

Глава 18

Виды счетов бухгалтерского учета

Счета для учета активов, обязательств и капитала

Порядок применения счетов для учета активов, обязательств и капитала

В данной главе мы рассмотрим виды счетов бухгалтерского учета, но сначала повторим основные правила применения счетов. Для учета наличия и движения активов предназначены активные счета бухгалтерского учета. Для учета наличия и движения обязательств и капитала предназначены пассивные счета бухгалтерского учета. Отдельные виды активов, обязательств и капитала учитываются на отдельных счетах. В начале отчетного периода счета бухгалтерского учета открываются записью в них начального сальдо. В конце отчетного периода счета закрываются подсчетом оборотов по счету, исчислением и записью конечного сальдо.

Увеличение активов показывается по дебету счетов, уменьшение активов отражается по кредиту счетов. Увеличение обязательств или капитала показывается по кредиту счетов. Уменьшение обязательств или капитала отражается по дебету счетов. Порядок ведения записей по активным и пассивным счетам показан в таблице 18.1.

Таблица 18.1 Порядок ведения записей по активным и пассивным счетам

Активный счет для учета активов					
Дебет			Кредит		
Дата	Содержание	Сумма	Дата	Содержание	Сумма
01.ХХ	<i>Начальное сальдо</i> (наличие актива на начало периода)	...	—		—
...	<i>Увеличение актива</i> (поступление, приход, начисление)	...	...	<i>Уменьшение актива</i> (выбытие, списание, отпуск, расход, погашение)	...
31.ХХ	<i>Оборот по дебету</i> (сумма всех увеличений актива за период)	...	31.ХХ	<i>Оборот по кредиту</i> (сумма всех уменьшений актива за период)	...
31.ХХ	<i>Конечное сальдо</i> (наличие актива на конец периода)	...	—		—

Пассивный счет для учета обязательств

Дебет			Кредит		
Дата	Содержание	Сумма	Дата	Содержание	Сумма
–		–	01.XX	<i>Начальное сальдо</i> (наличие обязательств на начало периода)	...
...	<i>Уменьшение</i> (погашение) обязательств	...	...	<i>Увеличение</i> (возникновение, начисление) обязательств	...
31.XX	<i>Оборот по дебету</i> (сумма всех погашенных обязательств за период)	...	31.XX	<i>Оборот по кредиту</i> (сумма всех начисленных обязательств за период)	...
–		–	31.XX	<i>Конечное сальдо</i> (наличие обязательств на конец периода)	...

Пассивный счет для учета капитала

Дебет			Кредит		
Дата	Содержание	Сумма	Дата	Содержание	Сумма
–		–	01.XX	<i>Начальное сальдо</i> (величина составляющей капитала на начало периода)	...
...	<i>Уменьшение</i> составляющей капитала	...	...	<i>Увеличение</i> (возникновение, начисление) составляющей капитала	...
31.XX	<i>Оборот по дебету</i> (суммарное уменьшение составляющей капитала за период)	...	31.XX	<i>Оборот по кредиту</i> (суммарное увеличение составляющей капитала за период)	...
–		–	31.XX	<i>Конечное сальдо</i> (величина составляющей капитала на конец периода)	...

Счета для учета финансовых результатов

Выше мы рассмотрели порядок применения пассивных счетов для учета капитала. Подобным образом применяются счета для учета *постоянной* составляющей капитала: счет 80 «Уставный капитал», счет 82 «Резервный капитал», счет 83 «Добавочный капитал».

Напомним, что капитал состоит из постоянной и переменной составляющих. Если постоянная составляющая капитала может быть изменена только в результате специальных хозяйственных операций, то переменная часть постоянно меняется в результате обычной хозяйственной деятельности. Переменной частью капитала является финансовый результат деятельности, который формируется как итог доходов и расходов, имеющих место в результате совершаемых операций.

Бухгалтерский учет *переменной* составляющей капитала заключается в учете имеющих место доходов и расходов, для чего предназначены отдельные счета:

- учет доходов и расходов по обычным видам деятельности организован на счете 90 «Продажи»;
- учет прочих доходов и расходов организован на счете 91 «Прочие доходы и расходы»;
- подведение итогов и выявление финансового результата деятельности осуществляется на сводном счете 99 «Прибыли и убытки».

