Глава 1. Двойная запись, её сущность и значение

**1.1. Определение и содержание двойной записи**

При осуществлении хозяйственной деятельности происходят изменения в составе хозяйственных средств и их источников. Все хозяйственные операции, которые совершаются в организациях, оформляются документально.

Изменения, вызываемые хозяйственными операциями, носят двойственный характер и происходят, как правило, в двух взаимосвязанных объектах бухгалтерского учета.

Каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета дважды (методом двойной записи): по дебету одного и кредиту другого счета.

Метод двойной записи обусловливает существование таких понятий, как корреспонденция счетов и бухгалтерская проводка.

Корреспонденция счетов- это взаимосвязь между счетами, возникающая при методе двойной записи, например между счетами 50 «Касса» и 51 «Расчётные счета» или 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда» и 50 «Касса», или 10 «Материалы» и 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками» и т.д

Бухгалтерская проводка- оформление корреспонденции счетов, когда одновременно делается запись по дебиту и кредиту счетов на сумму хозяйственной операции, подлежащей регистрации.

В каждом бухгалтерском счете хозяйственные операции отражаются систематически в последовательности их совершения, т.е. в хронологическом порядке.

Двойная запись своей внутренней логикой помогает раскрыть принципы противоположного построения структуры активных и пассивных счетов, связывая их с двусторонним построением баланса, где слева (у счетов — дебет) отражаются остатки хозяйственных средств, а справа (на счетах — кредит) отражаются остатки источников средств. И по этой формальной связи счетов с балансом остатки средств заносятся на левую (как в балансе), т.е. дебетовую, сторону счета, а остатки источников средств — на правую (как в балансе), т.е. кредитовую, сторону счета.

Таким образом, построение активных и пассивных счетов предопределено построением самого баланса. Двустороннее построение баланса диктует двустороннее построение счетов. Счета дополняют баланс, образуя связанную с ним двойной записью единую и цельную бухгалтерскую систему.

Функции в этой системе поделены между балансом и счетами. Баланс периодически воссоздает обобщенную картину состояния имущества организации, а счета обобщают движение (как увеличение и уменьшение) объектов бухгалтерского учета. Непосредственно с балансом счета связаны остатками средств на дебетовой сторо­не активных счетов и остатками источников средств на кредитовой стороне пассивных счетов. Двусторонность построения счетов, предопределенная балансом, используется для группировки изменений в виде увеличений и уменьшений, происходящих с активными и пассивными объектами бухгалтерского учета.

Двойная запись характеризуется тремя принципами:

1. отражается дважды;
2. отражается по дебету одного и кредиту другого счета;
3. на обоих взаимосвязанных счетах отражается в одной и той же сумме.

Регистрация хозяйственных операций в учетном процессе дублируется в целях контроля и отражается первый раз как свершившийся факт, в хронологической регистрации с документальным подтверждением, а второй раз — в системной регистрации в виде разноски суммы операции по дебетуемым и кредитуемым синтетическим и аналитическим счетам.

Бухгалтерский учет благодаря двойной записи становится системным, текущим и непрерывным, в котором ни одна запись не отражается без документального подтверждения, и разнообразная совокупность имущества обобщается в едином денежном измерении. В системном, текущем и непрерывно осуществляемом бухгалтерском учете однородные, документированные факты хозяйственной деятельности обобщаются в различные экономические показатели финансовой отчетности, которые формируются на дебете и кредите бухгалтерских счетов с помощью двойной систематической записи в виде остатков и оборотов.

Запись на счетах бухгалтерского учета производят на основании документов, поэтому все принятые бухгалтерией документы подвергают бухгалтерской обработке.

Один из ее этапов — запись корреспондирующих счетов по каждой операции, отраженной в документе. Определение и запись корреспондирующих счетов на документах (т.е. составление бухгалтерских проводок) называется котировкой, а текст, указывающий наименование дебетуемого и кредитуемого счетов и сумму отражаемой хозяйственной операции, — бухгалтерской проводкой (статьей, счетной формулой, бухгалтерской записью).

Бухгалтерские проводки составляют на самом документе, которым оформляется хозяйственная операция, в ведомости или журнале, куда записывается операция, или на отдельном специальном бланке (мемориальных ордерах).

Для облегчения записей каждому счету присваивается определенный номер (шифр), поэтому при составлении бухгалтерских проводок указывают не наименование счетов, а их номера (№ 50 — счет «Касса», № 51 — счет «Расчетный счет»).

Для правильного отражения в учете хозяйственных операций необходимо понять, что каждая хозяйственная операция по экономическому содержанию является двойной и всегда вызывает изменения на двух счетах, но в одной и той же сумме.

Пример 1. Произошла хозяйственная операция: от поставщика поступили на склад организации материалы на сумму 42 500 руб. В результате этой операции на складе организации остатки материалов увеличились на 42 500 руб., но одновременно у организации возникает задолженность поставщику за эти материалы также в сумме 42 500 руб. Для составления бухгалтерской записи (проводки) рассуждают следующим образом

## Отражение операции на счетах учёта

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Последовательность  рассуждений | Первый счёт | Второй счёт |
| 1. Указанная хозяйственная операция вызвала изменение в двух счетах (называем шифры и наименование этих счетов) | № 10 «Материалы» | № 60  «Расчёты с поставщиками и подрядчиками» |
| 2. К средствам или источникам относятся эти счета? | Средства | Источники средств |
| 3. Какие это счета по отношению к балансу? | Активный | Активно-пассивный |
| 4. Какие изменения (увеличение или уменьшение) вызвала данная операция на счетах? | Увеличение (поступили материалы) | Увеличение (возникла задолженность поставщику за материалы) |
| 5. На какой стороне каждого счёта (дебете или кредите) следует отразить эти изменения? | На дебете (так как увеличение средств в активных счетах записываются на дебетовой стороне ) | На кредите (так как увеличение источников в пассивных счетах записывается на кредитовой стороне) |

Правильность рассуждений можно дополнительно проверить, определив, к какому типу изменений относится операция и не нарушается ли равенство. Рассмотренная операция относится к III типу, так как произошло увеличение актива и пассива баланса (в активе увеличилась статья «Материалы», в пассиве увеличилась статья «Расчеты с поставщиками») на одну и ту же сумму — 42 500 руб. В результате итоги актива и пассива увеличились на эту же сумму, и равенство их не нарушилось. После этого выполняем бухгалтерскую запись:

### Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 42 500.

