

УДК 657.24 : 658.114

## **НЕДОСТАТКИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ФОРМ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА РОССИЙСКИХ КОММЕРЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

**Л.В.Азарова<sup>1</sup>, Е.Н.Ястребова<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Тверской государственной технической университет, г. Тверь

<sup>2</sup>Тверской государственной университет, г. Тверь

Проанализированы основные формы ведения бухгалтерского учета, применяемые на российских предприятиях, выявлены недочеты действующей нормативно-законодательной базы по их ведению. Затрагивается проблема отсутствия в современном плане счетов бухгалтерского учета некоторых счетов, используемых в учетных регистрах на практике. Предложены основные пути устранения данных противоречий. Выделены проблемы использования автоматизированной формы ведения бухгалтерского учета в условиях предстоящего перехода на МСФО.

***Ключевые слова:** нормативно-правовая база; журнально-ордерная форма ведения учета; упрощенная форма счетоводства; автоматизированная форма ведения учета; бухгалтерские счета; учетные регистры; разработочная таблица.*

Российским законодательством для ведения бухгалтерского учета предусмотрены четыре основные формы: журнально-ордерная, мемориально-ордерная, простая (сокращенная) и автоматизированная. Самая распространенная форма – это журнально-ордерная используемая в большинстве средних и крупных коммерческих предприятий. Ее нормативное регулирование до сих пор осуществляется такими основными правовыми документами как: Письмо Минфина СССР от 08.03.1960 г. № 63 «Об инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства» и Письмо Минфина СССР от 06.06.1960 г. № 176 «Об инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших предприятий» [2, 3]. Последние изменения в данные регулирующие акты были внесены в 1992 году, в связи, с чем до настоящего времени применяется Инструкция, принятая 24 июля 1992 г. № 59 «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях». В 2001 году для ведения бухгалтерского учета был принят Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный Приказом Минфина от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010)[4]. Другим основополагающим документом, внесшим изменения в ведение бухгалтерского учета стал Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете» [1].

Таким образом, при применении вышеназванной формы счетоводства возникают противоречия между современными регулирующими базовыми законодательными документами ФЗ № 402 «О бухгалтерском учете» и

действующим Планом счетов бухгалтерского учета и используемыми для практических целей учетными регистрами. Эти регистры предназначались для действовавших бухгалтерских счетов в соответствии с ранее установленным Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий 1992 года. Рассмотрим возникшие основные несоответствия действующих нормативно- законодательных документов.

Учет средств на специальных счетах в банках и прочих денежных средств производится на основании Приказа Минфина РФ от 31 октября 2000 года № 94н и Инструкции по его применению и ведется на счете 55 "Специальные счета в банках", тогда как счет 56 «Денежные документы», ранее используемый и упомянутый в журнале-ордере № 1, отсутствует.

В соответствии с Инструкцией № 59 при журнально-ордерной форме счетоводства учет заемных средств ведется по счетам 90 «Краткосрочные кредиты банков», 92 «Долгосрочные кредиты банков», 93 «Кредиты банков для работников», 94 «Краткосрочные займы», 95 «Долгосрочные займы». Однако, в настоящее время, учет заемных средств осуществляется на основании ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам» [5]. Согласно Плану счетов бухгалтерского учета и ПБУ 15/08 для данных операций определены счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Учет товаров, материалов и готовой продукции ведется в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»[6]. Журнально-ордерная форма предоставляет для учета материальных ценностей счета 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы». Счета 10 и 11 в новом Плане счетов остались неизменными, а счет 12 отсутствует. В связи с этим утратила свою силу и разработочная таблица №8 «Расчет износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов».

Учет собственных, долгосрочно арендуемых основных средств осуществляется в соответствии с ПБУ 6/01«Учет основных средств» [8]. Учет нематериальных активов и результатов от их реализации ведется на основании ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов»[9]. Журнально-ордерная форма предоставляет для учета собственных и долгосрочно арендуемых основных средств, а также нематериальных активов счета 01 «Основные средства», 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства» и 04 «Нематериальные активы». Однако новый План счетов отводит для учета долгосрочно арендуемых основных средств забалансовый счет 001 «Арендованные основные средства». Счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» и 48 «Реализация прочих активов» и вовсе отсутствуют в Плане счетов, действующего с 2000 года.