Эти и другие счета объединяются в группу *счетов для учета финансовых результатов*.

Ведение записей по счетам учета финансовых результатов

Поскольку счета для учета финансовых результатов напрямую связаны с учетом капитала, то записи по счетам учета финансовых результатов должны вестись так же, как и записи на пассивных счетах учета капитала.

Мы знаем, что увеличение капитала отражается записью по кредиту пассивных счетов для учета капитала. Так как доходы приводят к увеличению капитала, то получение доходов должно отражаться по кредиту соответствующих счетов учета финансовых результатов.

Мы также знаем, что уменьшение капитала отражается записью по дебету пассивных счетов для учета капитала. Так как расходы приводят к уменьшению капитала, то совершение расходов должно отражаться по дебету соответствующих счетов учета финансовых результатов.

Счет учета финансовых результатов	
Дебет	Кредит
Совершение расходов	Получение доходов

Пример 18.1 Пример ведения записей по счету 99 «Прибыли и убытки»

Рассмотрим пример ведения записей по счету 99 «Прибыли и убытки», на котором в конце каждого месяца сводятся итоговые величины имевших место доходов и расходов. По дебету данного счета отражаются расходы (убытки) организации, по кредиту — доходы (прибыли) организации. В таблице 18.2 представлены записи по счету 99 с начала отчетного года по конец первого квартала.

При открытии счета 99 «Прибыли и убытки» 01.01 он имеет нулевое сальдо, поскольку на момент открытия счета организация еще не проводила никаких операций текущего года, следовательно, никакие доходы и расходы не имели места. В конце января на счет 99 «Прибыли и убытки» были перенесены итоги по доходам и расходам января:

- в дебет счета 99 – результирующий убыток по прочим доходам и расходам в сумме 10,3 тыс. руб.;
- в кредит счета 99 – результирующая прибыль по обычным видам деятельности в сумме 56,8 тыс. руб.

В конце февраля на счет 99 «Прибыли и убытки» были перенесены итоги по доходам и расходам февраля:

- в дебет счета 99 – результирующий убыток по обычным видам деятельности в сумме 2,1 тыс. руб.;
- в кредит счета 99 – результирующая прибыль по прочим доходам и расходам в сумме 4,7 тыс. руб.

В конце марта на счет 99 «Прибыли и убытки» были перенесены итоги по доходам и расходам марта:

- в кредит счета 99 – результирующая прибыль по обычным видам деятельности в сумме 73,1 тыс. руб.; и результирующая прибыль по прочим доходам и расходам в сумме 5,5 тыс. руб.

Таблица 18.2 Пример ведения записей по счету 99 «Прибыли и убытки»

Счет 99 «Прибыли и убытки» (тыс. руб.)

Дебет			Кредит		
Дата	Наименование операции	Сумма	Дата	Наименование операции	Сумма
01.01	Сальдо	–		Сальдо	–
31.01	Отражен результирующий <i>убыток</i> по прочим доходам и расходам января	10,3	31.01	Отражена результирующая <i>прибыль</i> по обычным видам деятельности по итогам января	56,8
28.02	Отражен результирующий <i>убыток</i> по обычным видам деятельности по итогам февраля	2,1	28.02	Отражена результирующая <i>прибыль</i> по прочим доходам и расходам февраля	4,7
			31.03	Отражена результирующая <i>прибыль</i> от обычных видов деятельности по итогам марта	73,1
			31.03	Отражена результирующая <i>прибыль</i> по прочим доходам и расходам марта	5,5
	Оборот	12,4		Оборот	140,1
31.03	Сальдо	–	31.03	Сальдо	127,7

Оборот по дебету счета 99 за 1-й квартал составил: $10,3 + 2,1 = 12,4$ (тыс. руб.)
 Оборот по кредиту счета: $56,8 + 4,7 + 73,1 + 5,5 = 140,1$ (тыс. руб.)