На счетах эта запись получит следующее отражение:

Счет 10 «Материалы»

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Остаток-18 500  1. 42 500 |  |

##### Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
|  | Остаток- 18 500 1. 42 500 |

Рассмотренная бухгалтерская запись является простой, так как записана по дебету одного счета и кредиту другого счета. Но на практике встречаются такие операции, когда надо дебетовать один счет, а кредитовать несколько счетов, и, наоборот, дебетовать несколько счетов, а кредитовать только один. Такие бухгалтерские проводки называются сложными.

Пример 2. Из кассы выдано 295 600 руб., в том числе заработная плата работникам в размере 265 600 руб., под отчет работнику — 30 000 руб. Бухгалтерская проводка будет записана следующим образом:

Д-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 265 600

Д-т 71 «Расчеты с подотчетными лицами» 30 000

К-т 50 «Касса» 295 600

Можно заметить, что и в этой бухгалтерской записи принцип двойной записи сохранился: сумма, записанная на дебете двух счетов, равна сумме, записанной по кредиту одно счета.

Двойная запись имеет большое контрольное и познавательное значение.

Контрольное значение её заключается в том, что, записывая каждую операцию в одинаковой сумме по дебету и кредиту счетов, проверяют равенство итога оборотов по дебету и кредиту всех счетов за месяц. Отсутствие этого равенства свидетельствует об ошибках в записях по счетам.

Познавательное значение двойной записи заключается в том, что по корреспонденции счетов можно определить содержание совершившейся хозяйственной операции.

Пример 3. Составлена бухгалтерская запись:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» 25800

Кредит 51 «Расчетный счет»

Разобрав бухгалтерскую запись по ранее предложенной после­довательности рассуждений, устанавливаем, что счет «Расчеты по налогам и сборам» пассивный и по дебету записывается уменьшение источников, а счет «Расчетный счет» активный и по кредиту записывается также уменьшение (IV тип изменений в балансе). Содержание отраженной хозяйственной операции можно сформулировать так: с расчетного счета перечислена задолженность по платежам в бюджет в размере 28 500 руб.

С помощью познавательного значения двойной записи осуществляется качественный контроль за экономическим содержанием хозяйственных операций организации.

**1.2. Определение и структура счетов бухгалтерского учёта**

Счета бухгалтерского учета — это способ экономической группировки, текущего отражения и оперативного контроля за хозяйственными средствами, источниками их формирования и хозяйственными операциями. Графически счета представляют собой таблицы, в которых производятся учетные записи.

Увеличение или уменьшение средств и их источников отражаются на счетах раздельно. Поэтому счет делится на две части: левую и правую. Одна из них — левая — называется «дебет», а правая — «кредит» (рис. 1). Для каждого объекта учета, в частности, для каждого вида средств и их источников, открываются отдельные счета.

Движение хозяйственных средств показывается в учете в виде увеличения (+) или уменьшения (—).

Счет

(название счета)

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ | КРЕДИТ |

Рис1. Схема бухгалтерского счета

Все счета, согласно экономической группировке, делятся на две группы: активные и пассивные. Активные счета предназначены для отражения состояния и движения хозяйственных средств (рис. 4.2). Активными счета называются потому, что хозяйственные средства показываются в активе баланса. Счета, предназначенные для отражения состояния и движения источников хозяйственных средств, называются пассивными, так как в балансе источники показываются в пассиве баланса.

Деление счетов на активные и пассивные отражает органическую связь счетов с балансом.

В активных счетах на дебетовой стороне записывается остаток средств на начало месяца, операции, вызывающие увеличение средств, и остаток на конец месяца. На кредитовой стороне записываются операции, вызывающие уменьшение хозяйственных средств. При открытии счета, прежде всего, записывают первоначальное сальдо (т.е. остаток), затем изменение средств (источников), после чего определяется конечное сальдо.

В активных счетах сальдо всегда дебетовое. Увеличение средств в активных счетах показывается по дебету, а уменьшение — по кредиту. Итоги записей сумм операций за месяц по дебету и кредиту счета носят название оборота. Для определения конечного сальдо (остатков) к начальному сальдо присоединяют оборот, отражающий увеличение средств (источников), а затем вычитают оборот, отражающий их уменьшение. В случае отсутствия остатка счет считается закрытым.

Порядок открытия активных и пассивных счетов и записей в них можно представить следующим образом (рис. 4.2).

Счет

(название счета)

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ | КРЕДИТ |
| Начальный остаток (сальдо) хозяйственных средств |  |
| (+) Увеличение хозяйственных средств | (-) Уменьшение хозяйственных средств |
| ОБОРОТ | ОБОРОТ |
| Конечный остаток (сальдо) Хозяйственных средств |  |

Рис. 4.2. Схема активного счета

К активным относятся, например, счета: «Основные средства», «Материалы», «Касса» и т.д. Можно отметить, что наименование активных счетов часто совпадает с названием статей актива баланса.

