение количества записей благодаря рациональному построению журналов-ордеров и Главной книги[[4]](#footnote-4).

Основными регистрами бухгалтерского учета в данном случае являются журналы-ордера - свободные листы большого формата со значительным количеством реквизитов.

Журналы-ордера представляют собой свободные листы большого формата со значительным количеством реквизитов. Открываются они на месяц на отдельный синтетический счет или на группу синтетических счетов. Каждому журналу-ордеру присваивается определенный постоянный номер. Как правило, журналы-ордера имеют различную форму. Далее представлена форма журнала-ордера № 1 по счету 50 «Касса». Запись в журналы-ордера производят ежедневно либо непосредственно с первичных документов, либо со вспомогательных ведомостей, которые служат для накапливания и группировки данных первичных документов. Во втором случае в журналы-ордера записывают итоги вспомогательных ведомостей.

В журналы-ордера производятся только кредитовые записи того синтетического счета, операции которого учитываются в данном журнале. Например, в ж-о № 1 по счету 50 «Касса» записываются только те операции, по которым счет «Касса» кредитуется. Операции, по которым счет «Касса» дебетуется, будут записаны в Главную книгу. Тем самым исключается дублирование оборотов по корреспондирующим счетам. Месячные итоги каждого журнала-ордера показывают общую сумму кредитового оборота счета, операции которого учитываются в данном журнале, и суммы дебетовых оборотов каждого корреспондирующего с ним счета.

ЖУРНАЛ-ОРДЕР № 1 ПО СЧЕТУ 50 «КАССА»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № строки | Дата | С кредита счета 50 в дебет счетов | Итого |
| 10 «Материалы» | 26 «Общехозяйственные расходы» | 51 «Расчетные счета» | 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» | И т.д. |
| 1 | 20.01 |  |  |  | 10000 |  | 10000 |

В ряде журналов-ордеров синтетический учет совмещается с аналитическим, например по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 99 «Прибыли и убытки» и др., причем расположение данных аналитического учета обеспечивает получение необходимых показателей для составления периодической и годовой бухгалтерской отчетности без дополнительных выборок и группировок. Самостоятельный аналитический учет (в карточках или книгах) ведется при данной форме учета лишь по тем синтетическим счетам, в развитие которых открывается большое количество аналитических счетов, например по учету материалов, основных средств, готовой продукции и др.[[5]](#footnote-5)

Хозяйственные операции записываются в журналы-ордера по мере их совершения и оформления документами. Поэтому систематическая запись в журналах является одновременно и хронологической записью. Необходимость ведения специальных хронологических регистров при данной форме учета отпадает. Не составляются и мемориальные ордера, поскольку все показатели записываются в журналах в разрезе корреспондирующих счетов.

Для сверки правильности записей в журналах-ордерах подсчитывают общий итог по кредиту счета и записывают его в журнал непосредственно из документов. Полученный итог сверяют с выведенными в отдельных графах журнала итогами по дебетуемым счетам. Такая сверка делает излишним составление оборотных ведомостей по журналу, в которых синтетический учет совмещается с аналитическим.

Оборотные ведомости составляются лишь по тем счетам, в которых аналитический учет ведется самостоятельно. Проверенные месячные итоги журналов-ордеров записывают в Главную книгу следующей формы:

ГЛАВНАЯ КНИГА ПРИ ЖУРНАЛЬНО-ОРДЕРНОЙ ФОРМЕ УЧЕТА

Счет «Касса»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(наименование счета)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Месяц | Обороты по дебету с кредита счетов | Оборот по кредиту |  |
| 51 «Расчетные счета» | № | № | И т.д. | Итого по дебету | Дебет | Кредит |
| На 01.01. 200\_г.Январь и т.д. |  |  |  |  | 10000 | 10000 | 10001000 | \_\_ |

Кредитовый оборот переносят в Главную книгу из соответствующего журнала, а обороты по дебету записывают в книгу из разных журналов-ордеров по корреспондирующим счетам. Журналы-ордера и Главная книга взаимно дополняют друг друга: в журналах-ордерах дается расшифровка кредитового оборота каждого синтетического счета, а в Главной книге - расшифровка дебетового оборота этого же счета. После проверки оборотов выводится сальдо на начало следующего месяца и записывается в соответствующей колонке Главной книги.

Для проверки правильности записей в Главной книге подсчитывают суммы оборотов и сальдо по всем счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть равны.

Первичные документы хранятся отдельно от журналов-ордеров или вспомогательных ведомостей. Каждая партия документов текущего месяца, относящаяся к какому-либо одному журналу-ордеру или одной ведомости, формируется отдельно. Внутри папки документы брошюруются по порядку их записи в журнале-ордере или ведомости. Документы одного месяца отделяются прокладками от документов другого месяца.

Журналы-ордера хранятся в папках, открываемых на год отдельно для каждого из них.

Бухгалтерский баланс и другие формы отчетности составляются по данным Главной книги, журналов-ордеров и вспомогательных к ним ведомостей. Общая схема записей при журнально-ордерной форме учета представлена на рис. 2.