В данном случае оборот по кредиту превышает оборот по дебету. Величина этого превышения, равная $140,1 - 12,4 = 127,7$ (тыс. руб.), представляет собой кредитовое сальдо счета 99 «Прибыли и убытки». Кредитовое сальдо счета показывает итоговое увеличение капитала, или прибыль отчетного периода.

Активно-пассивный характер счета 99 «Прибыли и убытки»

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов по счету 99 «Прибыли и убытки», исчисленных на отчетную дату, показывает финансовый результат (прибыль, убыток) отчетного периода.

Если оборот по кредиту превышает оборот по дебету, то величина этого превышения представляет собой кредитовое сальдо счета 99 «Прибыли и убытки». Кредитовое сальдо записывается на стороне кредита данного счета и показывает итоговое увеличение капитала, или прибыль отчетного периода.

Возможно и обратное: оборот по дебету превышает оборот по кредиту. Величина этого превышения будет представлять собой дебетовое сальдо счета 99 «Прибыли и убытки», которое записывается на стороне дебета данного счета и показывает итоговое уменьшение капитала, или убыток отчетного периода.

Мы видим, что сальдо счета 99 «Прибыли и убытки» может быть как кредитовым, так и дебетовым. Такой счет называется *активно-пассивным*. Счет 99 «Прибыли и убытки» является также счетом с односторонним сальдо, другими словами, его сальдо может быть либо кредитовым, либо дебетовым. Ниже мы встретимся со счетами, которые могут иметь одновременно и дебетовое, и кредитовое сальдо.

Счета для учета расчетов

Счета для учета расчетных операций

Итак, активно-пассивными счетами являются счета, которые могут иметь как дебетовое, так и кредитовое сальдо. Активно-пассивные счета применяются в бухгалтерском учете для учета расчетных операций. К *расчетным операциям* относятся операции по расчетам за переданные либо полученные товары, работы, услуги, а также расчеты по нетоварным операциям (расчеты с бюджетом по налогам и сборам, расчеты с работниками по оплате труда и пр.). Активно-пассивными счетами для учета расчетов являются счета: 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями» и др.

Учет на счетах учета расчетов организован по отдельным контрагентам и видам расчетных операций. В качестве контрагентов могут выступать различные физические и юридические лица, государственные и муниципальные структуры (бюджеты и фонды). Например, учет на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» организован по отдельным видам налогов и сборов. Учет на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» организован обособленно по каждому покупателю и заказчику.

На счетах учета расчетов отражается:

- какие контрагенты являются должниками организации, и в какой мере они погашают свою задолженность перед организацией;
- перед какими контрагентами организация выступает в роли должника, и в какой мере организация погашает свою задолженность перед данными контрагентами.

Таким образом, на счетах учета расчетов одновременно учитывается как дебиторская задолженность (актив), так и кредиторская задолженность (пассив). Учет дебиторской и кредиторской задолженности объединяется на одном счете, поскольку одни и те же физические и юридические лица в различных операциях могут выступать как дебиторами (лицами, которые являются должниками организации), так и кредиторами. При взаиморасчетах данные задолженности могут погашать друг друга.

Подведение итогов по счетам учета расчетов

В конце отчетного периода организация подводит итоги расчетов с контрагентами. При этом может оказаться, что по состоянию на отчетную дату:

- некоторые контрагенты являются должниками (дебиторами) организации. Данный факт отражается наличием у организации актива вида «дебиторская задолженность». Как мы знаем, наличие активов показывается по дебету счетов.
- организация имеет кредиторскую задолженность (обязательства) перед другими контрагентами. Как мы знаем, наличие обязательств показывается по кредиту счетов.

Таблица 18.3 Порядок ведения записей по счетам учета расчетов

Активно-пассивный счет учета расчетов					
Дебет			Кредит		
Дата	Содержание	Сумма	Дата	Содержание	Сумма
01.XX	<i>Дебетовое начальное сальдо</i> (причитающаяся к получению дебиторская задолженность на начало периода)	–	01.XX	<i>Кредитовое начальное сальдо</i> (обязательства организации на начало периода)	...
...	<i>Уменьшение</i> (погашение) обязательств перед контрагентами	...	...	<i>Увеличение</i> (возникновение) обязательств перед контрагентами	...
...	<i>Увеличение</i> (начисление) дебиторской задолженности	...	...	<i>Уменьшение</i> (погашение) дебиторской задолженности	...
31.XX	<i>Оборот по дебету</i> (сумма всех дебетовых записей по счету, за исключением начального сальдо)	...	31.XX	<i>Оборот по кредиту</i> (сумма всех кредитовых записей по счету, за исключением начального сальдо)	...
31.XX	<i>Дебетовое конечное сальдо</i> (причитающаяся к получению дебиторская задолженность на начало периода)	–	31.XX	<i>Кредитовое конечное сальдо</i> (обязательства организации на конец периода)	...

Из сказанного следует, что конечное сальдо у счетов учета расчетов может одновременно иметь как кредитовую, так и дебетовую части. Дебетовая часть развернутого сальдо счета показывает сумму имеющейся дебиторской задолженности, кредитовая часть развернутого сальдо – сумму имеющейся кредиторской задолженности, которые не могут быть взаимно погашены, так как относятся к разным контрагентам. Говорится, что подобные счета имеют развернутое сальдо (дебетовое и кредитовое одновременно). При составлении бухгалтерского баланса дебетовая часть развернутого сальдо показывается в активе баланса, кредитовая часть – в пассиве баланса.

Пример 18.2 Подсчет итогов по активно-пассивному счету

Ниже показана форма представления счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и записи по нему в течение месяца. Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – активно-пассивный с развернутым сальдо.

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (руб.)

Дебет			Кредит		
Дата	Наименование операции	Сумма	Дата	Наименование операции	Сумма
01.01	Сальдо	–	01.01	Сальдо*	140
03.01	Выдано работнику К. в компенсацию перерасхода (погашены обязательства перед К.)	140	14.01	Принят авансовый отчет работника А. (погашена задолженность за А.)	4000
06.01	Выдан аванс работнику А. (начислена дебиторская задолженность за А.)	4000	18.01	Принят авансовый отчет работника А. (погашена задолженность за А.)	3500
11.01	Выдан аванс работнику Д. (начислена дебиторская задолженность за Д.)	10900	20.01	Принят авансовый отчет работника Д. (погашена задолженность за Д.)	10250
15.01	Выдан аванс работнику А. (начислена дебиторская задолженность за А.)	3200	20.01	Поступило от работника Д. в кассу (погашена задолженность за Д.)	650
28.01	Выдан аванс работнику К. (начислена дебиторская задолженность за К.)	700	30.01	Принят авансовый отчет работника К. (погашена задолженность за К.)	680
	Оборот	18940		Оборот	19080
31.01	Сальдо	20	31.01	Сальдо	300

* Данное кредитовое сальдо имеет место по расчетам с работником К.

Подведем итоги по данному счету на конец месяца, для этого требуется произвести отдельный расчет по каждому подотчетному лицу. Выполнение этой задачи значительно упростится, если представить данные счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» по каждому подотчетному лицу обособленно.

В нижележащей таблице сгруппированы данные счета 71, относящиеся к работнику К. На начало месяца сальдо расчетов с работником К. было кредитовым с суммой 140 руб. Это означает, что на 01.01 организация имела кредитовую задолженность перед работником К. в указанной сумме.

Дебетовый оборот расчетов с работником К. составил $140 + 700 = 840$ (руб.).
 Кредитовый оборот расчетов с работником К. составил 680 руб.
 Итог расчетов по дебету (840) превышает итог по кредиту ($140 + 680 = 820$).
 Сальдо расчетов с работником К. на 31.01 дебетовое и его сумма составляет:
 $840 - 820 = 20$ (руб.)

Таким образом, на конец месяца 31.01 организация имеет дебиторскую задолженность за работником К. в сумме 20 руб.

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Расчеты с работником К.

(руб.)

Дебет			Кредит		
Дата	Наименование операции	Сумма	Дата	Наименование операции	Сумма
01.01	Сальдо	–	01.01	Сальдо	140
03.01	Выдано работнику К. в компенсацию перерасхода (погашены обязательства перед К.)	140			
28.01	Выдан аванс работнику К. (начислена дебиторская задолженность за К.)	700	30.01	Принят авансовый отчет работника К. (погашена задолженность за К.)	680
	Оборот	840		Оборот	680
31.01	Сальдо	20	31.01	Сальдо	–

В нижележащей таблице сгруппированы данные счета 71, относящиеся к работнику А. Начальное сальдо расчетов с работником А. было нулевым.

Дебетовый оборот расчетов с работником А. составил $4000 + 3200 = 7200$ (р.)
 Кредитовый оборот расчетов с работником А. составил $4000 + 3500 = 7500$ (р.)
 Сальдо расчетов с работником А. на 31.01 кредитовое и его сумма составляет:
 $7500 - 7200 = 300$ (руб.)

Таким образом, на конец месяца 31.01 организация имеет кредиторскую задолженность перед работником А. в сумме 300 руб.

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Расчеты с работником А.

(руб.)

Дебет			Кредит		
Дата	Наименование операции	Сумма	Дата	Наименование операции	Сумма
01.01	Сальдо	–	01.01	Сальдо	–
06.01	Выдан аванс работнику А. (начислена дебиторская задолженность за А.)	4000	14.01	Принят авансовый отчет работника А. (погашена задолженность за А.)	4000
15.01	Выдан аванс работнику А. (начислена дебиторская задолженность за А.)	3200	18.01	Принят авансовый отчет работника А. (погашена задолженность за А.)	3500
	Оборот	7200		Оборот	7500
31.01	Сальдо	–	31.01	Сальдо	300

В нижележащей таблице сгруппированы данные счета 71, относящиеся к работнику Д. Начальное сальдо расчетов с работником Д. было нулевым.

Дебетовый оборот расчетов с работником Д. составил 10900 (руб.).
 Кредитовый оборот расчетов с работником Д. равен $10250 + 650 = 10900$ (руб.).

Итог расчетов по дебету равен итогу расчетов по кредиту, значит, сальдо расчетов с работником Д. на 31.01 равно нулю.

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Расчеты с работником Д.

(руб.)

Дебет			Кредит		
Дата	Наименование операции	Сумма	Дата	Наименование операции	Сумма
01.01	Сальдо	–	01.01	Сальдо*	–
11.01	Выдан аванс работнику Д. (начислена дебиторская задолженность за Д.)	10900	20.01	Принят авансовый отчет работника Д. (погашена задолженность за Д.) на сумму	10250
			20.01	Поступило от работника Д. в кассу (погашена задолженность за Д.)	650
	Оборот	10900		Оборот	10900
31.01	Сальдо	–	31.01	Сальдо	–

Подведем общие итоги по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» на конец месяца. Итоговый оборот по дебету счета 71 исчисляется как сумма дебетовых оборотов по расчетам с отдельными работниками и равен:

$$840 + 7200 + 10900 = 18940 \text{ (руб.)}$$

Итоговый оборот по кредиту счета 71 исчисляется как сумма кредитовых оборотов по расчетам с отдельными работниками и равен:

$$680 + 7500 + 10900 = 19080 \text{ (руб.)}$$

Конечное развернутое сальдо счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» определяется объединением исчисленных сальдо расчетов по отдельным лицам. Дебетовая часть сальдо счета 71 составляет 20 руб., кредитовая часть сальдо – 300 руб. Данное развернутое сальдо показывает, что по расчетам с подотчетными лицами у организации имеется в наличии:

- дебиторская задолженность (средства, причитающиеся к получению от подотчетных лиц-должников) в сумме 20 руб.;
- кредиторская задолженность (обязательства перед подотчетными лицами) в сумме 300 руб.

Указанные задолженности относятся к разным лицам (к работникам К. и А.), поэтому не могут быть взаимно погашены.

Синтетические счета, субсчета, аналитические счета

Синтетические счета и формы их представления

До сих пор, говоря о счетах бухгалтерского учета, мы имели в виду так называемые синтетические счета. Синтетические счета – это счета, на которых производится укрупненная группировка и учет движения активов и пассивов организации в денежном измерении. Примеры синтетических счетов: 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 10 «Материалы», 99 «Прибыли и убытки».

Информация синтетических счетов используется для составления бухгалтерского баланса и других форм бухгалтерской (финансовой отчетности) организации.

Формы записи синтетических счетов

В бухгалтерском учете используются различные формы представления синтетических счетов. Ниже представлена форма представления счета, где операции, дебетующие и кредитующие данный счет, сгруппированы отдельно. В графе «Кор. счет» указан номер корреспондирующего счета по данной операции. В графах «Дебет» указываются суммы по операциям, дебетующим данный счет, в графе «Кредит» – кредитующим данный счет.

Таблица 18.4 Форма записи синтетического счета (дебет-кредит)

Счет № __ « _____ »

Дата	№ операции	Кор. счет	Дебет	Дата	№ операции	Кор. счет	Кредит
	Сальдо				Сальдо		
	Оборот				Оборот		
	Сальдо				Сальдо		

Если мы хотим знать состояние какого-либо актива, обязательства после каждой операции, то можно использовать форму счета, представленную в таблице 18.5, где сальдо определяется после каждой операции.

Таблица 18.5 Форма записи счета

Счет 51 «Расчетные счета» (руб.)

Дата	№ операции	Кор. счет	Дебет	Кредит	Сальдо
Март					81600
04.03	59	71		4000	77600
09.03	67	66	8500		86100
17.03	78	50		22300	63800
26.03	86	62	7600		71400
30.03	95	60		14000	85400
31.03					85400

Для активно-пассивных счетов может использоваться аналогичная форма представления счета, в которой сальдо определяется после каждой операции. В таблице 18.6 представлена подобная форма записи для счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Числовые данные таблицы 18.6 соответствуют числовым данным примера 18.2 в части расчетов с подотчетным лицом А.

Таблица 18.6 Форма записи активно-пассивного счета

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Расчеты с работником А.

(руб.)

Дата	№ операции	Кор. счет	Дебет	Кредит	Сальдо	
					Дебет	Кредит
Январь					-	-
06.01	59	50	4000		4000	
14.01	67	10		4000	-	-
15.01	73	50	3200		3200	
18.01	84	44		3500		300
31.01						300

Субсчета

В примере 18.2 «Подсчет итогов по активно-пассивному счету» мы столкнулись с необходимостью разделить учетные данные счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» соответственно количеству подотчетных лиц и вести обособленный учет по каждому такому лицу. Только в этом случае мы смогли исчислить обороты и конечное сальдо счета. Если нужно сгруппировать информацию синтетических счетов по определенным признакам, то к синтетическим счетам открываются *субсчета (счета второго порядка)*. Учет на субсчетах ведется только в денежном измерении.

Разделение данных синтетического счета на группы посредством открытия субсчетов бывает целесообразно не только для счетов учета расчетов, но и для многих других активных и пассивных счетов. Например, для целей контроля и анализа движения материалов важно вести учет по каждому виду материалов обособленно. Для этого счету 10 «Материалы» могут быть открыты субсчета 10-1 «Сырье и материалы», 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали», 10-3 «Топливо» и т.д. Пример ведения субсчета приведен в таблице 18.7.

Таблица 18.7 Пример субсчета

К синтетическому счету: 10 «Материалы»

Субсчет 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»

(руб.)

Дата	№ операции	Кор. счет	Дебет	Дата	№ операции	Кор. счет	Кредит
01.06	Сальдо		4900				
02.06	112	60	600	09.06	126	20	3000
05.06	117	60	5000	10.06	127	20	200
13.06	130	60	200	19.06	139	23	6000
21.06	145	60	4000	20.06	142	23	300
	Оборот		9800		Оборот		9500
01.07	Сальдо		5200				

Подведение итогов по синтетическому счету, к которому открыты субсчета, производится следующим образом:

- сначала подсчитываются обороты и сальдо (остатки) всех субсчетов, открытых к данному синтетическому счету;
- величина оборота по дебету (кредиту) синтетического счета определяется как сумма дебетовых (кредитовых) оборотов всех субсчетов, относящихся к данному счету;
- величина сальдо (остатка) синтетического счета определяется суммированием сальдо (остатков) по всем открытым к нему субсчетам. Если счет активно-пассивный, то дебетовая и кредитовая части сальдо формируются обособленно и не могут погасить друг друга.