В пассивных счетах на кредитовой стороне записывается остаток источников на начало месяца, операции, вызывающие увеличение источников хозяйственных средств, и остаток на конец месяца, и по дебетовой стороне записываются операции, вызывающие уменьшение источников. В пассивных счетах сальдо кредитовое (рис. 4.3).

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ | КРЕДИТ |
|  | Начальный остаток (сальдо) хозяйственных средств |
| (-) Уменьшение источника | (+) Увеличение источника |
| ОБОРОТ | ОБОРОТ |
|  | Конечный остаток (сальдо) хозяйственных средств |

### Рис. 4.3 Схема пассивного счёта

К пассивным счетам относятся, например, счета «Расчёты с поставщиками и подрядчиками», «Уставный капитал». Конечный остаток определяется по каждому счёту в конце месяца. В активных счетах он определяется по формуле:

ОСТ кон = ОСТ нач + ОБ д-т – ОБ к-т ;

В пассивных:

ОСТ кон = ОСТ нач + ОБ к-т – ОБ д-т ;

Где ОСТ кон - остаток конечный ;

ОСТ нач - остаток начальный;

ОБ д-т - оборот по дебиту счёта;

ОБ к-т - оборот по кредиту счёта.

Но бывают также и активно-пассивные счета, которые имеют признаки как активных, так и пассивных счетов. В таких счетах остаток может быть дебетовым, и кредитовым или одновременно и дебетовым и кредитовым (развёрнутое сальдо).

Например, по счёту «Расчёты с разными кредиторами и дебиторами» дебетовое сальдо показывает сумму дебиторской задолженности и отражается в активе баланса.

Развёрнутое сальдо в активно-пассивных счетах в обычном порядке определить невозможно, для этого необходимы данные аналитического учёта. Аналитический учёт даёт информацию о состоянии расчётов с каждым дебитором (например, с покупателем) и с каждым кредитором (например, поставщиком организации в долг материалов), т.е выводится сальдо по каждому покупателю и поставщику отдельно, а затем подсчитывается общая сумма дебиторской и кредиторской задолженности.

Активно- пассивные счета относят к группе сложных счетов, требующих детализации, расшифровки в аналитическом учёте по каждому дебитору (юридическому, физическому лицу) и кредитору.

Порядок открытия активно-пассивного счёта и записи в нём можно показать на примере счёта «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» (счёт 76).

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБИТ | КРЕДИТ |
| 1. Сальдо на начало месяца (дебиторская задолженность ) | 2. Сальдо на начало месяца (кредиторская задолженность) |
| 3. Увеличение дебиторской задолженности | 4. Увеличение кредиторской задолженности |
| 5. Уменьшение кредиторской задолженности | 6. Уменьшение дебиторской задолженности |
| Конечное сальдо (1+3-6) (состояние дебиторской задолженности) | Конечное сальдо (1+4-5) (состояние кредиторской задолженности) |

Глава2. Система счетов бухгалтерского учёта

**2.1. Классификация счетов по экономическому содержанию**

Счета бухгалтерского учета составляют основу информационной системы экономического субъекта.

Большое количество счетов, используемых в текущем учете, требует их упорядочения и определенной систематизации. Достигается данная цель путем классификации счетов. Поскольку они являются носителем информации и одновременно способом ее получения, постольку классификация счетов должна осуществляться по различным признакам. Эти признаки должны улавливать экономическую сущность объектов бухгалтерского учета, ту среду, в которой функционируют те или иные объекты, а также особенности формирования информационной системы в направлении удовлетворения соответствующей информацией аппарата управления. Такие подходы к классификации счетов бухгалтерского учета вполне реализуемы, так как система счетов представляет собой достаточно жесткую конструкцию, нормативно регламентируемую и используемую в учете длительное время.

Переход к рыночной экономике обусловил появление новых объектов учета, ранее чуждых затратным методам хозяйствова­ния. В связи с этим возникает необходимость в разработке новых признаков классификации счетов, разделения последних на иные группы и подгруппы об имуществе и источниках его образования.

В самом общем подходе современная теория классификации счетов предусматривает их группировку по двум признакам:

1. экономическому содержанию;
2. назначению и структуре.

Классификация счетов по экономическому содержанию (экономическая классификация) отвечает на вопрос, что отражается на том или ином счете. Иными словами, какова природа учитываемого объекта, сколько нужно счетов для того, чтобы тот или иной объект получил полную характеристику в текущем учете. Только при таком соответствии указанным требованиям информация о каком-либо объекте будет необходима для пользователей с целью принятия последними обоснованных решений по управлению.

Построение классификации счетов по экономическому содержанию привязано к воспроизводству совокупного общественного продукта и потому перечень счетов ориентирован на каждую его стадию (процесс).

В соответствии с данной классификацией в отдельные группы выделены ресурсные счета и счета процессов производства. Каждый из счетов, представленный в соответствующей группе, выполняет свою роль исходя из экономической сущности того объекта, содержание которого он раскрывает. Поэтому по своей природе счета, раскрывающие сущность учитываемого объекта, по отношению к бухгалтерскому балансу могут быть активными, пассивными или активно-пассивными

Например, конструируя группу счетов, раскрывающую такой объект учета, как «Нематериальные активы», устанавливают, что анатомия данного объекта учета может быть прокомментирована при помощи двух балансовых счетов. На одном из них — 04 «Нематериальные активы» — можно проследить их наличие, формирование и выбытие. На другом — 05 «Амортизация нематериальных активов» — обобщить информацию об их использовании в процессе эксплуатации, т. е. определить сумму износа (амортизации) за период службы. Причем первый из приведенного перечня счетов активный, а второй — пассивный. Если же исходить из природы того или иного вида нематериальных активов, то окажется, что и такой перечень счетов является избыточным. Некоторые нематериальные активы (товарные знаки и знаки обслуживания, организационные расходы в виде вклада в уставный капитал и др.) согласно действующему положению не амортизируются. Следовательно, отпадает необходимость в применении счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Общая схема классификации счетов по экономическому содержанию исходит из общепринятой группировки объектов бухгалтерского учета — счетов имущества (хозяйственных средств и процессов), а также источников его образования (схема 5.4).