Применение журнально-ордерной формы бухгалтерского учета позволяет значительно уменьшить трудоемкость учета. Это достигается за счет совмещения в одном регистре синтетического и аналитического учета, систематических и хронологических записей, отмены ряда регистров (мемориальных ордеров, регистрационного журнала, оборотной ведомости по синтетическим счетам, ряда оборотных ведомостей по аналитическим счетам). Данная форма учета повышает контрольное значение учета, облегчает составление отчетов[[6]](#footnote-6).

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | Первичные и сводные документы |  |  |
|  |  |  | Накопительная и группировочные ведомости |
| Кассовая книга |  |  |  |  |
|  | Журналы-ордера |  |  |  |
|  |  |  |  |  | Регистры аналитического учета |
|  |  | Главная книга |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  | Бухгалтерский баланс и другие отчетные формы |  | Оборотная ведомость по аналитическим счетам |
|  |  |  |

Рисунок 2 – Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета

К недостаткам журнально-ордерной формы учета следует отнести сложность и громоздкость построения журналов-ордеров, ориентированных на ручное заполнение данных и затрудняющих механизацию учета.

От указанных недостатков свободна автоматизированная форма учета, основанная на использовании персональных компьютеров.

**3. Автоматизированная форма учета**

От значительной части недостатков журнально-ордерного способа учета свободна автоматизированная форма учета, созданная на базе использования ЭВМ. В общем виде данной форме учета свойственна такая последовательность обработки информации: машинный носитель информации - ЭВМ - машинограммы выходной информации[[7]](#footnote-7).

Один из вариантов автоматизированной формы бухгалтерского учета представлен на рис. 3.

В настоящее время организации интенсивно оснащаются многофункциональными проблемно-ориентированными мини-ЭВМ - компьютерами. Они позволяют накапливать данные непосредственно в традиционных учетных регистрах (карточках, листах и др.) и на машинных носителях информации (диске, перфоленте, магнитной ленте и др.).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Хозяйственные операции |  |
|  |  |  |  |  |
| Первичные документы |  | Устройства регистрации информации |
|  |  |  |
| Устройства ручного переноса данных на машинные носители |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
| База постоянных и переменных данных |
|  |  |  |  |  |
|  | Отчетные и справочные машинограммы |  |

Рисунок 3 – Автоматизированная форма бухгалтерского учета

Компьютеры относительно просты в эксплуатации, что позволяет оснащать ими рабочие места бухгалтеров и на их основе создавать автоматизированные рабочие места (АРМ) бухгалтера.

Применение машинно-ориентированных форм учета обеспечивает: механизацию и во многом автоматизацию учетного процесса; высокую точность учетных данных; оперативность данных учета; повышение производительности учетных работников, освобождение их от выполнения простых технических функций и предоставление большей возможности заниматься контролем и анализом хозяйственной деятельности; увязку всех видов учета и планирования, поскольку они используют одни и те же носители информации[[8]](#footnote-8).

В настоящее время основная часть коммерческих организаций ведет учет с использованием персональных компьютеров на основе различных пакетов прикладных программ или на основе собственных программ.

В связи с широким применением в бухгалтерской деятельности персональных компьютеров (ПК) разработано много вариантов автоматизации бухгалтерского учета, большинство из которых основано на применении рассмотренных выше ручных форм бухгалтерского учета.

**4. Упрощенная форма учета**

Предприятиям малого бизнеса разрешено использовать упрощенную форму учета, при которой можно использовать всего два вида учетных регистров - Книгу учета фактов хозяйственной деятельности (регистр синтетического учета) и ведомости учета соответствующих объектов (основных средств, производственных запасов, готовой продукции и др.), являющихся регистрами аналитического учета[[9]](#footnote-9).

Малые предприятия могут применять любую из двух разновидностей упрощенной формы бухгалтерского учета:

1) простую форму бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия);

2) форму бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Малые предприятия также могут использовать сокращенный (рабочий) план счетов бухгалтерского учета, рекомендованный в приложении к приказу Минфина России от 21 декабря 1998 г. № 64н, которым были утверждены Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства[[10]](#footnote-10).

Книга учета хозяйственных операций (форма № К-1) является комбинированным учетным регистром, который содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них. Форма должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

Книга учета фактов хозяйственной деятельности заполняется либо непосредственно по данным первичных документов, либо по итоговым данным ведомостей (при значительном количестве хозяйственных операций). Данные указанной Книги и ведомостей, если они ведутся, используются для составления баланса и других форм бухгалтерской отчетности.

При заполнении книги применяется линейно-позиционная запись хозяйственных операций способом двойной записи, т.е. на каждую операцию отводится всего одна строка. Запись в учетные регистры производят на основании должным образом оформленных бухгалтерских документов (в соответствии с положением о документах и документообороте) на второй день после совершения хозяйственных операций. Порядок записи зависит в основном от количества совершаемых ежедневно хозяйственных операций. Если количество хозяйственных операций незначительно, то они вначале записываются в Книгу учета фактов хозяйственной деятельности, а уже затем - в соответствующие ведомости. Например, операция о поступлении денежных средств в кассу с расчетного счета будет отражена в графе «Сумма» по дебету счета 50 «Касса», кредиту счета 51 «Расчетные счета» Книги, а затем в ведомостях по учету операции по кассе и расчетному счету (форма № В-4). Данные о начальных и конечных сальдо по счетам Книги используются при составлении баланса.

