

4.3 Счета синтетические и аналитические. Субсчета

Счета бухгалтерского учета бывают синтетическими и аналитическими.

Синтетические счета – (сводный, объединенный) содержат обобщенную информацию об активах, источниках их образования и фактах хозяйственной жизни только в денежном измерителе. Счета с 01 по 99.

К синтетическим счетам, например, относятся счета: 01 «Основные средства»; 10 «Материалы»; 80 «Уставный капитал» и т. д. (см. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций).

Учет обобщенных данных о видах активов, источниках их образования и фактах хозяйственной жизни, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета, называется синтетическим учетом.

Аналитические счета – (разложение) содержат более детальную (подробную) информацию, раскрывающую содержание синтетических счетов, которая может быть выражена в натуральных и денежных измерителях.

Например, к синтетическому счету 43 могут быть открыты аналитические счета: пшеница озимая, картофель, сахарная свекла, молоко и др.

На синтетических счетах бухгалтерского учета отражаются данные экономических группировок имущества организации, источников его формирования и хозяйственные операции в обобщенном денежном выражении. К таким счетам относятся счета «Основные средства», «Материалы», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», и т. п. Однако для управления финансово-хозяйственной деятельностью организации, оценки ее места в рыночной экономике, составления расчет с конкурентами организации необходимо дать детализированные данные по каждому поставщику материалов, по каждому покупателю, по видам вырабатываемой продукции, по каждому работнику организации и т. д. Поэтому в развитие экономических группировок синтетических счетов открываются аналитические счета – детализированные счета, учет на которых осуществляется как в денежном, так и в натуральном измерителях.

Субсчет является промежуточной группировкой аналитических счетов в пределах соответствующего синтетического счета.

Синтетические счета являются счетами I порядка, субсчета – счетами II порядка.

Например, к синтетическому счету «Материалы» могут быть открыты такие субсчета, как «Сырье и материалы», «покупные полуфабрикаты», «Топливо», «Тара» и др. Эти счета относятся к счетам II порядка. Каждый из перечисленных субсчетов может детализироваться по аналитическим счетам. Так субсчет «Сырье и материалы» детализируется на такие счета, как «Основные материалы», «Вспомогательные материалы» и т. п. Это аналитические счета. Далее детализируются данные, отражаемые на аналитическом счете «Основные материалы», в его развитие открываются аналитические счета: «Черные металлы», «Цветные металлы», «Лесоматериалы», «Химикаты» и т. п.

Затем детализируются данные, например, счета «Цветные металлы» и открываются счета «Медь», «Олово», «Цинк» и т. п. Э. Можно продолжать при необходимости эту детализацию до характеристики каждого вида металла, поставщика, от которого он поступает, вида продукции на который он расходуется и т. д.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует прямая связь. Остатки и обороты синтетического счета должны быть равны остаткам и оборотам всех аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета. Каждую операцию, записанную по Дт и Кт синтетического счета, отражают в той же сумме соответственно на Дт и Кт аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета.

Не все синтетические счета требуют ведения аналитического учета. Счета, не требующие аналитического учета, называются простыми (касса, расчетный счет и т. д.). Счета, которые требуют ведения аналитического учета, называются сложными (расчеты с подотчетными лицами, основные средства).

Некоторые сложные синтетические счета непосредственно связаны с аналитическими без каких-либо промежуточных групп. Например, в дополнение счета «Расчеты с подотчетными лицами» открывают аналитические счета на каждое подотчетное лицо.

Строение аналитических счетов отличается от строения синтетических счетов. Аналитический счет имеет больше колонок

по дебету и кредиту, так как он отражает больший объем информации, чем синтетический счет.

Синтетический счет	
Дебет	Кредит
счет 43 «Готовая продукция»	
C ₀ – 10000	
1) 5000	2) 2500
Об: 5000	Об: 2500
C ₁ – 12500	

Аналитический счет «Изделие №1»					
Дебет	к синтетическому счету 43 «готовая продукция»				Кредит
№ и содержание хозяйственной операции	Количество, кг	Сумма, р.	№ и содержание хозяйственной операции	Количество, кг	Сумма, р.
C ₀	20	10000	2) отпущено	5	2500
1) оприходовано и т. д.					
Об:	10	5000	Об:	5	2500
C ₁	25	12500			

* начальный остаток на синтетическом счете должен быть равен сумме начальных остатков на аналитических счетах;

* оборот по дебету и кредиту синтетического счета должен быть равен сумме оборотов по дебету и кредиту на аналитических счетах;

* конечный остаток синтетического счета равен сумме остатков на аналитических счетах.

