

УДК 657.4

А. В. Зонова

ВАРИАНТЫ ПОСТРОЕНИЯ СИСТЕМЫ СЧЕТОВ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

В статье обсуждаются вопросы, связанные с развитием методологии бухгалтерского учета, а именно, построение системы счетов бухгалтерского учета в РФ. Методологию учета необходимо строить в соответствии с объективными процессами авансирования средств в кругообороте и обороте. Рассматривая проблемы построения системы счетов бухгалтерского учета, автор опирается на мировую практику организации финансового и управленческого учета, которые в единой системе бухгалтерского учета строятся по-разному. В работе проведен сравнительный анализ вариантов построения плана счетов и представлена структурная и содержательная характеристика плана счетов бухгалтерского учета США, Франции и России. В результате исследования определены и обоснованы положительные и отрицательные стороны каждого варианта плана счетов, их сходства и различия. Выводы представлены в виде принципиальных положений, которые должны лежать в основе методологии бухгалтерского учета, а также предложений по совершенствованию отечественной системы финансового и управленческого учета.

Ключевые слова: план счетов, финансовый и управленческий учет.

Мировая практика показывает, что финансовый и управленческий учет в единой системе бухгалтерского учета строятся по-разному, и доказательством тому является результат сравнения плана счетов отдельных стран.

Таблица 1

Сравнительная характеристика плана счетов бухгалтерского учета отдельных стран

Вариант плана счетов, соответствующий стандартам GAAP*			План счетов бухгалтерского учета Франции*			План счетов бухгалтерского учета, действующий в Российской Федерации		
№ типа	№ счета	Наименование типа, счета	№ класса	№ счета	Наименование типа, счета	№ раздела	№ счета	Наименование типа, счета
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1		Активы	1		Счета капиталов	1		Внеоборотные активы
	11	Денежные средства		10	Капитал		01	Основные средства
	12	Краткосрочные финансовые вложения		11	Результат прошлого периода		02	Амортизация основных средств
	13	Дебиторская задолженность		12	Результат отчетного периода		03	Доходные вложения в материальные ценности
	14	Производственные запасы (материалы)		13	Субсидии для капитальных вложений		04	Нематериальные активы
15	Основные средства	14	Регламентируемые оценочные резервы	14	Амортизация нематериальных активов			
16	Долгосрочные финансовые вложения	2	20	Счета материальных и нематериальных активов и финансовых вложений	07	Оборудование к установке		
17	Прочие внеоборотные средства			Нематериальные активы	08	Вложения во внеоборотные активы		
2		Обязательства		21	Основные средства	2	09	Отложенные налоговые активы
	21	Кредиторская задолженность		22	Основные средства, сданные на комиссию		10	Производственные запасы
	22	Краткосрочные долговые обязательства		23	Незавершенные капитальные вложения			Материалы
	23	Налоги, подлежащие выплате		25	Финансовые вложения		11	Животные на выращивании и откорме
	24	Начисленная задолженность		26	Прочие финансовые вложения		14	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей
	25	Прочие текущие обязательства		28	Износ основных средств		15	Заготовление и приобретение материальных ценностей
26	Долгосрочные долговые обязательства	29	Оценочные резервы по основным средствам		16	Отклонение в стоимости материальных ценностей		
							19	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям

Социально-экономические науки

62	Доля в налогах на доход ассоциированных компаний			54	Авансы и аккредитивы	6	60	Расчеты
				58	Внутренние операции		60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
				59	Оценочные резервы по обеспечиванию финансовых расчетов		62	Расчеты с покупателями и заказчиками
		6			Счета затрат по элементам		63	Расчеты по сомнительным долгам
				60	Покупки		66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам
				61	Услуги со стороны		67	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам
				62	Прочие услуги со стороны		68	Расчеты по налогам и сборам
				63	Налоги и прочие платежи		69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению
				64	Расходы по содержанию персонала		70	Расчеты с персоналом по оплате труда
				65	Другие эксплуатационные затраты		71	Расчеты с подотчетными лицами
				66	Финансовые затраты		73	Расчеты с персоналом по прочим операциям
				67	Чрезвычайные затраты		75	Расчеты с учредителями
				68	Затраты по амортизационным отчислениям и оценочным резервам		76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами
				69	Налог с прибыли		77	Отложенные налоговые обязательства
		7			Счета доходов по видам	7	79	Внутрихозяйственные расчеты
				70	Реализация готовой продукции, услуг, товаров		80	Капитал
				71	Производство в запас		80	Уставный капитал
				72	Производство для собственных потребностей		81	Собственные акции (доли)
				73	Частичные доходы по долгосрочным контрактам	8	82	Резервный капитал
				74	Эксплуатационные дотации		83	Добавочный капитал
				75	Другие эксплуатационные доходы		84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
				76	Доходы		86	Целевое финансирование
				77	Чрезвычайные доходы	8	90	Финансовые результаты
				78	Неиспользованные оценочные резервы		91	Продажи
								Прочие доходы и расходы

В левой части таблицы (гр. 1–3) представлен вариант плана счетов, соответствующий общепринятым принципам бухгалтерского учета (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP) США.

Система GAAP не предписывает жесткого соблюдения какого-либо единого плана счетов. Компании формируют планы счетов самостоятельно, основываясь на семи основных типах счетов: активы, обязательства, капитал, доходы, расходы, прибыли, убытки.