Если в организации совершается значительное количество хозяйственных операций, то они могут записываться вначале по соответствующим ведомостям, а уже итоговые данные ведомостей за месяц записываются в Книгу учета фактов хозяйственной деятельности. Для правильного переноса данных из ведомостей в Книгу в соответствующих графах каждой ведомости в скобках указываются цифры, соответствующие графам Книги, в которых должны отражаться эти данные.

Можно использовать и кредитовый принцип записи по переносу данных ведомостей в Книгу учета фактов хозяйственной деятельности. В этом случае из каждой ведомости в графе «Сумма» Книги учета хозяйственных операций записывается общая сумма по разделу расхода ведомости, и затем она расшифровывается частными суммами по соответствующим счетам Книги.

По окончании месяца в Книге подводятся итоги, подсчитываются обороты по каждому счету и выводится конечное сальдо.

Общий итог дебетовых оборотов всех счетов должен совпадать с общим итогом оборотов по кредиту счетов и с итогом по графе «Сумма». Сумма конечных сальдо по активным и пассивным счетам также должна совпадать. Данные о начальных и конечных остатках по каждому синтетическому счету используются для составления бухгалтерского баланса[[11]](#footnote-11). Состав регистров и порядок записи в них при упрощенной форме учета представлены на рис. 4.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Первичные и сводные документы |  |
|  |  |  |  |  |
| Книга учета хозяйственных операций |  | Ведомости (В-1 – В-9) |
|  |  |  |  |  |
| Бухгалтерский баланс и другие отчетные формы |

Рисунок 4 – Упрощенная форма бухгалтерского учета

Для учета финансово-хозяйственных операций при способе ведения бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества применяются следующие регистры бухгалтерского учета:

1) ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений (износа) - форма № В-1;

2) ведомость учета производственных запасов и готовой продукции, а также НДС, уплаченного по ним, - форма № В-2;

3) ведомость учета затрат на производство - форма № В-3;

4) ведомость учета денежных средств и фондов - форма № В-4;

5) ведомость учета расчетов и прочих операций - форма № В-5;

6) ведомость учета реализации - форма № В-6;

7) ведомость учета расчетов с поставщиками - форма № В-7;

8) ведомость учета оплаты труда - форма № В-8;

9) ведомость (шахматная) - форма № В-9,

**Список используемой литературы**

1. Бухгалтерский учёт /под ред. д.э.н. проф. А.Д. Ларионова – М.: ГРОСС ГБ БУХ М. – 2000 г. – 654 с.
2. Воронина Л.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособ. – М.: Эксмо, 2007. – 416 с.
3. Кондраков И.П. Бухгалтерский учет – М.: ИНФРА М, - 2002 – 515 с.
4. Кондраков И.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие, 5-е изд. – М.: ИНФРА М, - 2005 – 717 с.
5. Методические указания о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации» (Приказ Министерства финансов РФ № 60н от 28 июня 2000 г.).
6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Министерства финансов РФ № 34н от 29 июля 1998 г.).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации». ПБУ 1/98. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 09.12.1998 №60н.
8. Правовые основы бухгалтерского и налогового учета и аудита в РФ. Учеб. - М.: Юристъ, 2004. – 255 с.
9. Щадилова С.Н. Основы бухгалтерского учета. Учеб. пособие. – М.6 ИКЦ «ДИС», 2000. – 528 с.
1. Кондраков И.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие, 5-е изд. – М.: ИНФРА М, - 2005 – С.95 [↑](#footnote-ref-1)
2. Кондраков И.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие, 5-е изд. – М.: ИНФРА М, - 2005 – С.95-96 [↑](#footnote-ref-2)
3. Воронина Л.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособ. – М.: Эксмо, 2007. – С. 186-187 [↑](#footnote-ref-3)
4. Кондраков И.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие, 5-е изд. – М.: ИНФРА М, - 2005 – С.96-97 [↑](#footnote-ref-4)
5. Кондраков И.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие, 5-е изд. – М.: ИНФРА М, - 2005 – С.98 [↑](#footnote-ref-5)
6. Кондраков И.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие, 5-е изд. – М.: ИНФРА М, - 2005 – С.99 [↑](#footnote-ref-6)
7. Кондраков И.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие, 5-е изд. – М.: ИНФРА М, - 2005 – С.100 [↑](#footnote-ref-7)
8. Кондраков И.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие, 5-е изд. – М.: ИНФРА М, - 2005 – С.100 [↑](#footnote-ref-8)
9. Кондраков И.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие, 5-е изд. – М.: ИНФРА М, - 2005 – С.100-101 [↑](#footnote-ref-9)
10. Воронина Л.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособ. – М.: Эксмо, 2007. – С. 174-175 [↑](#footnote-ref-10)
11. Кондраков И.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие, 5-е изд. – М.: ИНФРА М, - 2005 – С.101-102 [↑](#footnote-ref-11)