Бухгалтерский учет капитальных вложений ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Ранее данный счет назывался «Капитальные вложения». Порядок ведения бухгалтерского учета при строительстве объектов основных средств установлен Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ-2/08[10]. Счет 30 «Некапитальные работы» в настоящее время не существует.

Журнал-ордер №8 служит для учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами. Он предполагает применять счет 06 «Долгосрочные финансовые

вложения», который в настоящее время не существует, а также счет 58 «Краткосрочные финансовые вложения». В настоящее время оба эти счета объединены в один счет 58 «Финансовые вложения». Кроме того, упомянутый журнал-ордер использует счет 09 «Арендные обязательства к поступлению», 61 «Расчеты по авансам выданным», 64 «Расчеты по авансам полученным», 67 «Расчеты по внебюджетным платежам», 97 «Арендные обязательства», которые также отсутствуют в новом Плане счетов. Такие расчеты в соответствии с Инструкцией №94н осуществляются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на различных субсчетах.

Учет затрат на производство и издержек обращения в настоящее время ведется на основании ПБУ № 10/99 «Расходы организации» [11]. Согласно журнально-ордерной форме учета в ведомости №15 «Общехозяйственные расходы, расходы будущих периодов и коммерческие расходы» учитываются затраты, отражаемые на счетах 26 «Общехозяйственные расходы», 31 «Расходы будущих периодов» и 43 «Коммерческие расходы». В настоящее время вместо счета 31 применяется счет 97 счет, а вместо счета 43 – счет 44 «Расходы на продажу».

Особого внимания также заслуживают журналы-ордера №10 и 10/1. В них предусмотрено использование большого числа счетов, которые либо отсутствуют в новом Плане счетов, либо изменились. Так, например, счет 31, о котором упоминалось ранее. Счет 84 ранее предназначался для учета недостач и потерь от порчи ценностей, сейчас же все это учитывается на счете 94. На замену 37 счета «Выпуск продукции (работ, услуг)» пришел 40 счет с аналогичным названием, а 40 счет «Готовая продукция» поменял номер на 43. Счет 90 «Продажи» заменил ранее применявшийся счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Следующее направление учета – учет источников средств предприятия и целевых поступлений. Основная часть целевого финансирования приходится на государственную помощь, оказываемую государством коммерческим организациям. Порядок учета государственной помощи определен ПБУ 13/00 «Учет государственной помощи» [7]. Журнал-ордер №12 предназначен для учета операций, отражаемых на счетах 82 «Резервы по сомнительным долгам» (в настоящее время счет 63), 85 «Уставный фонд» (сейчас счет 80 «Уставный капитал»), 86 «Резервный фонд» (сейчас 82 «Резервный капитал»), 87 «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток) и 88 «Фонды специального назначения» (нынешний единый счет 84«Нераспределенная прибыль», 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей» (сейчас счет 96«Резервы предстоящих расходов»), 96 «Целевое финансирование и поступления» (в настоящее время счет 86 «Целевое финансирование»).

Журнал-ордер №15 служит для учета финансовых результатов и операций, отражаемых на счетах 80 «Прибыли и убытки», 81 «Использование прибыли», 83 «Доходы будущих периодов». В настоящее время эти операции учитываются согласно действующему Плану счетов бухгалтерского учета на счетах для учета прибылей и убытков таких как: счет 99«Прибыли и убытки» 84«Нераспределенная прибыль», а доходы будущих периодов учитываются на счете 98 «Доходы будущих периодов».

Субъекты малого предпринимательства (СПМ) могут для ведения бухгалтерского учета применять упрощенную систему в соответствии с п.4 статьи 6 ФЗ. № 402 «О бухгалтерском учете». Правила ведения упрощенного учета должны устанавливаться пока еще несуществующим стандартом [13, с. 2]. Поэтому на основании п.1 статьи 30 ФЗ № 402 «О бухгалтерском учете» малые предприятия могут применять Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденными Приказом Минфина России от 21.12.1998 №64н [12]. Но в связи с тем, что указанные рекомендации были приняты до вступления в силу с ФЗ № 402 «О бухгалтерском учете», возникают противоречия, которые носят достаточно серьезный характер. В отсутствие федерального стандарта для малых предприятий СПМ вынуждены применять Рекомендации для субъектов малого предпринимательства по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности, предложенные НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» и одобренные экспертной группой Минфина по вопросам ведения бухгалтерского учета и отчетности СПМ.