Группа этих счетов включает счета имущества долгосрочного пользования и единовременного потребления, а также формирования текущих издержек на производство продукции, отдельных видов работ и услуг. Это базовые счета, составляющие основу хозяйственной деятельности организации. Исходя из теории воспроизводства совокупного общественного продукта, основные его процессы включают: производство и производственное потребление, непроизводственное потребление, обращение и распределение. Определяющим среди них является процесс производства. Предпосылками его осуществления служит наличие двух слагаемых: вещественных и невещественных средств труда, а также предметов труда. Поэтому в текущем учете необходим такой набор счетов, с помощью которых можно было бы осуществлять контроль за наличием и движением указанных объектов учета.

В связи с этим ресурсные счета и счета процесса производства включают основные и нематериальные активы, их износ (амортизацию), наличие и движение производственных запасов в том числе малоценных и быстроизнашивающихся предметов, величину их износа, затраты в основном и вспомогательных производствах, себестоимость продукции, работ и услуг.

Использование имущества в непроизводственной сфере является объектом бухгалтерского учета в процессе непроизводственного потребления. Затраты в этой сфере представляют расходы на содержание объектов социальной сферы: жилищно-коммунального хозяйства, детских дошкольных учреждений и т. п. Издержки на их содержание формируются на активном калькуляционном счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Процесс обращения предусматривает, что выпущенная из производства готовая продукция отвечает необходимым требованиям и находит общественное признание на рынке товаров, работ и услуг. Затраты на ее реализацию, формирование в связи с этим финансового результата, наличие и движение свободного денежного капитала и средств в расчетах с другими участниками рынка определяют объекты учета на этой стадии кругооборота совокупного общественного продукта. Эти объекты объединяют три блока счетов:

* готовой продукции и реализации;
* временно свободного денежного капитала;
* средств в расчетах.

Первый блок счетов включает счета предметов обращения и счета, формирующие полную себестоимость реализованной продукции, а также ее продажную стоимость: готовая продукция, коммерческие расходы, продажа продукции (работ, услуг) и др.

Второй блок счетов формирует объект учета в виде временно свободного денежного капитала, находящегося в кассе и на различных счетах в банках.

И, наконец, третий блок счетов объединяет счета средств в расчетах, обусловленных состоянием обязательств фирмы перед другими предприятиями и организациями в виде дебиторской за­долженности.

Заключительным процессом в воспроизводстве совокупного общественного продукта выступает процесс распределения. Объектом учета на этой стадии являются различные отчисления и платежи организации, производимые из ее прибыли в соответствии с действующим законодательством и учетной политикой.

Эти отчисления и платежи носят безвозмездный характер (платежи в бюджет в виде налогов, сборов и т. п.) или предназначены на строго определенные цели (формирование фондов специального назначения, резервного капитала и пр.)- Таким образом, весь процесс распределения представляет, по сути, процесс использования прибыли и в учете отражается на счете одноименного названия.

С вводом в действие нового Плана счетов бухгалтерского учета, финансово-хозяйственной деятельности организации исключен счет 81 «Использование прибыли», ранее выполнявший функцию корректировки балансовой прибыли, часть которой обособлялась для учета прибыли, изымаемой в доход бюджета. Теперь такая корректировка осуществляется непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки».

Счета источников имущества представляют объекты учета в виде постоянного и краткосрочного заемного капитала.

Постоянный капитал включает собственный и долгосрочный заемный капитал.

Объектами учета собственного капитала являются различные виды капитала (уставный капитал, резервный капитал и др.), нераспределенная прибыль, доходы будущих периодов, различные виды резервов, целевого финансирования.

Долгосрочный заемный капитал представлен в учете различного рода кредитами и займами, предоставленными предприятию банками и другими заимодавцами в отечественной и иностранной валюте на срок более одного года.

Краткосрочный заемный капитал объединяет три группы счетов, характеризующих состояние обязательств предприятия с поставщиками и подрядчиками, разными кредиторами, включая банки и другие кредитные и иные учреждения в части непогашенных обязательств по полученным товарно-материальным ценностям, кредитам и займам на срок до одного года.

Наконец, данный раздел классификации счетов представлен счетами, формирующими обязательства фирмы по распределению совокупного общественного продукта. Перечень этих обязательств формирует кредиторская задолженность перед:

* бюджетом — по налогам, сборам, штрафам и другим платежам;
* внебюджетными фондами (Пенсионным фондом, фондом социального страхования, обязательного медицинского страхования) — по отчислениям в пределах ставок единого со­циального налога;
* персоналом — по оплате труда и приравненным к ней платежам.

Общий вывод, который следует сделать из познания сущности экономической классификации, состоит в том, что в ней, как видим, отдельные счета, раскрывающие состояние активов, объединены с соответствующими процессами. Эти счета собраны в группы, имеющие экономически однородные объекты учета.

**2.2. Классификация счетов по назначению и структуре**

ОСНОВНЫЕ СЧЕТА

Основные счета применяются для контроля за наличием и движением имущества по составу и размещению, а также по источникам его образования. Основные они потому, что учитываемые на них объекты служат основой хозяйственной деятельности организации.

Основные счета подразделяются на три подгруппы.