4.4 Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам

Для получения сводных данных по счетам бухгалтерского учета и проверки тождественности синтетического и аналитического учета необходимо обобщить данные бухгалтерского учета. Такое обобщение обычно проводится в конце месяца путем составления оборотных ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам.

Оборотная ведомость представляет сводку оборотов и остатков по счетам за определенный период времени. Данные для составления оборотной ведомости берутся из счетов. Для этого в счетах подсчитываются обороты и конечное сальдо, которые затем переносятся в ведомость. Оборотная ведомость включает три графы: сальдо начальное, обороты и сальдо конечное. Каждая из граф состоит из двух колонок – дебет и кредит.

Конечные итоги дают три пары равных результатов, поэтому эту ведомость называют еще оборотным балансом. Первая пара равенств вытекает из баланса, равенство итогов оборотов – из использования двойной записи. Третья пара равенств объясняется так же, как и первая, только дебетовые и кредитовые остатки показывают баланс не на начало, а на конец отчетного периода. Кроме того, это равенство вытекает из двух предыдущих, поскольку получено в результате арифметических действий над двумя парами равных итогов.

По итогам оборотной ведомости составляется баланс. Дебетовые сальдо счетов записывают в актив баланса, а кредитовые – в пассив.

Отсутствие равенства итогов в графах говорит о том, что при записи на синтетические счета или при подсчетах допущены ошибки.

Если не сходится первая пара равенств, то неправильно записаны на счетах начальные сальдо из баланса. Если не сходится вторая пара равенств, то ошибка в нарушении принципа двойной записи. При правильном отражении начальных сальдо и соблюдении принципа двойной записи третья пара равенств может не сойтись только из-за неправильного подсчета сальдо на конец периода.

Рассмотрим строение и порядок записи в оборотную ведомость по синтетическим счетам.

Таблица 2 – Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Наименование счета	Остаток на начало месяца		Обороты		Остаток на конец месяца	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Основные средства	100000	-	-	-	100000	-
Касса	1000	-	10000	9500	1500	-

Материалы	8500	-	8000	11500	5000	-
Расчетный счет в банке	50000	-	-	33000	17000	-
Готовая продукция	60000	-	30000	-	90000	-
Уставный капитал	-	128000	-	-	-	128000
Краткосрочные кредиты банков	-	16000	6000	-	-	10000
Добавочный капитал	-	15000	-	-	-	15000
Прибыль	-	60500	-	-	-	60500
ИТОГО	219500	219500	54000	54000	213500	213500

Оборотные ведомости аналитического учета различаются по строению в зависимости от характеристики учитываемых объектов. Они бывают двух форм: количественно-суммовые – собирают информацию в натуральных и денежных измерителях; контокоррентные – собирают информацию только в денежном измерителе.

Количественно-суммовые оборотные ведомости – ведутся по таким счетам, как «Готовая продукция», «Товары», «Материалы» и т. п.

Контокоррентные оборотные ведомости применяются для учета различных видов расчетов и денежных средств, когда достаточным является учет только в денежном измерителе. Рассмотрим форму и порядок записи в количественно-суммовой ведомости на примере счета «Готовая продукция».

Таким образом, количественно-суммовые оборотные ведомости аналитического учета дают полное представление о состоянии и движении каждого вида готовой продукции.

Между оборотными ведомостями аналитического и синтетического учета существует взаимосвязь, как и между синтетическими и аналитическими счетами. Эта взаимосвязь выражается в следующем:

– сумма начальных остатков в оборотных ведомостях аналитического учета должна быть равна начальному остатку по соответствующему счету в оборотной ведомости синтетического учета;

– сумма оборотов в оборотных ведомостях аналитического учета должна быть равна соответствующему обороту в оборотной ведомости синтетического учета;

– сумма конечных остатков в оборотных ведомостях аналитического учета должна быть равна конечному остатку по соответствующему счету в оборотной ведомости синтетического учета.