Наиболее распространенной для предприятий всех форм собственности и независимой от размеров предприятия является автоматизированная форма ведения отчетности. В отличие от вышеназванных форм, она не имеет своих учетных регистров, а опирается на те, которые предлагаются другими формами ведения бухгалтерского учета. В этом ее существенное преимущество. Но главное отличие заключается в том, что обработка экономической информации осуществляется не последовательно, а параллельно. Благодаря этому автоматизированная форма была выделена законодательно в отдельную форму счетоводства. Применяемые для ведения бухгалтерского учета современные информационные системы (ИС) такие как «1С:Предприятие», «Турбо-бухгалтер», «Инфо-бухгалтер» и т.п., как известно, базируются на операционной системе (OS WINDOWS). К 2018 году Россия планирует закончить переход на Международные Стандарты Финансовой Отчетности (МСФО) [14, с. 5]. В связи с этим возникли существенные проблемы, среди которых одна из наиболее значимых – это внедрение ERP-систем для ведения бухгалтерского учета.

Возможности ERP-систем значительно шире, чем у любой отечественной аналогичной системы, а, следовательно, пользователь должен обладать более высоким уровнем знаний и умений. Внедрение ERP-систем – процесс долгий, трудоемкий и дорогостоящий. Он может продлиться не один год и потребовать кардинальных изменений в самой структуре предприятий. Применяемые зарубежными компаниями ERP-системы базируются, как правило, на таких ОС как OS Unix, имеющей принципиальные отличия от OS WINDOWS. В России, кроме существующей проблемы адаптации к западным технологиям, главным останавливающим фактором также является несоответствие зарубежных продуктов российскому законодательству.

Таким образом, анализ рассмотренных примеров, на наш взгляд, обосновывает необходимость:

– ввести в журналы – ордера №10 и №10\1 введенный Новым планом счетов счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»;

– ликвидировать разработочную таблицу № 6 в виду отсутствия счетов 12 и 13;

– исключить из журнала ордера № 3 отсутствующие счета 09 «Арендные обязательства к поступлению», 61 «Расчеты по авансам выданным», 64 «Расчеты по авансам полученным», 67 «Расчеты по внебюджетным платежам», 97 «Арендные обязательства»;

– в виду отсутствия счета 81 добавить разработочную таблицу к счетам 99 и 84.

– ввести дополнительный журнал-ордер по счетам 04 и 05.

Для внедрения МСФО на предприятиях РФ необходимо уже сегодня начинать подготовку квалифицированных специалистов, как в системе высшего образования, так и в системе переподготовки кадров.

### **Список литературы:**

1. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 04.11.2014)
2. Письмо Минфина СССР от 08.03.1960 г. N 63 « Об инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства
3. Инструкция «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях» от 24 июля 1992 г. N 59 г.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению от 31.10.2000 г. N 94н.(ред. от 08.11.2010)
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н (ред. 27.04.2012).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/2001), Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. 25.10.2010)
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), Приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н (ред. 18.09.2006)
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/2001), Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. 24.12.2010)
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), Приказ Минфина России от 21.12.2007 № 153н (ред. 24.12.2010)
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), Приказ Минфина России от 24.10.2008 № 116н (ред. 27.04.2012)
11. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. 27.04.2012)
12. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденные Приказом Минфина России от 21.12.1998 №64н

13. Семенихин В. 2015 год: выбор формы учета// Аудит и налогообложение . 2014.№10. С. 2-9. [Электронный ресурс]. СПС «КонсультантПлюс».-  
<http://www.consultant.ru>.
14. Шнейдман Л.З. Переход на МСФО: состояние и следующие шаги //Финансы. 2013. № 1. С. 6-10. [Электронный ресурс]. СПС «КонсультантПлюс».-  
<http://www.consultant.ru>.