1. Основные активные счета — применяются для контроля и учета основных средств, нематериальных активов, материальных и денежных средств, а также расчетов с дебиторами (01 «Основное производство», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 51 «Рас четные счета» и т.д.). Все они имеют одинаковую структуру и могу иметь только дебетовое сальдо. По дебету счетов показываются начальный и конечный остаток, а также поступление материальных и денежных ресурсов, а по кредиту — их выбытие.

2. Основные пассивные счета применяются для учета и измене­ния капиталов, фондов, полученного финансирования и дарения, кредитов, займов, обязательств организации и расчетов с кредиторами (80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и т.д.). Сальдо по ним может быть только кредитовое, оно показывает наличие собственных и заемных источников и долга другим организациям и лицам. По кредиту этих счетов отражается наличие, увеличение источников и задолженности, а по дебету — уменьшение источников и задолженности.

3. Основные активно-пассивные (расчетные) счета предназначены для учета расчетов данной организации с разными организациями и лицами. На этих счетах ведется учет расчетов одновременно с дебиторами и кредиторами или с одной организацией, которая, являясь дебитором после нескольких операций, может превратиться в кредитора или наоборот (68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.д.). Следовательно, один и тот же счет может быть и активным и пассивным.

При наличии на синтетическом счете одновременно дебиторской и кредиторской задолженности счет становится активно-пассивным. Для определения сальдо по таким счетам нельзя ограничиваться сопоставлением сумм дебетовых и кредитовых оборотов по счетам синтетического учета, так как суммы, числящиеся за дебиторами, не могут быть зачтены в погашение кредиторской задолженности другим организациям. Сальдо может быть выведено в аналитическом разрезе, т.е. по каждой организации, лицу или платежу. В балансе оно показывается развернуто, т.е. сумма по дебету отражается в активе баланса (раздел II), а сумма по кредиту — в пассиве баланса (раздел IV и V). Структура активно-пассивных счетов представлена по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

#### **РЕГУЛИРУЮЩИЕ СЧЕТА**

Регулирующие счета открывают только в дополнение к основным. Они предназначены для уточнения (регулирования) оценки объектов, учитываемых на основных счетах; на сумму своего остатка они уменьшают или увеличивают остатки имущества основных счетов. Регулирующие счета подразделяются на контрарные, дополнительные и контрарно-дополнительные.

Контрарные счета на сумму своего остатка уменьшают остаток имущества на основных счетах. В зависимости от этого они делятся на контрактивные и контрпассивные счета. Контрактивные счета предназначены для уточнения остатка основных активных счетов. Здесь участвуют два счета: основной и регулирующий. Основной счет выступает в качестве активного счета, а регулирующий — пассивного (противостоящего или контрактивного). Контрактивный счет на сумму своего сальдо уменьшает сальдо основного активного счета, например, счет 02 «Амортизация основных средств» к счету 01 «Основные средства», счет 05 «Амортизация нематериальных активов» к счету 04 «Нематериальные активы».

Основные средства в бухгалтерском учете до момента ликвидации или продажи учитываются по первоначальной стоимости. Однако в процессе использования они изнашиваются, теряют свою стоимость сумму начисленной амортизации. Чтобы знать остаточную стоимость основных средств на момент ликвидации или продажи, необходимо из первоначальной стоимости вычесть сумму амортизации.

Контрпассивный счет предназначается для уточнения сумм источников имущества — обязательств, учитываемых на пассивном счете. Остаток по контрпассивному счету уменьшает размер источника основного счета. Здесь основной счет выступает в качестве пассивного счета, а регулирующий (контрпассивный) — активного. Например, активный счет 26 «Общехозяйственные расходы» по отношению к пассивному счету 90 «Продажи» (согласно принятом учетной политике организации). В течение отчетного периода на счете 26 «Общехозяйственные расходы» отражаются расходы обще-хозяйственного характера, а в конце отчетного периода они списываются на счет 90 «Продажи», тем самым уменьшая поступления актива, признаваемого выручкой, т.е. Д-т 90 К-т 26.

Дополнительные счета в отличие от контрарных не уменьшают, а наоборот, увеличивают на сумму своего остатка остаток имущества на основных счетах. В зависимости от того, какой счет дополняют, они делятся на активные и пассивные.

Дополнительный активный счет на сумму своего остатка дополняет остаток основных активных счетов. Здесь регулирующие и основные счета являются активными. Так, по счету 15 ведется учет транспортно-заготовительных расходов по заготовке и доставке материалов. Он выступает в качестве регулирующего дополнительного счета к счету 10. В то же время фактическая себестоимость приобретения материалов складывается из их стоимости по ценам приобретения и транспортно-заготовительных расходов.

Дополнительный пассивный счет на сумму своего остатка дополняет сальдо соответствующего основного пассивного счета. Здесь оба счета выступают в качестве пассивных счетов, например счет 63 «Резервы по сомнительным долгам» по отношению к счету 91 «Прочие доходы и расходы». Счет 63 предназначен для учета состояния и движения резервов по сомнительным долгам. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в установленный срок и не обеспечена соответствующими гарантиями. Резерв по сомнительным долгам создается за счет дохо­да по результатам проведенной инвентаризации дебиторской задол­женности организации. Неиспользованные резервы в конечном ито­ге присоединяются к доходам соответствующего отчетного периода. Поэтому счет 63 выступает как регулирующий дополнительный счет к счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Контрарно-дополнительные счета соединяют в себе признаки дополнительных и контрарных счетов. Примером служит счет 40 «Выпуск продукции (работ и услуг)». Если на этом счете проводки делаются методом дополнительной записи, то счет выступает в качестве дополнительного регулирующего счета; если на счете делаются записи методом (уменьшения) красного сторно — в качестве контрарного.

# **РАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫЕ СЧЕТА**

Распределительные счета подразделяются на две группы: соби­рательно-распределительные и бюджетно-распределительные.

Собирательно-распределительные счета используются для учета расходов, которые в момент их совершения невозможно отнести сразу на определенную произведенную или проданную продукцию. В конце месяца эти расходы относят на конкретный вид продукции в соответствии с принятой методикой. К данной группе счетов относятся счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» учитывает расходы, связанные с обслуживанием основного и вспомогательного производства.

Сюда входят:

1. содержание аппарата и прочего управления цеха;
2. амортизация и содержание зданий, сооружений и инвентаря;
3. текущий ремонт (виды ремонта) зданий, сооружений и инвентаря;
4. испытания, опыты и исследования; рационализация и изобретательство;
5. охрана труда;
6. потери от порчи при хранении в цехах;

• потери от недоиспользования деталей, узлов и технологической оснастки;

• недостача материальных ценностей и незавершенного производства за вычетом излишек);

• прочие аналогичные по назначению расходы.

Счет 25 является активным и собирательно-распределительным. В течение месяца по дебету счета 25 собираются все расходы. При этом делаются проводки: Д-т сч. 25 К-т сч.: 10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательное производство», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др. По кредиту счета 25 в конце месяца идет распределение названных расходов, т.е. списание на дебет счетов: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательное производство» и др. Порядок распределения общепроизводственных расходов между отдельными объектами учета регулируется соответствующими нормативными актами.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» охватывает управленческие и хозяйственные расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом:

1. административно-управленческие;
2. на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
3. амортизационные отчисления на полное восстановление и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
4. арендную плату за помещения общехозяйственного назначения;
5. по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг;
6. на подготовку и переподготовку кадров;
7. представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью (на проведение официальных приемов, обедов, транспортное обеспечение, посещение культурно-зрелищных мероприятий, буфетное обслуживание во время перегово­ров, оплату переводческих услуг и др.).

Счет 26 является активным и собирательно-распределительным. В течение месяца по дебету этого счета собираются расходы, что обеспечивается следующими проводками: Д-т сч. 26 К-т сч.:02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и т.д. В конце месяца с кредита счета 26 производится распределе­ние, т.е. списание на другие счета. При этом делаются записи: Д-т сч.: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 90 «Продажи» и т.д. К-т сч. 26.

Порядок распределения общехозяйственных расходов между отдельными объектами учета регулируется принятой организацией учетной политикой, в которой может быть предусмотрено списа­ние общехозяйственных расходов непосредственно на счет 90 «Продажи».

Структура собирательно-распределительных счетов

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Расходы, подлежащие к рас  пределению | Распределение расходов по другим счетам |

Бюджетно-распределительные счета предназначены для разделения расходов между отдельными отчетными (бюджетными) периодами; они подразделяются на активные и пассивные.

Примером активного бюджетно-распределительного счета служит счет 97 «Расходы будущих периодов», где учитываются расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. В частности, на счете отражаются расходы, связанные с горноподготовительными работами; подготовительными к производству работами в сезонных отраслях промышленности; освоением новых предприятий, производств, установок и агрегатов; рекультивацией земель; неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд) и др. На дебете счета 97 учитываются затраты в момент их совершения (возникновения). При этом делаются записи: Д-т сч. 97 К-т сч.: 10 «Материалы», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. По кредиту счета 97 показы­вают списание этих расходов на расходы на производство (расходы на продажу) или на другие источники с включением их в дебет счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

### Структура активного бюджетно-распределительного счёта

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Сальдо- затраты, относящиеся к последующим отчётным периодам, произведённые в предыдущем периоде  Оборот- учёт в текущем периоде затрат будущих отчётных периодов  Сальдо конечное - затраты будущих отчётных периодов | Оборот- списание доли затрат, учтённые в предыдущих периодах, при наступлении отчётного периода, на который эта доля должна быть отнесена |

Примером пассивных бюджетно-распределительных счетов являются счета 96 и 98.

### Структура пассивного бюджетно-распределительного счёта

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Оборот -перечислены выплаты за счёт дохода и резерва в отчётном месяце | Сальдо- доход, резерв, начисленный в предыдущих месяцах Оборот- доход, резерв, начисленный в отчётном месяце  Сальдо конечное- неиспользованный в отчётном месяце остаток дохода и резерва |

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» отражает суммы, зарезервированные в установленном порядке в целях равномерного включения расходов и платежей в затраты на производство или расходы на продажу. В частности, на этом счете могут быть отражены резервы:

1. предстоящей оплаты отпусков (включая платежи за социальное страхование и обеспечение) работников организации;
2. на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
3. ремонт основных средств (если предусмотрено в учетной политике организации);
4. производственных затрат по подготовительным работам в сезонных отраслях промышленности;
5. предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
6. гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и на другие цели подобного характера.

По кредиту счета 96 ежемесячными отчислениями накапливаются источники средств для определенных целей, разрешенных соответствующими законодательными и другими нормативными актами, о чем делаются записи К-т сч. 96 Д-т сч.: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» и др.

По дебету счета 96 отражаются фактические расходы и платежи при наступлении срока на соответствующие цели, что оформляется проводками: Д-т сч. 96 К-т сч.: 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 51 «Расчетные счета», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

На счете 98 «Доходы будущих периодов» учитываются доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. К ним принадлежат арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за гру­зовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др. Кроме того, на счете учитываются предстоящие посту­пления задолженности по недостачам, выявленным в отчетном пе­риоде за прошлые годы, а также разница между суммой, подлежа­щей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по не­достачам ценностей, а также безвозмездные поступления.

По кредиту счета 98 отражаются суммы доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущему отчетному периоду. При этом делаются записи: К-т сч. 98 Д-т сч.: 58 «Долгосрочные финансовые вложения», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др. По дебету счета 98 показываются суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся, что оформляется проводкой: Д-т сч. 98 К-т сч.: 29 «Обслуживающие произ­водства и хозяйства», 68 «Расчеты с бюджетом», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и др.

КАЛЬКУЛЯЦИОННЫЕ СЧЕТА (ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО)

На калькуляционных счетах отражаются производственные затраты, которые учитываются при составлении калькуляционных расчетов для определения фактической себестоимости конкретных видов продукции. По дебету калькуляционных счетов учитываются фактические затраты, а по кредиту — выход продукции в течение месяца по нормативной (плановой) себестоимости или по учетным ценам (оптовым и договорным), а в конце месяца — по фактической себестоимости. К этой группе счетов относятся счета: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 08 «Вложения во внеоборотные активы».

##### Структура калькуляционных счетов:

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Начальное сальдо- остаток незавершённого производства на начало отчётного периода Оборот- затраты отчётного периода на производство продукции  Конечное сальдо- остаток незавершённого производства на конец отчётного периода | Оборот- нормативная (плановая) себестоимость или учётные цены произведённой продукции  Разница между фактической и нормативной (плановой) себестоимостью или учётными ценами |

Записи по счету 20 «Основное производство» осуществляются в определенном порядке. По дебету счета 20 в течение месяца отражаются:

1. прямые расходы (02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 16 «В стоимости материальных ценностей», 19 «НДС по приобретенным ценностям», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.);
2. расходы вспомогательных производств (23);
3. косвенные расходы (25 «Общепроизводственные расходы», 26«Общехозяйственные расходы»);
4. потери от брака (28).

По кредиту счета 20 в течение месяца отражается выход продукции по нормативной (плановой) себестоимости или по учетным ценам, который в конце месяца корректируется и доводится до фактической себестоимости двумя методами: красного сторно и дополнительной записи.

Метод красного сторно применяется, когда фактическая себестоимость ниже нормативной. На разницу делается запись красным цветом. Это означает, что на сумму разницы уменьшается первоначальная сумма. При этом делается запись: Д-т сч. 43 «Готовая продукция» К-т сч. 20.

Метод дополнительной записи применяется при превышении фактической себестоимостью нормативной. В этом случае обычным цветом делается дополнительная запись, которая оформляется проводкой: Д-т сч. 43 «Готовая продукция» К-т сч. 20.

###### СОПОСТАВЛЯЮЩИЕ СЧЕТА

С помощью сопоставляющих счетов сравниваются две оценки, и выявляется результат финансовой деятельности (доходы или расходы). Примером сопоставляющих счетов могут служить счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Структура сопоставляющих счетов

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Оборот  1. Полная фактическая   себестоимость проданной продукции (90)  2. Остаточная стоимость выбывших объектов основных средств и нематериальных активов, расходы, связанные с ними (91)  3. Балансовая стоимость выбывших ценностей и расходы, связанные с ними (товарно-материальные ценности, валютные ценности, ценные бумаги и др.) (91) | Оборот  1. Выручка от проданной   продукции (90)  2. Выручка от продажи имущества, стоимость материальных ценностей, поступивших после выбытия по рыночным ценам (91)  3. Выручка от реализации ценностей (91) |

ФИНАНСОВО-РЕЗУЛЬТАТИВНЫЕ СЧЕТА

К финансово-результативным счетам относится активно-пассивный счет 99 «Прибыли и убытки», который одновременно является финансово-результативным и сопоставляющим счетом. В качестве финансово-результативного счета он выявляет конечный финансовый результат — прибыли или убытки, а как сопоставляющий счет отражает сопоставление дебетовой части счета (убыток) с кредитовой частью счета (прибыль).

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) слагается из:

1. прибыли или убытка от обычных видов деятельности (счет 90 «Продажи»);
2. сальдо прочих доходов и расходов (счет 91 «Прочие доходы и расходы»);
3. потерь, расходов и доходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами в деятельности организации и т.п. — в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п.;
4. начисленных платежей налога на прибыль и платежей по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций (Д-т 99 К-т 68).

В конце года определяется чистая прибыль, т.е. конечный финансовый результат организации, который является основой для объявления дивидендов и иного распределения прибыли. Заключительными записями декабря сумма чистой прибыли (убытка) списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается.

Структура финансово-результативного счёта (99)

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Учёт убытков отчётного периода  Остаток непокрытого убытка отчётного года | Остаток нераспределённой прибыли предыдущих периодов  Учёт прибыли отчётного года  Нераспределённая прибыль отчётного года |

ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА

Бухгалтерские счета делятся на две группы: балансовые и забалансовые.

Балансовые счета — все бухгалтерские счета, объединенные в одну систему, имеющие корреспонденцию между собой и обеспечивающие учет всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Забалансовые счета — это счета, остатки по которым не входят в баланс, а показываются за его итогом, т.е. за балансом.

Отдельные организации не уделяют должного внимания забалансовым счетам, что на практике приводит к ослаблению контрольных функций учета. Забалансовые счета используются для учета ценностей, не принадлежащих организации, но находящихся определенное время в ее распоряжении или у нее на сохранении, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. Сюда, в частности, входят: арендованные основные средства; товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение; материалы, принятые в переработку; товары, принятые на комиссию; оборудование, принятое для монтажа; бланки строгой отчетности; списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов; обеспечение обязательств и платежей полученных; износ основных средств; основные средства, сданные в аренду. К забалансовым счетам относятся счета: 001, 002, 003, 004, 005, 006, 007, 008, 009, 010, 011.

Использование забалансовых счетов способствует:

* обеспечению контроля за использованием материальных ценностей, не принадлежащих данной организации в соответствии с действующим законодательными актами и инструкциями;
* контролю за сохранностью материальных ценностей, числящихся на забалансовых счетах;
* своевременному оформлению документов на поступление и выбытие этих средств, учтённых на забалансовых счетах;
* всесторонней и полной информации о состоянии забалансовых счетах;
* всесторонней и полной информации о состоянии забалансовых счетов для нужд управления, оценки кредитоспособности и финансовой устойчивости организации.

Главная особенность забалансовых счетов заключается в том, что учёт на них ведётся без использования метода двойной записи; записи делаются только в ведомостях по графам «Приход и расход»: при поступлении учитываемых объектов их приходуют, а при выбытии- списывают.

Структура забалансового счёта

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Сальдо- остаток ценностей, не принадлежащих организации  Оборот- оприходованные ценности, не принадлежащие организации в отчётном периоде  Сальдо-остаток ценностей, не принадлежащих организации на коней отчётного периода | Оборот- списание ценностей, не принадлежащих организации, в течении отчётного периода |

Список использованной литературы

1. Конституция РФ, СПб., ООО «Виктория плюс», 2003

2. Гражданский кодекс РФ от 26 ноября 2001г №146-ФЗ

3. Кодекс об административных правонарушениях РФ от 2002 г № 195-ФЗ

4. Трудовой кодекс РФ от 30 декабря 2001 г № 197-ФЗ

5. Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» от 21.1196 № 129-Ф3

6. Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в РФ от 29.07.98 №34 н.

7. Положение по бухгалтерскому учёту «Бухгалтерская отчётность организации» ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 года №43н

8. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт материально- производственных запасов» ПБУ 5/01. Утверждено приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 года № 44н

9. Положение по бухгалтерскому учёту «События после отчётной даты» ПБУ 7/98. Утверждено приказом Минфина РФ от 25 ноября 1998 года № 56н

10. Положение по бухгалтерскому учёту «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01. Утверждено приказом Минфина РФ от 28 ноября 2001 года № 96н

11. Положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» ПБУ 9/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 года № 32н

12. Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 года № 33н

13. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт нематериальных активов» ПБУ 14/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 года № 91н

14. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01. Утверждено приказом Минфина РФ от 2 августа 2001 года № 60н

15. Положение по бухгалтерскому учёту «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02. Утверждено приказом Минфина РФ от 2 июля 2002 года № 66н

16. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организации , под ред. А.С. Бакаева-Москва, Юрайт,2005

17. Астахов В.П Теория бухгалтерского учёта- Ростов н/Д: «МарТ», 2002

18. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский финансовый учёт: Учебник для вузов.- М: Вузовский учебник, 2003

19. Бабаев Ю.А.Теория бухгалтерского учёта: Учебник для вузов.- 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юнити -Дана, 2003

20. Богатая И.Н., Хохонова Н.Н Основы бухгалтерского учёта «Сдаём экзамен», Ростов-на-Дону «Феникс», 2001

21. Бородин В.А. Бухгалтерский учёт: Учебник для вузов-3-е изд., перераб и доп. – М.: Юнити -Дана, 2004

22. Бочкарёва И.И. Бухгалтерский учёт: учебник под ред. Я.В. Соколова-М., ТК. Велби, «Проспект», 2004

23 . Бухгалтерский учёт. Учебник для вузов/ под редакцией Ю.А. Бабаева, И.П. Комиссаровой М.- 2-е изд., перераб. и доп.-М.: Юнити-Дана 2005

24. Бухгалтерский учёт под редакцией П.С. Безруких- М.- 4-е изд., 2002

25. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учёта: учебник.- Москва.: Финансы и статистика, 1998

26. Коваль Л.С. Теория бухгалтерского учёта-М, 2002

27. Кондраков Н.П. бухгалтерский учёт: учебное пособие.-М.: Инфра-М., 2000

28. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учёта- 3-е изд., переработано и дополнено-М.: Финансы и статистика, 2004

29. Любушин Н.П., Жариков В.В Теория бухгалтерского учёта: учебное пособие для вузов под ред В.Д Новодворского.-М., Юнити-дана, 2000

30. Медведев М.Ю. Общая теория учёта- М., «Дело и сервис», 2001

31. Новодворский В.Д., Пономарёва Л.В Составление бухгалтерской отчётности.-М.: бухгалтерский учёт, 2000

32. Ришар Ж. Бухгалтерский учёт: теория и практика, под ред Я.В. Соколов-М.: Финансы и статистика, 1998

33. Рогуленко Т.М, Харьков В.П Бухгалтерский учёт: учебник-М, Финансы и статистика, 2005

34. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта- М.: Финансы и статистика, 2005

35. Теория бухгалтерского учёта под редакцией Е.А. Мизиковского, Юрист, Москва, 2001

36. Теория бухгалтерского учёта под редакцией В.Д Новодворского-М, Юнити-Дана, 2000

37. Терехова В.А Международные стандарты бухгалтерсого учёта в российской практике: Учебное пособие.-М.: перспектива, 1999

38. Хендрексен Э.С. Теория бухгалтерского учёта: учебник/под ред Я.В. Соколова-М.: Финансы и статистика, 1997

39. Шаповалова Н.Н., прудников В.М. Толковый словарь бухгалтера.-М.: инфра-М, 1997

40. Швецкая В.М. Теория бухгалтерского учёта: учебник-М.: «Дашков и К», 2005

41. Шнейдман Л.З. Рекомендации по переходу на новый план счетов.-М.: Бухгалтерский учёт, 2000.