Таблица 3 – Оборотная ведомость по аналитическим счетам к счету 43 «Готовая продукция»

Наименование	Ед. измерения	Цена, р.	Остаток на начало месяца		Оборот за месяц				Остаток на конец месяца	
					ПРИХОД		РАСХОД			
			кол-во	сумма	кол-во	сумма	кол-во	сумма	кол-во	сумма
Озимые зерновые	Ц	200	50	10000	-	-	-	-	50	10000
Картофель	Ц	500	100	50000	-	-	-	-	100	50000
Молоко и т. д.	Ц	200	-	-	150	30000			150	30000
ИТОГО	х	х	х	60000	х	30000	х	х	х	90000

Использование оборотных ведомостей дает возможность проводить текущий анализ движения хозяйственных средств и их источников. Информация оборотной ведомости по счетам синтетического учета используется при составлении бухгалтерского баланса.

4.5 Понятие, строение и содержание бухгалтерского баланса

Хозяйственная деятельность организации протекает непрерывно. При этом хозяйственные средства и источники их образования постоянно задействованы в процессе производства; они находятся в движении, изменяются, что находит отражение на счетах бухгалтерского учета. В то же время, чтобы в целом дать экономическую оценку деятельности хозяйствующего субъекта за

отчетный период, выявить его финансово-имущественное положение, каждая организация должна иметь обобщенные данные об имуществе и источниках. Такое обобщение осуществляется путем составления бухгалтерского баланса. Бухгалтерский баланс содержит сводку моментных показателей, т. е. отражает текущее состояние хозяйственных средств и источников их образования на определенный момент времени – момент составления баланса.

Назначение бухгалтерского баланса – итоговое обобщение информации о финансово-хозяйственной деятельности организации.

Бухгалтерский баланс представляет собой способ экономической группировки и обобщения имущества по составу и размещению и по источникам его формирования, выраженных в денежной оценке и составленных на определенную дату. При этом сбор и группировка данных, основанная на использовании двойственного отражения бухгалтерской информации, называется **балансовым обобщением**.

В экономике понятие «баланс» используется для выражения разных видов равенств: баланс доходов и расходов организации, баланс трудовых ресурсов, межотраслевой баланс и др.

Бухгалтерский баланс, используемый организациями в практической деятельности, имеет форму, которая утверждена Министерством финансов Российской Федерации. Существенное влияние на внутреннее содержание баланса оказывает сфера деятельности. По этому признаку формы баланса различаются в организациях, ведущих производственную деятельность, бюджетных организациях и банках.

Баланс по своему строению имеет вид двусторонней таблицы, в левой части которой отражается предметный состав, размещение и использование имущества организации; она называется **активом баланса**. Правая часть называется **пассивом баланса** и показывает величину средств, вложенных в хозяйственную деятельность организации, т. е. источников формирования имущества по целевому назначению и принадлежности.

Все разделы актива и пассива состоят из элементов, которые называются статьями баланса. **Балансовая статья** – представляет собой неделимый в данном балансе показатель, характеризующий определенный вид хозяйственных средств (активная статья) или их источников (пассивная статья).

Баланс составляется на основе информации бухгалтерского учета. Для этого конечные остатки со счетов по окончании учетного периода переносятся в баланс. В статью баланса могут включаться остатки как по одному счету, так и по нескольким счетам бухгалтерского учета. Таким образом, статья баланса отражает информацию о конкретном виде имущества или источниках или о группе однородных хозяйственных средств или источников.

Балансовые статьи сводятся в группы, а группы – в разделы, что облегчает обозрение и анализ информации, содержащейся в бухгалтерском балансе. Группы и разделы баланса формируются раздельно по показателям актива и пассива.

Каждый вид имущества поступает в организацию за счет определенного источника. Поэтому общая сумма имущества по составу и размещению (актив баланса) обязательно равна общей сумме источников имущества (пассив баланса). Общий итог показателей актива и пассива баланса называется **валютой баланса**.

Информация, представленная в активе и пассиве баланса, приводится на начало и конец отчетного периода.

При формировании бухгалтерских данных используется **основное балансовое уравнение**, которое имеет вид:

$$\text{Актив} = \text{Капитал} + \text{Обязательства}.$$

Под *капиталом* здесь понимается собственный капитал организации. Под *обязательствами* – средства, полученные организацией от кредиторов.

В настоящее время информация в бухгалтерском балансе отражена в активе и пассиве и объединена в пять разделов.