Активы, обязательства, капитал являются постоянными счетами, они не закрываются в конце отчетного периода, их сальдо переходит в следующий отчетный период.

Доходы, расходы, прибыли, убытки являются временными счетами, они отражают изменения в постоянных счетах и по окончании отчетного периода закрываются путем переноса их остатков на постоянные счета.

В приведенном варианте плана счетов производственные счета вообще отсутствуют. Следовательно, в этих странах для внутреннего (производственного) учета используется отдельная система бухгалтерских счетов, а в плане счетов бухгалтерского учета приводятся только счета, используемые при составлении финансовой отчетности, то есть финансовой бухгалтерии.

В середине таблицы (гр. 4–6) приведен план счетов бухгалтерского учета Франции. Франция использует континентальную модель строения бухгалтерского учета. Континентальная модель принята также в Австрии, Германии, Италии, Норвегии, Швейцарии и других европейских странах. Данную модель использует и Япония.

План счетов бухгалтерского учета Франции получил широкое распространение в мире. По аналогии с ним строят свои планы счетов 70 стран. Счета в нем нумеруются шестизначными номерами: первая цифра означает класс (раздел) счетов, вторая – номер главного счета, третья – субсчет первого порядка, четвертая – субсчет второго порядка, пятая – аналитический счет первого

порядка, шестая – аналитический счет второго порядка. В таблице приведены только главные счета (без субсчетов).

Счета, относящиеся к разделам (классам) 1–5, представляют балансовые счета; к разделам 6–7 – являются счетами «затраты-выпуск» (служат для определения финансовых результатов); к разделу 8 – забалансовые счета; к разделу 9 – являются счетами производственного (внутреннего) учета.

Во французской системе бухгалтерского учета в единой системе счетов выделены счета финансового и производственного (внутреннего) учета. Для взаимоувязки счетов финансового и производственного учета в девятом разделе специально выделены отражающие (зеркальные) счета.

Безусловно, план счетов бухгалтерского учета во Франции значительно ближе к нашей системе бухгалтерского учета, чем британо-американская модель. Это видно из приведенной таблицы (гр. 7–9).

Сравнение отечественного плана счетов с французским показывает, что они различаются только внешне (различный порядок нумерации счетов, различные номера разделов, названия и состав счетов и т. д.). В принципе они почти совпадают: первому классу счетов французского плана счетов в основном соответствуют счета седьмого раздела «Капитал» нашего плана счетов; второму классу счетов – счета первого раздела «Внеоборотные активы»; счетам третьего класса – счета двух разделов нашего плана счетов (второго «Производственные запасы» и четвертого «Готовая продукция и товары»); счетам пятого класса – счета пятого раздела «Денежные средства»; счетам шестого и седьмого класса – счета восьмого раздела «Финансовые результаты». Часть счетов шестого класса «Счета затрат по элементам» в нашем плане принципиально отсутствуют, поскольку у нас на отдельных счетах затраты по элементам не учитываются. Например, отсутствует счет «Заработная плата», соответствующий счету «Расходы по содержанию персонала»; счетам восьмого класса – забалансовые счета; счетам девятого класса – счета третьего раздела «Затраты на производство» (отличие здесь заключается только в том, что мы в производственном учете не

используем отражающие или зеркальные счета, а ведем учет способом двойной записи в единой системе корреспонденции счетов по ходу кругооборота средств в процессе производства).

В плане счетов бухгалтерского учета Франции производственные счета выведены из единой системы корреспонденции счетов и непосредственно не корреспондируются со счетами финансового учета. На наш взгляд, это недостаток французской системы бухгалтерского учета, поскольку она не предполагает соблюдения объективного процесса кругооборота авансированных средств и формирования прибыли. В российской системе учета объективный процесс кругооборота средств искусственно не прерывается, поэтому мы считаем отечественную систему более научной и рекомендуем использовать ее в работе предприятий.

Вместе с тем следует отметить, что в плане счетов бухгалтерского учета Франции первым классом выделены счета капиталов, а во втором классе сосредоточены счета, которые в нашем плане счетов находятся в первом разделе. Данный факт свидетельствует о том, что во Франции учетный процесс начинают с формирования собственных средств и прежде всего за счет учредителей, что соответствует объективному процессу авансирования средств в кругообороте.

Следовательно, процесс учета и обучение бухгалтерскому учету следует начинать со счетов капиталов, а не со счетов основных средств и других активов организации. В связи с выше сказанным необходимо пересмотреть один из основных нормативных документов российского бухгалтерского учета – План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Методология бухгалтерского учета должна строиться и развиваться в соответствии с объективными законами хозяйственной жизни, законом стоимости, которые проявляются в кругообороте авансированных средств. Главная задача

бухгалтерского учета заключается в отражении кругооборота средств. Для ее качественного решения необходимо строить соответствующую систему счетов.

Список литературы

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.
3. *Кузнецова Е. В.* Система планов счетов и бухгалтерское управление экономическими процессами: монография. Ростов н/Д: Изд-во ЮФУ, 2010.
4. *Зонова А. В., Адамйтис Л. А.* Бухгалтерский учет и анализ: учеб. пособие. М.: Магистр, 2016.

ЗОНОВА Алевтина Вениаминовна – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Вятский государственный университет. 610000, г. Киров, ул. Московская, 36.

E-mail: alev.zonova2013@ yandex.ru