Аналитические счета

Некоторые синтетические счета (субсчета) имеют относящиеся к ним *аналитические счета*. Аналитические счета открываются в дополнение к соответствующим синтетическим счетам (субсчетам) для более подробной характеристики хозяйственных операций, учитываемых на синтетических счетах (субсчетах). Аналитический учет осуществляется в двух измерителях: натуральном (количественном) и денежном (стоимостном). Например, аналитические счета широко используются для учета различных видов затрат на производство.

В таблице 18.8 показан пример открытия к субсчету 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия» аналитических счетов «Двигатели» (с измерением в рублях и штуках), «Трубки» (с измерением в рублях и метрах).

Таблица 18.8 Аналитические счета и их связь с синтетическими счетами

Аналитический счет к суб. 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»
 Наименование: «Двигатели» Номер синтетического счета: 10
 Дебет (приход) Кредит (расход)

Дата	Операция	Ед.	Цена	Кол-во	Сумма	Дата	Операция	Ед.	Цена	Кол-во	Сумма
01.06	Остаток	шт.	100	4	400						
02.06	Приход от орг-ции «А»	шт.	100	6	600	10.06	Отпущено в 1 цех	шт.	100	2	200
13.06	Приход от орг-ции «Б»	шт.	100	2	200	20.06	Отпущено во 2 цех	шт.	100	3	300
	Оборот	шт.	100	8	800		Оборот	шт.	100	5	500
30.06	Остаток	шт.	100	7	700						

Аналитический счет к суб. 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»
 Наименование: «Трубки» Номер синтетического счета: 10
 Дебет (приход) Кредит (расход)

Дата	Операция	Ед.	Цена	Кол-во	Сумма	Дата	Операция	Ед.	Цена	Кол-во	Сумма
01.06	Остаток	м	10	450	4500						
05.06	Приход от орг-ции «В»	м	10	500	5000	09.06	Отпущено в 1 цех	м	10	300	3000
21.06	Приход от орг-ции «Г»	м	10	400	4000	19.06	Отпущено во 2 цех	м	10	600	6000
	Оборот	м	10	900	9000		Оборот	м	10	900	9000
30.06	Остаток	м	10	450	4500						

Отражение хозяйственных операций на синтетических и аналитических счетах бухгалтерского учета называется *систематической записью* (регистрацией).

Взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами

Между синтетическим счетом (субсчетом) и относящимися к нему аналитическими счетами существует следующая взаимосвязь:

- если синтетический счет (субсчет) активный, то и аналитические счета, относящиеся к нему, также активные;
- если синтетический счет (субсчет) пассивный, то и аналитические счета, относящиеся к нему, также пассивные;
- сальдо (остаток) синтетического счета (субсчета) должно быть равно сумме сальдо (остатков) всех открытых к нему аналитических счетов;
- оборот по дебету (кредиту) синтетического счета (субсчета) должен быть равен сумме оборотов по дебету (кредиту) открытых к нему аналитических счетов.

Указанные соотношения выполняются для оборотов и сальдо (остатков) аналитических счетов «Двигатели» и «Трубки», представленных в таблице 18.8 и субсчета 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия», представленного в таблице 18.7.

Вопросы

1. Раскройте порядок применения счетов для учета финансовых результатов.
2. Почему активно-пассивные счета могут иметь развернутое сальдо (дебетовое и кредитовое одновременно)?
3. Приведите пример активно-пассивного счета для учета расчетов.
4. Что такое субсчет? Приведите примеры субсчетов.
5. Каким образом подводятся итоги по синтетическому счету, к которому открыты субсчета?
6. Для чего предназначены аналитические счета?
7. Как связаны между собой синтетический счет и относящиеся к нему аналитические счета?