В первом разделе актива («Внеоборотные активы») баланса отражена стоимость внеоборотных активов, принадлежащих организации (нематериальные активы, объекты незавершенного строительства, основные средства и т. д.). **Во втором разделе актива** («Оборотные активы») баланса обобщается информация об оборотных активах (запасы, дебиторская задолженность, финансовые вложения, денежные средства).

В третьем разделе («Капитал и резервы») показан размер уставного, добавочного и резервного капитала, нераспределенной прибыли, а также суммы целевых поступлений. **В четвертом разделе** («Долгосрочные обязательства») отражаются долгосрочные обязательства: займы и кредиты, привлеченные на срок более 12 месяцев. **В пятом разделе** («Краткосрочные обязательства»)

отражается информация о краткосрочных обязательствах, к числу которых относятся обязательства, обязательные к погашению в течение 12 месяцев или более короткого срока.

4.6 Виды балансов

Видов бухгалтерского баланса очень много. Их разнообразие определяется самыми разными причинами: характером данных, на основе которых формируется баланс, временем его составления, назначением, способом отражения данных и рядом других факторов.

По способу отражения данных бухгалтерский баланс может быть:

- статическим (сальдовым) – составленным на определенную дату;
- динамическим (оборотным) – составленным по оборотам за определенный период.

По отношению к моменту составления различают балансы:

- вступительный – на начало деятельности;
- текущий – составляемый на отчетную дату;
- ликвидационный – при ликвидации организации;
- saniруемый – при оздоровлении организации, приближающейся к банкротству;
- разделительный – при разделении организации на несколько фирм;
- объединительный – при объединении организаций в одну.

По объему данных по организациям, отражаемых в балансе, выделяют балансы:

- единичный – по одной организации;
- сводный – по сумме данных нескольких организаций;
- консолидированный – по нескольким взаимосвязанным организациям, внутренние обороты между которыми при составлении отчетности исключают.

По назначению бухгалтерский баланс может быть:

- пробным (предварительным);
- окончательным;
- прогнозным;
- отчетным.

В зависимости от характера исходных данных бывает баланс:

- инвентарный (составленный по результатам инвентаризации);
- книжный (составленный только по учетным данным);
- генеральный (составленный по учетным данным, учитывающим результаты проведенной инвентаризации).

По способу отражения данных:

- брутто – с включением данных регулирующих статей (амортизация, резервы, наценка);
- нетто – с исключением данных регулирующих статей.

Бухгалтерские балансы могут различаться в зависимости от организационно-правовой формы компании (балансы государственных, общественных, совместных, частных организаций) и от вида ее деятельности (основная, вспомогательная).

По периодичности балансы делят на месячные, квартальные, годовые. Они могут иметь как полную, так и сокращенную форму.

Таблица бухгалтерского баланса может быть 2 видов:

- горизонтального – когда валюта баланса определяется как сумма его активов, а сумма активов равна сумме капитала и обязательств;
- вертикального – когда валюта баланса равна величине чистых активов организации (т.е. величине капитала), а чистые активы, в свою очередь, равны активам предприятия за вычетом его обязательств.

Для внутренних целей организация сама вправе выбирать периодичность, способы и методы составления баланса. Отчетность, представляемая в ИФНС, должна иметь определенную форму с сопоставимыми данными на даты, указанные в балансе.

4.7 Изменение баланса под влиянием хозяйственных операций

При осуществлении хозяйственной деятельности в составе имущества и источников организации, а значит, в активе и пассиве бухгалтерского баланса происходят изменения, вызываемые непрерывно возобновляемыми хозяйственными процессами.

По способу влияния на баланс хозяйственные операции можно разделить на четыре типа.

Первый тип хозяйственных операций вызывает изменения статей актива при неизменной валюте баланса $A + a - a = П$, т.е. одна статья актива увеличивается, а другая – уменьшается на одну и ту же сумму, балансовое равенство сохраняется.

Например, в кассу поступили денежные средства от покупателей за проданную им продукцию в размере 20 000 р. В результате данной операции уменьшится сумма по статье «Дебиторская задолженность: покупатели» на 20 000 р. и одновременно увеличится сумма по статье «Денежные средства» также на 20 000 р. Общий итог баланса при этом останется без изменений.

Вступительный баланс, р.

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	100 000	Уставный капитал	120 000
Сырье и материалы	20 000	Краткосрочные займы и кредиты	30 000
Денежные средства	1000	Задолженность поставщикам	40 000
Дебиторская задолженность: покупатели	120 000	Задолженность перед персоналом организации	51 000
Баланс	241 000	Баланс	241 000

Первая операция вызовет следующие изменения в балансе:

Баланс, р. (после I операции)

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	100 000	Уставный капитал	120 000
Сырье и материалы	20 000	Краткосрочные займы и кредиты	30 000
Денежные средства	21 000	Задолженность поставщикам	40 000
Дебиторская задолженность: покупатели	100 000	Задолженность перед персоналом организации	51000
Баланс	241 000	Баланс	241 000

Корреспонденция счетов при этом будет иметь вид: Дебет сч. 50 «Касса», кредит сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – 20 000 р.

Второй тип хозяйственных операций вызывает изменения двух статей пассива баланса: одна статья увеличивается, а другая уменьшается на одну и ту же сумму. Валюта баланса остается неизменной, балансовое равенство сохраняется. $A = П + n - n$.

Например, погашена задолженность перед поставщиком за счет краткосрочного кредита банка на сумму 25 000 р.

Баланс после второй операции будет выглядеть следующим образом:

Баланс, р. (после II операции)

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	100 000	Уставный капитал	120 000
Сырье и материалы	20 000	Краткосрочные займы и кредиты	55 000
Денежные средства	21000	Задолженность поставщикам	15 000
Дебиторская задолженность: покупатели	100 000	Задолженность перед персоналом организации	51 000
Баланс	241 000	Баланс	241 000

В результате данной операции по статье «Краткосрочные займы и кредиты» сумма увеличивается на 25 000 р., а по статье «Задолженность поставщикам» сумма уменьшается также на 25 000 р., общий итог баланса остается без изменений.

Корреспонденция счетов будет следующая: Дебет сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» на сумму 25 000 р.

Третий тип хозяйственных операций вызывает увеличение средств в активе баланса с одновременным увеличением их источников в пассиве баланса. Валюта баланса при этом возрастает и по активу и по пассиву на одну и ту же величину, балансовое равенство сохраняется. $A + a = П + n$.

Например, приобретены у поставщика материалы на сумму 5 000 р.

Баланс после третьей операции будет иметь следующий вид:

Баланс, р. (после III операции)

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	100 000	Уставный капитал	120 000

Сырье и материалы	25 000	Краткосрочные займы и кредиты	55 000
Денежные средства	21000	Задолженность поставщикам	20 000
Дебиторская задолженность: покупатели	100 000	Задолженность перед персоналом организации	51000
Баланс	246 000	Баланс	246 000

В результате данной операции происходит увеличение в активе по статье «Сырье и материалы» на 5 000 р., а также увеличение в пассиве по статье «Задолженность поставщикам» также на 5 000 р.

Общий итог баланса также увеличивается на 5 000 р.

Корреспонденция счетов в данном случае будет иметь следующий вид: Дебет сч. 10 «Материалы», Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 5 000 р.

Четвертый тип хозяйственных операций вызывает уменьшение средств в активе баланса с одновременным уменьшением их источников в пассиве баланса. Валюта баланса убывает и по активу и по пассиву на одну и ту же величину, балансовое равенство сохраняется: $A - a = П - п$.

Например, на основании платежных ведомостей выдана из кассы заработная плата работникам организации в сумме 20 000 р.

Баланс после четвертой операции будет выглядеть следующим образом:

Баланс, р. (после IV операции)

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	100 000	Уставный капитал	120 000
Сырье и материалы	25 000	Краткосрочные займы и кредиты	55 000
Денежные средства	1 000	Задолженность поставщикам	20 000
Дебиторская задолженность: покупатели	100 000	Задолженность перед персоналом организации	31 000
Баланс	226 000	Баланс	226 000

В результате данной операции происходит уменьшение в активе баланса по статье «Денежные средства» на 20 000 р., а также уменьшение в пассиве баланса по статье «Задолженность перед персоналом организации» на 20 000 р., общий итог баланса также уменьшается на 20 000 р.

Корреспонденция счетов будет иметь следующий вид: Дебет сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», Кредит сч. 50 «Касса» на сумму 20 000 р.

Следовательно, каждая хозяйственная операция вызывает изменения одновременно по двум статьям баланса. Обе статьи изменяются на одну и ту же сумму, и, таким образом, равенство баланса не нарушается.