## **THE DISADVANTAGES OF THE LEGAL AND REGULATORY ACCOUNTING FRAMEWORK OF RUSSIAN COMMERCIAL ENTERPRISES**

**L.V. Azarova<sup>1</sup>, E.N. Yastrebova<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Tver state technical University, Tver, Russia

<sup>2</sup>Tver state University, Tver, Russia

The article analyzes the main accounting methods used in Russia and identifies the disadvantages in existing legal and regulatory framework. The authors highlight the lack of certain accounts used in the accounting records in the modern chart of accounts. The paper specifies the ways of these problems' solution and describes the issues of the automated accounting methods in terms of the upcoming transition to IFRS (International Financial Reporting Standards).

*Keywords: regulatory framework; ledger accounting; simplified accounting; automated accounting; accounts; accounting records.*

### *Об авторах:*

АЗАРОВА Любовь Владимировна – кандидат технических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов, Тверской государственной технической университет, 170026. Россия, г. Тверь, набережная А.Никитина д.22, e-mail: [173alv@rambler.ru](mailto:173alv@rambler.ru)

ЯСТРЕБОВА Елена Николаевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, Тверской государственной университет, 170100, Россия, Тверь, ул. Желябова, 33, e-mail: [e.iastrebova@yandex.ru](mailto:e.iastrebova@yandex.ru)

### *About the authors:*

АЗАРОВА Любовь Владимировна – candidate of technical Sciences, associate Professor, Department of accounting and Finance, Tver State Technical University, 12, Marshal Konev St., Tver, 170023, e-mail: [nike96@rambler.ru](mailto:nike96@rambler.ru)

ЯСТРЕБОВА Elena Nikolaevna – Philosophy Doctor in Economics, Associate Professor of Accounting Department, Tver State University (33, Zhelyabova St., Tver, 170000), e-mail: [ylena@tvcom.ru](mailto:ylena@tvcom.ru)

## References

1. Federal'nyj zakon ot 06.12.2011 g. № 402-FZ «O buhgalterskom uchete» (red. ot 04.11.2014)
2. Pis'mo Minfina SSSR ot 08.03.1960 g. N 63 « Ob instrukcii po primeneniju edinoj zhurnal'no-ordernoj formy schetovodstva»
3. Instrukcija «O rekomendacijah po primeneniju uchetnyh registrov buhgalterskogo ucheta na predpriyatijah» ot 24 ijulja 1992 g. N 59 g.
4. Plan schetov buhgalterskogo ucheta finansovo-hozjajstvennoj dejatel'nosti organizacij i Instrukcija po ego primeneniju ot 31.10.2000 g. N 94n.(red. ot 08.11.2010)
5. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet rashodov po zajmam i kreditam» (PBU 15/2008), Prikaz Minfina Rossii ot 06.10.2008 № 107n (red. 27.04.2012)
6. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet material'no-proizvodstvennyh zasopov» (PBU 5/2001), Prikaz Minfina Rossii ot 09.06.2001 № 44n (red. 25.10.2010)
7. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet gosudarstvennoj pomoshhi» (PBU 13/2000), Prikaz Minfina Rossii ot 16.10.2000 № 92n (red. 18.09.2006)
8. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet osnovnyh sredstv» (PBU 6/2001), Prikaz Minfina Rossii ot 30.03.2001 № 26n (red. 24.12.2010)
9. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet nematerial'nyh aktivov» (PBU 14/2007), Prikaz Minfina Rossii ot 21.12.2007 № 153n (red. 24.12.2010)
10. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet dogovorov stroitel'nogo podrjada»(PBU 2/2008), Prikaz Minfina Rossii ot 24.10.2008 № 116n (red. 27.04.2012)
11. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Rashody organizacii» (PBU 10/99), Prikaz Minfina Rossii ot 06.05.1999 № 33n (red. 27.04.2012)
12. Tipovye rekomendacii po organizacii buhgalterskogo ucheta dlja sub#ektov malogo predprinimatel'stva, utverzhdennye Prikazom Minfina Rossii ot 21.12.1998 №64n.
13. Semenihin V. 2015 god: vybor formy ucheta// Audit i nalogooblozhenie . - 2014. №10. S. 2-9. [Jelektronnyj resurs]. -SPS «Konsul'tantPljus».- <http://www.consultant.ru>.
14. Shnejdman L.Z. Perehod na MSFO: sostojanie i sledujushhie shagi //Finansy. – 2013. № 1.S. 2-10. [Jelektronnyj resurs]. -SPS «Konsul'tantPljus».- <http://www.consultant.ru>.