
ОСОБЕННОСТИ ПОСТРОЕНИЯ ПЛАНА СЧЕТОВ В РОССИИ В УСЛОВИЯХ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО

Л.Б. Трофимова

Российский университет дружбы народов
ул. Миклухо-Макляя, 6, Москва, Россия, 117198

В статье исследуются пути адаптации российского Плана счетов к практике ведения учета консолидированных групп в условиях конвергенции международных моделей бухгалтерского учета. В своей статье автор предлагает проект плана счетов, доработанного в целях ведения управленческого учета на базе бухгалтерского учета. За основу выбора аналитики на счетах учета затрат, доходов и прибыли автор исходит из основного предмета управленческого учета — центров ответственности.

Ключевые слова: счета — экраны, центры ответственности, центр затрат, центр доходов, центр прибыли, центр инвестиций.

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу в Российской Федерации предусматривает переход на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) при подготовке консолидированной финансовой отчетности хозяйствующих субъектов. Многие ведущие экономисты в области учета и отчетности в своих научных работах исследуют проблемы совершенствования Плана счетов в Российской Федерации. В частности, экономист Е.А. Козельцева в своей диссертационной работе исследовала специфику построения французского плана счетов. Доктор экономических наук Л.В. Усатова в своей диссертационной работе сформировала управленческую и налоговую составляющие учетно-аналитической системы расходов в период трансформации МСФО, а доктор экономических наук А.В. Зонина предложила проект нового плана счетов. В условиях развития российского бухгалтерского учета и сближения его с МСФО наиболее актуальными становятся вопросы адаптации российского Плана счетов в соответствии с требованиями международных стандартов. В международных стандартах нет правил формирования плана счетов, поскольку во многих зарубежных странах план счетов не принимается на законодательном уровне, а компании самостоятельно разрабатывают свой план счетов, адаптированный не к задачам управления имуществом, а к задачам управленческого учета. Наиболее важными условиями, которыми должна руководствоваться компания при составлении плана счетов, являются:

— возможность проведения анализа всех элементов отчетности, т.е. статьи отчетов должны быть достаточно аналитичны;

— в целях упрощения процедуры анализа затрат в отчетности рекомендуется отдельными строками выделять оборотные активы.

Ниже представлен пример плана счетов зарубежной компании.

План счетов зарубежной компании

1000	Активы	4100	Доходы
1100	Долгосрочные активы	4200	Выручка от реализации
1110	Нематериальные активы	4300	Прочие доходы
1120	Основные средства	5100	Расходы
1130	Долгосрочные финансовые вложения	5200	Переменные расходы
1200	Краткосрочные активы	5310	Себестоимость реализованной продукции
1210	Дебиторская задолженность	5311	Заработная плата
1220	Денежные средства	5312	Материалы
2000	Обязательства	5313	Плата за транспортные услуги
2100	Долгосрочные обязательства	5199	Маржинальная прибыль
2110	Долгосрочная кредиторская задолженность	5200	Постоянные расходы
2120	Долгосрочные займы	5210	Общие, коммерческие и административные расходы
2200	Краткосрочные обязательства	5999	Валовая прибыль
2210	Текущая часть долгосрочных обязательств	6000	Прочие доходы
2220	Налоги и сборы	7000	Прочие расходы
2230	Прочие краткосрочные обязательства	7999	Операционная прибыль
3000	Капитал	8000	Налоги на прибыль
3100	Акционерный капитал	8100	Расходы по налогу на прибыль
3110	Объявленный капитал	8200	Отложенные налоги на прибыль
3120	Оплаченный капитал	9000	Чистая прибыль (убыток) отчетного периода
3130	Собственные акции, выкупленные у акционеров		
3200	Эмиссионный доход		
3300	Прибыли (убытки) прошлых лет		
3400	Прибыли (убытки) текущего года		
4000	Прибыли и убытки		

Четырехзначная нумерация счетов означает детализацию объектов учета, например, элементы затрат показаны номерами 5311—5313. Нумерация счетов в плане счетов зарубежных компаний применяется, как правило, четырех- или пяти-уровневая.

Из данного примера можно сделать вывод, что в зарубежных компаниях модель плана счетов повторяет структуру двух форм отчетности — балансового отчета о финансовом положении и отчета о совокупных доходах. Такая модель плана счетов носит название англосаксонской модели (рис. 1).

Активы	Балансовый отчет
Обязательства	
Капитал	
Доходы	Отчет о совокупных доходах
Расходы	
Налоги на прибыль	
Чистая прибыль	

Рис. 1. Англосаксонская модель плана счетов

В большинстве европейских стран, а также в США, план счетов начинается с высоколиквидных активов, т.е. он построен в порядке убывания ликвидности активов и пассивов, в нем отражаемых.

План счетов в России принимается на законодательном уровне, также, как и в Германии, Франции и ряде других стран. Российский План счетов строится по модели «кругооборота средств организации» [1].

На рисунке 2 показаны трансформационные процессы, происходящие с активами и пассивами организации по мере совершения операций.

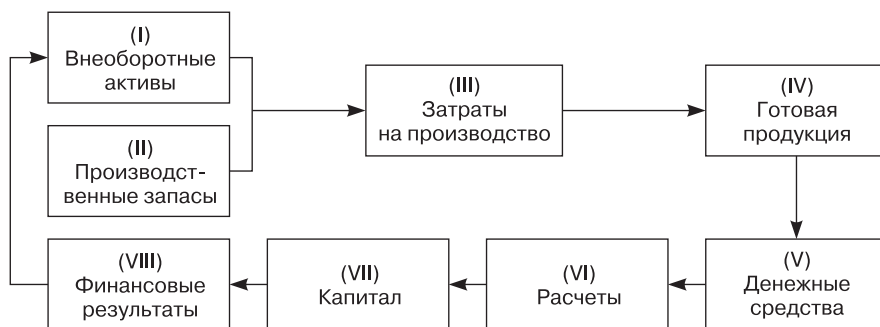


Рис. 2. Взаимосвязь хозяйственных процессов и разделов плана счетов

А.В. Зонова предложила проект нового плана счетов. Основываясь на кругообороте хозяйственных операций, Зонова исходила из того, что хозяйственная деятельность компании начинается с формирования собственного и заемного капитала, поэтому ею предложена следующая структура плана счетов [2].

Раздел 1. Капитал.

Раздел 2. Кредиты и займы.

Раздел 3. Денежные средства, их эквиваленты и прочие расчеты.

Раздел 4. Капитальные вложения и долгосрочные активы.

Раздел 5. Процесс снабжения и производственные запасы.

Раздел 6. Производство и социальная сфера.

Раздел 7. Готовая продукция и товары.

Раздел 8. Процесс продажи и финансовые результаты.

Забалансовые счета.

Перечень забалансовых счетов А.В. Зоновой предлагается расширить на три счета, на которых детализируются активы, связанные с сельским хозяйством и продукцией, полученной от населения для продажи.

Предложенная А.В. Зоновой структура плана счетов логична, поскольку основывается на модели прямого движения хозяйственных процессов, происходящих в бизнесе. Вместе с тем в условиях конвергенции моделей учета данная схема плана счетов, по нашему мнению, не будет отвечать требованиям унификации учета и отчетности в соответствии с МСФО. Структура разделов плана счетов должна продолжать повторять соотношение «активы — пассивы» при создании активами прибавочного продукта, поскольку оно применяется в МСФО при горизонтальном

построении балансового отчета. В связи с изложенным предлагаем иное направление совершенствования плана счетов, основанное не на жесткой регламентации разделов плана счетов, а на включении в действующий план счетов аналитики, помогающей вести управленческий учет одновременно с бухгалтерским учетом. При выборе грамотной аналитики на счетах следует сделать акцент на детализации элементов затрат исходя из центров планирования затрат и прибыли. Такая позиция решит две задачи, а именно сблизит учет на базе российских стандартов и МСФО и методически организует управленческий учет компании. В связи с вышеизложенным, предлагаем следующий проект плана счетов. