



КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

[Начните интернет-бизнес с недорогого сайта-визитки](#)

[Дистанционные курсы по созданию сайтов](#)

[Вернуться в библиотеку учебников](#)



[Рерайт и уникализация дипломов и других текстов](#)

ИЗДАТЕЛЬСТВО ТГТУ

Уникальные информационные продукты:

- для повышения квалификации преподавателей;
- для рефератов и контрольных;
- для самообразования топ-менеджеров.

Научное издание

**КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Автор-составитель

ШУСТОВА Ольга Викторовна

Редактор З.Г. Чернова

Компьютерное макетирование М.А. Филатовой

Подписано к печати 18.08.2004

Формат 60 × 84/16. Гарнитура Times. Бумага офсетная. Печать офсетная

Объем: 1,86 усл. печ. л.; 2,0 уч.-изд. л.

Тираж 100 экз. С. 559^М

Издательско-полиграфический центр

Тамбовского государственного технического университета

392000, Тамбов, Советская, 106, к. 14

Министерство образования и науки Российской Федерации

Тамбовский государственный технический университет

КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Тамбов
Издательство ТГТУ
2004

ББК У9(2) 262я73
К47

Рецензент:
Кандидат экономических наук
О.В. Воронкова

Автор-составитель
О.В. Шустова

К47 Классификация счетов бухгалтерского учета / Авт.-сост. О.В. Шустова. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. 32 с.

Предназначено для бухгалтерских работников, студентов экономических ВУЗов, осуществляющих подготовку специалистов по специальности «Бухгалтерский учет», «Финансы и кредит», а также для широкого круга читателей, интересующихся проблемами бухгалтерского учета.

ББК У9(2) 262я73

© Тамбовский государственный
технический университет (ТГТУ),
2004
© Шустова О.В., 2004

ВВЕДЕНИЕ

В процессе деятельности предприятия происходит множество операций, связанных с движением хозяйственных средств, которые отражаются на счетах бухгалтерского учета. Для ведения учета необходимо определить, какие изменения произойдут в средствах предприятия в результате каждой хозяйственной операции, а также указать на каких счетах следует отразить сумму операции. Чтобы правильно применять счета необходимо знать назначение каждого счета, его структуру и экономическое содержание, а также характеристику оборотов и сальдо, поэтому нужна классификация бухгалтерских счетов!

Классификация счетов – это группировка счетов по наиболее существенным признакам, что позволяет обеспечить единообразие в отражении хозяйственных операций, сопоставимость и сводимость соответствующих показателей. Классификация счетов дает возможность определить экономическую нагрузку каждого бухгалтерского счета.

Бухгалтерские счета классифицируют:

- в зависимости от того, учет каких средств ведется на счетах – на активные, пассивные и активно-пассивные;
- по степени детализации ведения учета – на синтетические, аналитические и субсчета;
- по отношению к балансу – на балансовые и забалансовые;
- по экономическому содержанию – на девять групп, которые отражены в Плане счетов;
- по назначению и структуре – на счета для учета хозяйственных средств и счета, предназначенные для учета хозяйственных процессов предприятия.

По назначению и структуре бухгалтерские счета делятся на две группы (рис. 1). Первая группа счетов предназначена для учета хозяйственных средств, счета этой группы подразделяются на основные, регулирующие и забалансовые счета. В свою очередь основные счета подразделяются на инвентарные, фондовые и расчетные.

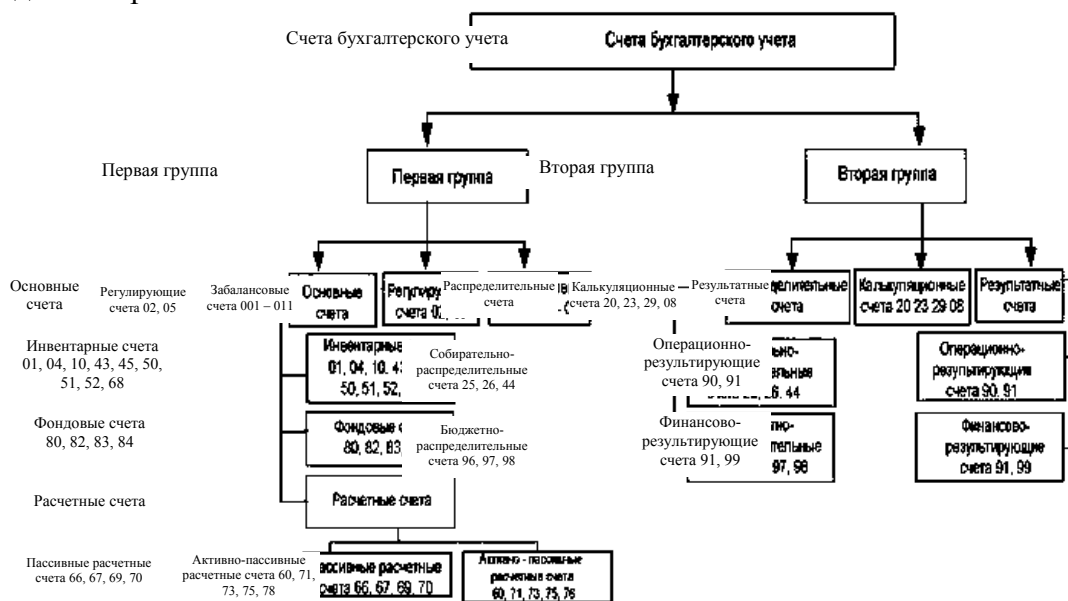


Рис. 1 Классификация счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре

Вторая группа счетов предназначена для учета хозяйственных процессов. В эту группу входят распределительные, калькуляционные и результатные счета.

ИНВЕНТАРНЫЕ СЧЕТА

Инвентарные счета предназначены для учета хозяйственных средств предприятия – внеоборотных и оборотных активов, фактическое наличие которых выявляется в результате инвентаризации.

К основным инвентарным относятся следующие активные счета:

- 01 «Основные средства»;
- 04 «Нематериальные активы»;
- 10 «Материалы»;
- 43 «Готовая продукция»;
- 45 «Товары отгруженные»;
- 50 «Касса»;
- 51 «Расчетные счета»;
- 52 «Валютные счета»;
- 58 «Финансовые вложения».

По дебету этих счетов отражается увеличение средств, по кредиту – выбытие средств.

Схема инвентарного счета

Дебет	Кредит
Сальдо начальное – наличие (остаток) активов на начало отчетного периода	
Оборот по дебету – поступление активов	Оборот по кредиту – выбытие активов
Сальдо конечное – наличие (остаток) активов на конец отчетного периода	

Счет 01 «Основные средства» и счет **04** «Нематериальные активы» предназначены для учета наличия и движения основных средств и нематериальных активов, которые называются внеоборотными активами предприятия. Аналитический учет на этих счетах ведется по видам средств.

Счет 10 «Материалы» предназначен для учета наличия, приобретения и выбытия материалов, т.е. средств, которые называются оборотными активами предприятия. Аналитический учет материалов ведется по местам хранения, видам, сортам и т.п.

Счет 43 «Готовая продукция» предназначен для учета готовой продукции на складе предприятия. Аналитический учет по счету 43 ведется по местам хранения и видам готовой продукции.

Счет 45 «Товары отгруженные» используется в том случае, когда готовая продукция со склада отгружена покупателю, но деньги за нее еще не поступили. При отгрузке готовой продукции со склада стоимость отгруженной продукции списывается проводкой ДЕБЕТ 45 «Товары отгруженные» КРЕДИТ 43 «Готовая продукция», а при поступлении денег от покупателей стоимость продукции списывается с кредита счета 45.

Счета 50 «Касса», **51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» предназначены для учета наличия и движения денежных средств предприятия в кассе, на расчетном и валютном счетах. Учет валютных средств ведется в рублевом эквиваленте.

Счет 58 «Финансовые вложения» используется для учета финансовых вложений предприятия в государственные, ценные бумаги, акции, облигации и т.п. Кроме того, на этом счете ведется учет вкладов предприятия в уставные капиталы других организаций.

Пример 1. Ведение учета на инвентарных счетах.

На начало месяца на складе обувной фабрики находилось готовой продукции на сумму 48 000 р. Операции, проведенные в течение месяца, отражены в табл. 1.

Задание. Оформить счет 43 «Готовая продукция», рассчитать обороты и определить стоимость готовой продукции, отгруженной в конце месяца.

Таблица 1

Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
1 Списана готовая продукция на склад	34 000	43	20
2 Часть готовой продукции отгружена покупателям	55 000	45	43
3 В результате аварии водопровода на складе списана, как убыток, часть готовой продукции	7000	99	43
4 Из производства на склад поступила очередная партия готовой продукции	28 000	43	20
5 Возвращена покупателями часть готовой продукции	10 500	43	62
6 В конце месяца отгружена со склада покупателю вся готовая продукция	?	45	43

Для решения задачи необходимо собрать счет 43 и определить кредитовый оборот при условии, что сальдо конечное на счете 43 равно нулю, так как вся продукция отгружена со склада.

Счет 43 «Готовая продукция»

Дебет	Кредит
$C_n = 48\ 000$	
1) 34 000	2) 55 000
4) 28 000	3) 7000
5) 10 500	6) ?
$O_0 = 72\ 500$	$O_k = ?$
$C_k = 0$	

Для определения кредитового оборота по счету 43 используем формулу расчета сальдо конечного на активном счете:

$$C_k = C_n + O_d - O_k, \text{ тогда } O_k = C_n + O_d - C_k.$$

Так как вся готовая продукция отгружена со склада, то $C_k = 0$.

Следовательно, $O_k = 48\ 000 + 72\ 500 = 120\ 500$ р.

Таким образом, сумма отгруженной продукции будет равна

$$120\ 500 - 55\ 000 - 7000 = 58\ 500 \text{ р.}$$

ФОНДОВЫЕ СЧЕТА

Фондовые счета предназначены для учета собственных источников образования хозяйственных средств – капитала предприятия и нераспределенной прибыли. Фондовыми эти счета называются потому, что уставный и резервный капитал называют также уставным и резервным фондами.

К основным фондовым относятся следующие пассивные счета:

80 «Уставный капитал»;

82 «Резервный капитал»;

83 «Добавочный капитал»;

84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Уменьшение капитала и нераспределенной прибыли отражается на дебете этих счетов, а на кредите – их увеличение.

Схема фондового счета

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное – наличие источников образования хозяйственных средств на начало отчетного периода
Оборот по дебету – уменьшение источников образования хозяйственных средств	Оборот по кредиту – увеличение источников образования хозяйственных средств
	Сальдо конечное – наличие источников образования хозяйственных средств на конец отчетного периода

На счете 80 «Уставный капитал» ведется учет уставного капитала предприятия, который формируется за счет взносов учредителей. Размер уставного капитала отражается в учредительных документах предприятия.

На счете 82 «Резервный капитал» отражается информация о состоянии и движении средств резервного капитала. Резервный капитал образуется за счет нераспределенной прибыли, это страховой капитал предприятия, он предназначен для покрытия убытков и прочих непредвиденных расходов.

На счете 83 «Добавочный капитал» отражается информация об источниках образования этого вида капитала и использовании его средств. Добавочный капитал пополняется за счет прироста стоимости хозяйственных средств. Средства добавочного капитала могут быть использованы на увеличение уставного капитала или распределение его средств между учредителями.

На счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отражается информация о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли предприятия. Полученные в течение года прибыль или убытки отражаются на счете 99 «Прибыли и убытки», а в конце года остаток прибыли (или убыток) по счету 99 переносится на счет 84 в качестве нераспределенной прибыли (или непокрытого убытка). Нераспределенная прибыль используется на выплату доходов учредителям, увеличение резервного капитала, покрытие убытков и другие цели.

Пример 2. Ведение учета на фондовых счетах.

На 01.12 уставный капитал организации составил 310 000 р. В течение декабря отражены следующие операции, связанные с движением средств уставного капитала (табл. 2).

Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
1 Увеличен уставный капитал за счет средств добавочного капитала	10 000	83	80
2 Возвращен вклад учредителю из уставного капитала	45 00 0	80	75
3 Часть нераспределенной прибыли перечислена на увеличение уставного капитала	22 00 0	84	80
4 Увеличен уставный капитал за счет взносов учредителей	30 00 0	75	80

Задание. Определить величину уставного капитала организации на конец года.
Для решения задачи нужно оформить счет 80 «Уставный капитал» и определить конечное сальдо.

Счет 80 «Уставный капитал»

Дебет	Кредит
	$C_n = 310000$
2) 45000	1) 10000 3) 22000 4) 30000
$O_d = 45000$	$O_k = 62000$
	$C_k = 327000$

Уставный капитал предприятия на конец года составил 327 000 р.

РАСЧЕТНЫЕ СЧЕТА

Расчетные счета предназначены для отражения взаимных расчетов с другими контрагентами – юридическими и физическими лицами.

Учет на расчетных счетах ведется в аналитическом разрезе, т. е. отдельно по каждой организации или физическому лицу, с которыми проводятся взаимные расчеты. Расчетные счета объединены в разд. 6 «Расчеты» Плана счетов и могут иметь структуру пассивных или активно-пассивных счетов.

Пассивные расчетные счета

К *пассивным расчетным* относятся следующие счета:

- 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
- 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

На этих счетах отражается кредиторская задолженность предприятия, например, банкам, бюджету, работникам по оплате труда и т.д.

Схема пассивного расчетного счета

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное – наличие кредиторской задолженности

	на начало отчетного периода
Оборот по дебету – уменьшение кредиторской задолженности	Оборот по кредиту – увеличение кредиторской задолженности
	Сальдо конечное – наличие кредиторской задолженности на конец отчетного периода

Счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» содержат информацию о полученных краткосрочных, на срок не более 12 мес., или долгосрочных, на срок более одного года, кредитах и займах. Отличием кредита от займа является источник их получения, для кредитов источниками получения являются банки, а для займов – это небанковские учреждения.

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» предназначен для ведения расчетов с бюджетом по различным налогам и сборам. Он содержит субсчета для каждого вида налогов и сборов.

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» предназначен для ведения учета единого социального налога, который представляет собой выплаты в следующие фонды: по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию.

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» предназначен для расчетов с работниками предприятия по оплате труда, а также выплате доходов работникам предприятия, которые являются его учредителями. Начисленные, но не выплаченные в установленный трехдневный срок суммы заработной платы депонируются, т.е. возвращаются из кассы в банк на депонент. Аналитический учет по счету 70 ведется по каждому работнику предприятия.

Порядок учета заработной платы на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Все хозяйственные операции, связанные с начислением и выплатой заработной платы, а также удержаниями из нее, отражаются на пассивном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» следующим образом.

1 Начисление заработной платы, премий, отпускных и прочих выплат работникам основного производства отражается бухгалтерской проводкой:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

2 Выплата перечисленного выше производится, как правило, из кассы и оформляется проводкой:

ДЕБЕТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» КРЕДИТ 50 «Касса».

3 В каждом случае, когда начисляются суммы по оплате труда, на эти суммы производится начисление взносов по социальному страхованию и обеспечению, т.е. единого социального налога, в размере 35,6 % от начисленной суммы по оплате труда. Этот социальный налог выплачивает работодатель, т.е. предприятие. При этом оформляют следующую запись:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

4 При расчете заработной платы к выдаче из начисленной суммы по оплате труда вычитается 13 % налога на доходы физических лиц (подходного налога), сумма которого отражается на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» следующей проводкой:

ДЕБЕТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам».

5 Депонирование заработной платы, которая не получена в срок, отражается на счете 76, субсчет 76.4 «Расчеты по депонированным суммам».

В табл. 3 приведены основные проводки по начислению заработной платы.

Таблица 3

Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
1 Начислена заработная плата за производство продукции	100 000	20	70

2 Начислен социальный налог на эту заработную плату (35,6 %)	35600	20	69
3 Начислен подоходный налог на заработную плату (13 %)	13 00 0	70	68
4 Выдана заработная плата (за вычетом подоходного налога)	85 00 0	70	50
5 Депонирована не полученная в срок заработная плата	2000	70	76
6 Перечислен социальный налог	35 60 0	69	51
7 Перечислен подоходный налог в бюджет	13 00 0	68	51
8 Выдана депонированная ранее заработная плата	2000	76	50

Активно-пассивные расчетные счета

К активно-пассивным расчетным относятся следующие счета:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 75 «Расчеты с учредителями»;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На этих счетах отражается дебиторская и кредиторская задолженность физических и юридических лиц.

Схема активно-пассивного расчетного счета

Дебет	Кредит
Сальдо начальное – наличие дебиторской задолженности на начало отчетного периода	Сальдо начальное – наличие кредиторской задолженности на начало отчетного периода
Оборот по дебету: увеличение дебиторской задолженности; уменьшение кредиторской задолженности	Оборот по кредиту: увеличение кредиторской задолженности; уменьшение дебиторской задолженности
Сальдо конечное – наличие дебиторской задолженности предприятия на конец отчетного периода	Сальдо конечное – наличие кредиторской задолженности предприятию на конец отчетного периода

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» предназначен для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками за полученные товарно-материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги, например услуги по оплате доставки приобретенных средств и т.п. Аналитический учет на счете 60 ведется отдельно по каждому поставщику и подрядчику.

При расчетах с поставщиками применяются расчеты с акцептом. Акцепт в переводе с латинского означает согласие. Операция типа «акцептован счет» означает, что вместе с доставкой, например материалов, предъявлен счет на их оплату и получено согласие получателя материалов на оплату счета, т.е. счет принят к оплате.

Операция типа «акцептован и оплачен счет за основные средства» оформляется следующими двумя проводками:

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – акцептован счет за основные средства;

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и" подрядчиками» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета» – оплачен счет за основные средства.

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» предназначен для учета расчетов с покупателями и заказчиками, т.е. теми, кому предприятие реализует свою готовую продукцию, работы и услуги.

Счета 60 и 62 в большинстве случаев имеют структуру активно-пассивных счетов, так как при расчетах с поставщиками и покупателями часто возникает и дебиторская, и кредиторская задолженность по расчетам.

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» предназначен для учета расчетов с работниками предприятия по суммам, выданным подотчет на хозяйственные и командировочные расходы. Аналитический учет на счете 71 ведется по каждому подотчетному лицу.

Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» предназначен для учета информации обо всех видах расчетов с работниками предприятия, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами. На этом счете могут быть открыты следующие субсчета:

73.1 «Расчеты по предоставленным займам», на котором ведется учет займов, выданных работникам предприятия, например на приобретение садовых участков или квартир:

73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», на котором ведется учет возмещения сумм недостачи и ущерба.

Счет 75 «Расчеты с учредителями» предназначен для учета всех видов расчетов с учредителями. К счету 75 могут быть открыты субсчета 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» и 75.2 «Расчеты по выплате доходов».

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» предназначен для учета расчетов по имущественному и личному страхованию, претензиям к поставщикам и кредитным организациям, а также расчетов по депонированным суммам и т.д.

РЕГУЛИРУЮЩИЕ СЧЕТА, ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДЛЯ УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ СРЕДСТВ

Регулирующие счета предназначены для корректировки стоимости средств, учет которых ведется на активных счетах. На регулирующих счетах ведется учет амортизации внеоборотных активов.

К основным регулирующим относятся следующие пассивные счета:

02 «Амортизация основных средств»;

05 «Амортизация нематериальных активов».

Схема регулирующего счета

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное – сумма начисленной амортизации на начало отчетного периода
Оборот по дебету – списание начисленной амортизации при выбытии основных средств и нематериальных активов	Оборот по кредиту – начисление амортизации основных средств и нематериальных активов в течение отчетного периода
	Сальдо конечное – сумма начисленной амортизации на конец отчетного периода

С течением времени здания, оборудование и другие средства изнашиваются, приходят в негодность. Но, благодаря им, уже выпущена продукция, т.е. они постепенно перенесли свою стоимость на себестоимость выпускаемой продукции. Процесс постепенного переноса стоимости средств на себестоимость выпускаемой продукции называется амортизацией, часто этот процесс называют также износом средств.

Расчет амортизации зависит от первоначальной стоимости (C_n) средств и срока их службы (T_c).

Например, если срок службы основных средств составляет 10 лет, то за это время по этим основным средствам будет списано 100 % их стоимости. При этом за один год будет списано $100 \% : 10 \text{ лет} = 10 \%$ стоимости, а за один месяц $10 \% : 12 = 0,8 \%$ стоимости основных средств.

Амортизация за один год, выраженная в процентах, называется нормой амортизации (H_a) и вычисляется по формуле

$$H_a = 100 \% : T_c.$$

Если известна норма амортизации, то срок службы средств можно выразить следующим образом:

$$T_c = 100 \% : H_a.$$

Сумма амортизации за один год

$$A_r = C_n : T_c \text{ или } A_r = (C_n - H_a) : 100 \%.$$

В бухгалтерском учете чаще используется сумма амортизации, рассчитанная за месяц:

$$A_m = C_n : (T_c - 12) \text{ или } A_m = (C_n - H_a) : (12 \cdot 100 \%).$$

Сумма ежемесячной амортизации включается в себестоимость готовой продукции следующими проводками:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 02 «Амортизация основных средств» – начислена амортизация основных средств за месяц;

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 05 «Амортизация нематериальных активов» – начислена амортизация нематериальных активов.

Пример 3. Расчет амортизации основных средств.

Задание. Рассчитать годовую норму амортизации и сумму амортизации за месяц основных средств первоначальной стоимостью 36000 р. и сроком службы 8 лет.

$$H_a = 100 \% : 8 = 12,5(96);$$

$$A_m = 36000 : (8 - 12) = 375 \text{ (р.)}.$$

В результате начисления амортизации происходит накапливание денежных сумм для приобретения новых средств взамен выбывших. Поскольку сумма амортизации включается в себестоимость продукции, то после того, как продукция реализована и деньги за нее получены на расчетный счет, происходит постепенное накапливание денежных сумм начисленной амортизации в составе выручки от реализации продукции. Эти денежные средства в дальнейшем и используются на приобретение основных средств и нематериальных активов.

В процессе начисления амортизации определяют остаточную стоимость (C_0) амортизируемых средств как разницу между первоначальной стоимостью активов и начисленной амортизацией за определенный период времени.

Амортизация показывает процесс постепенного износа средств в течение срока эксплуатации в процентном и денежном выражении.

ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА

Забалансовые счета предназначены для учета товарно-материальных ценностей, которые временно находятся в пользовании или распоряжении предприятия, но ему не принадлежат. Кроме того, на этих же счетах ведется учет условных прав и обязательств. Эти счета используются и для контроля за отдельными хозяйственными операциями.

Перечень забалансовых счетов с 001 по 011 приведен в типовом Плане счетов в конце списка основных синтетических счетов и имеет трехзначное обозначение:

001 «Арендованные основные средства»;

002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;

- 003 «Материалы, принятые на переработку»;
- 004 «Товары, принятые на комиссию»;
- 005 «Оборудование, принятое для монтажа»;
- 006 «Бланки строгой отчетности»;
- 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»;
- 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»;
- 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»;
- 010 «Износ основных средств»;
- 011 «Основные средства, переданные в аренду».

Средства, учет которых ведется на забалансовых счетах, в итоге баланса не включаются и отражаются за балансом.

Особенностью забалансовых счетов является то, что для учета средств применяется простая система учета, т.е. для ведения учета на этих счетах не применяется двойная запись. При поступлении средств их стоимость отражается только в дебете забалансового счета, а при выбытии средств их сумма списывается с кредита того же счета.

Например, при приемке товаров на хранение их стоимость отражается на дебете счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», а при выбытии товаров их стоимость списывают с кредита этого же счета.

БЮДЖЕТНО-РАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫЕ СЧЕТА

Бюджетно-распределительные счета предназначены для учета доходов и расходов, отраженных в текущем отчетном периоде, но относящихся к другим отчетным периодам.

К основным бюджетно-распределительным относятся следующие счета:

- пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- активный счет 97 «Расходы будущих периодов»;
- пассивный счет 98 «Доходы будущих периодов».

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» предназначен для сбора резервных сумм, используемых на оплату предстоящих отпусков, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, ремонт основных средств, а также на гарантийный ремонт и обслуживание выпускаемых изделий, т.е. для заранее известных крупных платежей и выплат в целях равномерного включения этих расходов в затраты на производство продукции.

Пример 4. Ведение учета на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

С января по май ежемесячно начисляют 10000 р. для образования резерва на отпуск, включая эту сумму в производственные затраты, а начиная с июня, за счет созданного резерва начисляются и выплачиваются отпускные.

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Счет 96 «Резервы предстоящих расходов»	Счет 20 «Основное производство»	Счет 20 «Основное производство»
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	50000	50000	Янв. — 10000
			Фев. — 10000
			Март — 10000
			Апр. — 10000
			Май — 10000
	$O_x = 50000$	$O_x = 50000$	$O_k = 50000$

Д 96 К 70
Д 20 К 96

Расходы, на которые заранее создается резерв, постепенно в течение года собираются на кредите счета 96, а использование этих средств показывают по дебету счета 96.

Например, создание резерва на отпуск отражается следующей проводкой:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 96 «Резервы предстоящих расходов».

При начислении отпускных за счет созданного резерва составляют следующую корреспонденцию счетов:

ДЕБЕТ 96 «Резервы предстоящих расходов» КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Счет 97 «Расходы будущих периодов» предназначен для учета затрат, которые нашли отражение в данном отчетном периоде, но будут распределены в следующих отчетных периодах.

К расходам будущих периодов можно отнести расходы на освоение новых видов продукции или технологий, подписку на периодическую печать (журналы и газеты) и т.д.

Пример 5. Ведение учета на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Предприятие затратило на разработку конструкции нового изделия 48 000 р. Эти затраты были сделаны в ноябре текущего года, а изделия будут выпускаться, начиная с января следующего года (табл. 4).

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»		Счет 98 «Доходы будущих периодов»		Счет 98 «Доходы будущих периодов»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
48000 (ноябрь текущего года)	Янв. — 4000 Февр. — 4000 Март — 4000 ... Дек. — 4000	4000		4000	
	→	4000		4000	
	→	4000		4000	
	→	4000		4000	
	→	
	→	4000		4000	
О _д = 48000	О _к = 48000	О _д = 48000			

Д 20 К 97

Таблица 4

Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
1 Оплачен счет разработчику нового изделия	48 000	60	51
2 Отражены данные затраты как расходы будущих периодов	48 000	97	60
3 Начиная с января, расходы списываются ежемесячно на затраты производства	4000	20	97

В течение 12 месяцев, начиная с января, суммы затрат на разработку изделия равными долями будут списываться на себестоимость нового изделия следующим образом:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 97 «Расходы будущих периодов».

Счет 98 «Доходы будущих периодов» предназначен для отражения доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам. Например, арендная плата, полученная авансом, т.е. вперед за квартал, или оплата квартальных проездных и т.д. Кроме того, на счете 98 ведется учет безвозмездно полученных средств.

Полученная арендная плата для предприятия является ее доходом, и если она получена за несколько месяцев вперед, то списать ее сразу на счета для учета доходов – это значит резко увеличить выплату налога на прибыль. Для того чтобы этого не произошло, всю сумму арендной платы отражают сначала на кредите счета 98, а затем в течение трех месяцев равными долями ее списывают с дебета счета 98 на счет, предназначенный для учета текущих доходов.

Пример 6. Ведение учета на счете 98 «Доходы будущих периодов».

Предприятием получена арендная плата за первый квартал в размере 120 000 р.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»		Счет 981 «Доходы будущих периодов»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	40 000	40 000 (январь)	Арендная плата за 1-й квартал 120 000
	40 000	40 000 (февраль)	
	40 000	40 000 (март)	
	О _к = 120 000	О _д = 120 000	О _к = 120 000

Д 98 К 91

Особенностью бюджетно-распределительных счетов является то, что на них отражаются итоговые суммы, которые затем в течение нескольких месяцев равномерно списываются на соответствующие счета учета затрат или доходов для того, чтобы резко не увеличивать себестоимость продукции или налог на прибыль.

СОБИРАТЕЛЬНО-РАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫЕ СЧЕТА

Собирательно-распределительные счета предназначены для сбора и последующего распределения затрат на отдельных стадиях производства и реализации готовой продукции.

К собирательно-распределительным относятся следующие активные счета:

25 «Общепроизводственные расходы»;

26 «Общехозяйственные расходы»;

44 «Расходы на продажу».

Структура счетов 25 и 26 имеет некоторые особенности, которые отличают их от других активных счетов. Эти счета не имеют сальдо, так как в конце каждого месяца закрываются. В связи с этим счета 25 и 26 не отражаются в балансе.

Схема счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»

Дебет	Кредит
Сальдо не имеют	
Оборот по дебету – отражаются затраты, связанные с обслуживанием и управлением основным производством	Оборот по кредиту – в конце отчетного периода сумма всех затрат списывается на себестоимость продукции в дебет счета 20 «Основное производство»

На счете 25 «Общепроизводственные расходы» ведется учет общепроизводственных затрат, которые связаны с обслуживанием основного производства, например, цеховые расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, зарплата наладчикам оборудования, амортизация и ремонт основных средств общепроизводственного назначения и т.д.

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» ведется учет общехозяйственных затрат, связанных с управлением предприятием, т.е. содержанием администрации, бухгалтерии, канцелярии, оплатой различных юридических, информационных, аудиторских услуг и т.д.

Указанные расходы собираются в течение месяца на дебете счетов 25 и 26, а в конце месяца итогом списываются на счет 20, т.е. включаются в себестоимость продукции. Расходы на счетах 25 и 26 называются косвенными, так как они не связаны напрямую с производством конкретной продукции.

На счете 44 «Расходы на продажу» отражаются затраты, связанные с реализацией продукции. К таким расходам относятся затраты на тару, упаковку, транспортировку, рекламу готовой продукции и т.д.

Пример 7. Ведение учета на собирательно-распределительных счетах 25 и 26.

В течение месяца отражены косвенные расходы, приведенные в табл. 5.

Задание. Определить сумму списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов по счетам 25 и 26 в конце месяца.

Таблица 5

Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
1 Начислена заработная плата:			
а) работникам бухгалтерии	10	26	70
б) наладчикам оборудования	000	25	70
	15		
	000		
2 Начислен социальный налог (35,6 %) на заработную плату:			
а) работникам бухгалтерии	3560	26	69
б) наладчикам оборудования	5340	25	69
3 Из кассы оплачены почтовые расходы канцелярии	240	26	50
4 Списан инвентарь в отдел кадров	800	26	10
5 Списаны запчасти на ремонт оборудования	1000	25	10
6 Акцептован и оплачен счет за юридические услуги	1300	26	60
	1300	60	51
7 Начислена амортизация грузового лифта	360	25	02
8 Акцептован и оплачен счет за установку сигнализации	15	25	60
	000	60	51
	15		
	000		
9 В конце месяца списаны общепроизводственные расходы на затраты производства	?	20	25
10 В конце месяца списаны общехозяйственные расходы на затраты производства	?	20	26

Для решения задачи необходимо собрать и закрыть счета 25 и 26.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»

Счет 26 «Общехозяйственные расходы»

Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
16) 15000		1а) 10000	
26) 5340		2а) 3560	
5) 1000	9) 23200	3) 240	10) 15900
7) 360		4) 800	
8) 1500		6) 1300	
О_д = 23 200	О_к = 23 200	О₀ = 15900	О_к = 15900

Сумма общепроизводственных затрат за месяц составила 23 200 р., а сумма общехозяйственных затрат – 15 900 р.

В конце месяца счета 25 и 26 закрываются. Для этого сумму дебетового оборота в том же объеме списывают с кредита этих счетов в дебет счета 20. Так как обороты на счетах 25 и 26 будут равны, у этих счетов не будет сальдо.

КАЛЬКУЛЯЦИОННЫЕ СЧЕТА

Калькуляционные счета предназначены для отражения производственных затрат, которые включаются в себестоимость продукции, работ, услуг, а также затрат, связанных с приобретением внеоборотных активов – основных средств и нематериальных активов.

К калькуляционным относятся следующие активные счета:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательное производство»;
- 29 «Обслуживающие производства»;
- 08 «Вложения во внеоборотные активы».

На дебете счета 20 «Основное производство» отражаются непосредственно те производственные затраты, которые связаны с выпуском конкретных видов готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Эти затраты называются прямыми, так как они напрямую включаются в себестоимость продукции, работ, услуг и отражаются в дебете счете 20.

Схема калькуляционного счета 20 «Основное производство»

Дебет	Кредит
Сальдо начальное – незавершенное производство, стоимость незаконченных работ на начало месяца	
Оборот по дебету – фактическая производственная себестоимость продукции, работ, услуг	Оборот по кредиту – себестоимость продукции, списанной из производства на склад, себестоимость выполненных работ и услуг
Сальдо конечное – незавершенное производство, стоимость незаконченных работ на конец месяца	

Незавершенное производство – это стоимость продукции, которая не прошла все стадии изготовления.

Пример 8. Ведение учета на калькуляционном счете 20 «Основное производство».

На начало месяца незавершенное производство на счете 20 составило 18 000 р. В течение месяца отражены производственные затраты, приведенные в табл. 6.

Таблица 6

Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
1 Списаны материалы в производство	24 000	20	10
2 Начислена заработная плата за изготовление продукции	80 000	20	70
3 Начислен социальный налог на эту заработную плату	28 400	20	69

4 Начислена амортизация оборудования	5000	20	02
5 Списаны расходы будущих периодов	1000	20	97
6 Отражены затраты для создания резерва на ремонт	1400	20	96
7 Списаны общепроизводственные расходы	17 500	20	25
8 Списаны общехозяйственные расходы	13 200	20	26
9 Списана готовая продукция на склад	181 000	43	20

Задание. Определить сумму незавершенного производства на конец месяца и рассчитать себестоимость одного изделия, если на склад списано 160 ед. готовой продукции.

Для того чтобы определить стоимость незавершенного производства, необходимо собрать счет 20 и определить конечное сальдо.

Счет 20 «Основное производство»

Дебет	Кредит
$C_n = 18000$	
1) 24 000	
2) 80 000	
3) 28 400	
4) 5000	
5) 1000	9) 181000
6) 1400	
7) 17 500	
8) 13200	
$O_d = 170\ 500$	$O_k = 181\ 000$
$C_k = 7500$	

Незавершенное производство на конец месяца определяется по следующей формуле:

$$C_k = C_n + O_d - O_k = 18000 + 170500 - 181000 = 7500 \text{ (р.)}$$

Чтобы определить себестоимость единицы готовой продукции, нужно себестоимость сданной на склад продукции разделить на количество готовых изделий:

$$181\ 000 : 160 = 1131,25 \text{ (р.)}$$

На счете 23 «Вспомогательное производство» ведется учет затрат вспомогательных служб предприятия, которые обслуживают основное производство, например, цеха по изготовлению инструментов, запасных частей, ремонтная служба, автобаза, котельная, а также учет расходов на содержание и эксплуатацию оборудования.

На счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» ведется учет затрат на предприятиях, имеющих на балансе объекты непромышленной сферы, к которым относятся, например, общежития, столовые, дома отдыха, спортивные комплексы и т.д.

На счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведется учет затрат в объекты, которые будут приняты к учету в качестве основных средств или нематериальных активов. Процесс приобретения основных средств и нематериальных активов, как правило, сопровождается затратами, связанными с их доставкой, монтажом и прочими расходами, которые необходимы для того, чтобы довести эти средства до рабочего состояния и начала эксплуатации.

Счет 08 имеет следующие субсчета:

08.1 «Приобретение земельных участков»;

08.2 «Приобретение объектов природопользования»;

08.3 «Строительство объектов основных средств»;

08.4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»;

08.5 «Приобретение нематериальных активов».

Сальдо на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» показывает стоимость незавершенных строительных работ или незавершенного процесса приобретения средств.

Пример 9. Ведение учета на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Приобретен объект основных средств, отражены затраты, связанные с его приобретением (табл. 7).

Задание. Определить стоимость автоподъемника, по которой он будет числиться на балансе предприятия, т.е. на счете 01 «Основные средства», рассчитать амортизацию автоподъемника за месяц.

Таблица 7

Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
1 Оплачен счет за автоподъемник	45 000	60	51
2 Получен автоподъемник	45 000	08	60
3 Акцептован и оплачен счет за доставку автоподъемника	1000 1000	08 60	60 51
4 Оплачено из кассы за разгрузку автоподъемника	500	08	50
5 Акцептован и оплачен счет за монтаж и установку автоподъемника (10 % покупной стоимости)	4500 4500	08 60	60 51
6 Введен в эксплуатацию автоподъемник по балансовой стоимости	?	01	08
7 Через месяц после ввода в эксплуатацию начислена амортизация автоподъемника за месяц (срок службы 8 лет)	?	20	02

Балансовая стоимость приобретенных основных средств включает в себя покупную стоимость этих средств, а также все затраты, связанные с приобретением и вводом этих средств в эксплуатацию, которые первоначально отражаются на дебете счета 08.

Поэтому для определения балансовой стоимости автоподъемника необходимо собрать и закрыть счет 08. Ввод основных средств в эксплуатацию после доведения их до рабочего состояния оформляется следующей проводкой:

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» КРЕДИТ 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Дебет	Кредит
С _{н0} = 0	
2) 45000	
3) 1000	
4) 500	
5) 4500	6) 51000

$O_d = 51\ 000$	$O_k = 51\ 000$
$C_k = 0$	

Балансовая стоимость автоподъемника составила 51 000 р. Для расчета амортизации автоподъемника за месяц нужно знать его балансовую стоимость и срок службы, выраженный в месяцах.

$$A_m = 51000 : (8 - 12) = 531 \text{ (р.)}$$

ОПЕРАЦИОННО-РЕЗУЛЬТАТНЫЕ СЧЕТА

Операционно-результатные счета предназначены для учета доходов и расходов предприятия от различных видов деятельности и определения финансового результата от реализации активов предприятия.

К основным операционно-результатным относятся следующие активно-пассивные счета:

90 «Продажи»;

91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 90 «Продажи» предназначен для учета доходов и расходов от основной деятельности предприятия и определения финансового результата от реализации продукции, работ, услуг.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для учета доходов и расходов от прочих видов деятельности, в частности для определения финансового результата от реализации прочих активов предприятия (основных средств, нематериальных активов, материалов, ценных бумаг, валюты).

Схема счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» для учета реализации

Дебет	Кредит
Сальдо не имеют	
1 Стоимость того, что продано (продукции и прочих активов)	1 Выручка от реализации (денежная сумма, полученная от продажи)
2 Затраты, связанные с продажей	2 Полученный убыток
3 Полученная прибыль	

Счета 90 и 91 ежемесячно закрываются для определения финансового результата от реализации, поэтому они не имеют сальдо и в балансе не отражаются.

Пример 10. Ведение учета реализации продукции на счете 90 «Продажи».

В течение месяца отражены затраты, связанные с реализацией готовой продукции (табл. 8).

Задание. Определить финансовый результат от реализации продукции.

Таблица 8

Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
1 Списана на склад готовая продукция	162 000	43	20
2 Вся готовая продукция реализована, получена выручка	186 000	51	90
3 Списана реализованная продукция по производственной себестоимости	162 000	90	43
4 Оплачена из кассы доставка продукции покупателю	2000	90	50

5 Списан финансовый результат от реализации продукции	?	?	?
---	---	---	---

Для определения финансового результата от реализации необходимо собрать и закрыть счет 90.

Чтобы определить финансовый результат от реализации по счету 90, следует подсчитать сумму операций по дебету и кредиту, а затем выровнять обороты по максимальной сумме. И если дополнительная сумма для выравнивания оборотов находится в дебете счета 90, то это сумма прибыли, которая списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» следующей проводкой:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 99 «Прибыли и убытки».

Если дополнительная сумма будет стоять в кредите счета 90, то это убыток, который списывается следующим образом:

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 90 «Продажи».

Счет 90 «Продажи»

Дебет	Кредит
3) 162000	2) 186000
4) 2000	
5) 22000	
О _д = 186000	О _к = 186000

От реализации готовой продукции получена прибыль в сумме 22000 р., которая списывается на счет 99 следующей проводкой: ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 99 «Прибыли и убытки».

Пример 11. Ведение учета реализации основных средств на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В течение месяца отражены операции, связанные с реализацией основных средств (табл. 4.9).

Задание. Определить финансовый результат от реализации основных средств.

Таблица 9

Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
1 Получена выручка от реализации основных средств	75 000	51	91
2 Списаны проданные основные средства по остаточной стоимости	58 000	91	01
3 Начислена заработная плата за демонтаж основных средств	3000	91	70
4 Начислен социальный налог на эту заработную плату	1068	91	69
5 Акцептован и оплачен счет за доставку основных средств покупателю	1200 1200	91 60	60 51
6 Списан финансовый результат от реализации основных средств	?	?	?

Для определения финансового результата от реализации основных средств необходимо собрать и закрыть счет 91.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»

Дебет	Кредит
2) 58000	
3) 3000	
4) 1 068	1) 75 000
5) 1 200	
6) 11732	
О_д = 75 000	О_к = 75 000

От реализации основных средств получена прибыль в сумме 11732 р., которая списывается на счет 99 следующей проводкой:

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» КРЕДИТ 99 «Прибыли и убытки».

ФИНАНСОВО-РЕЗУЛЬТАТНЫЕ СЧЕТА

Финансово-результатные счета предназначены для отражения финансовых результатов деятельности предприятия в виде положительных результатов – доходов и прибыли, а также отрицательных результатов – расходов и убытков.

К финансово-результатным относятся следующие активно-пассивные счета:

99 «Прибыли и убытки»;

91 «Прочие доходы и расходы».

Для каждого предприятия можно выделить две сферы его деятельности, которые позволяют получать доходы и вести учет расходов:

- основная или обычная деятельность, которая явилась целью создания предприятия и приносит ему основной доход, например, производство продукции, выполнение работ, оказание услуг;
- прочие сопутствующие виды деятельности, связанные с другими источниками получения доходов и прибыли, например, операции с ценными бумагами, арендные отношения, продажа различных активов и т.д.

Для учета финансовых результатов от основной деятельности используется счет 99 «Прибыли и убытки», а для учета финансовых результатов от прочих видов деятельности применяется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Что касается счета 91, то после введения нового Плана счетов этот счет выполняет как бы две роли. С одной стороны, это результатный счет, используемый для учета реализации прочих активов, а с другой стороны – собирательный счет, используемый для сбора доходов и расходов от других, не основных видов деятельности.

На счете 91 «Прочие доходы и расходы», кроме операций по учету реализации прочих активов предприятия, ведется учет следующих доходов и расходов:

- доходы и расходы от аренды основных средств;
- доходы и расходы по операциям с ценными бумагами;
- штрафы и неустойки, выплаченные и полученные;
- проценты по займам, полученные и выплаченные;
- положительные и отрицательные курсовые разницы по валютным операциям и т.д.

Указанные доходы и расходы в течение месяца отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» – доходы в кредите счета 91, расходы – в дебете этого счета. В конце месяца счет 91 закрывается как счет реализации и итоговый финансовый результат, который на счете 91 называется сальдо прочих доходов и расходов, списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Пример 12. Ведение учета доходов и расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В течение месяца отражены доходы и расходы, не связанные с основной деятельностью (табл. 10).

Задание. Определить и списать сальдо прочих доходов и расходов по счету 91 «Прочие доходы и расходы» за месяц.

Таблица 10

Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
---------------------	--------------	-------	--------

1 Выплачен штраф за несоблюдение условий договора	1400	91	51
2 Списана отрицательная курсовая разница по валютному счету	800	91	52
3 Получены доходы по ценным бумагам	3500	51	91
4 Перечислена плата за аренду	1700	91	51
5 Получены проценты за предоставленный займ другому предприятию	2000	51	91
6 Списано сальдо прочих доходов и расходов на счет 99 «Прибыли и убытки»	?	?	?

Для определения сальдо прочих доходов и расходов от прочих видов деятельности необходимо собрать и закрыть счет 91.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»

Дебет	Кредит
1) 1400	
2) 800	3) 3500
4) 1 700	5) 2000
6) 1600	
$O_d = 5500$	$O_k = 5500$

Сальдо прочих доходов за месяц составит 1600 р. и должно быть списано на счет 99 следующей проводкой:

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» КРЕДИТ 99 «Прибыли и убытки»

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

- 1 Каким образом классифицируют счета бухгалтерского учета?
- 2 Какие счета относятся к инвентарным, как ведется учет на этих счетах?
- 3 Каковы особенности ведения учета на фондовых счетах, какие счета относятся к фондовым?
- 4 Перечислите особенности ведения учета на расчетных счетах.
- 5 Какие средства являются амортизируемыми, как рассчитывают амортизацию средств за месяц?
- 6 В чем заключается особенность ведения учета на забалансовых счетах?
- 7 Какие счета относятся к бюджетно-распределительным, каковы особенности ведения учета на этих счетах?
- 8 Какова структура собирательно-распределительных счетов, учет каких затрат ведется на этих счетах?
- 9 Какова структура калькуляционных счетов, какие счета относятся к калькуляционным?
- 10 Какие счета относятся к результатным, каковы особенности ведения учета на этих счетах?

Вернуться в библиотеку учебников

**Рерайт (уникализация)
дипломов и других текстов**

Создание и продвижение сайтов

**Дистанционные курсы
по созданию сайтов**

Уникальные материалы для повышения квалификации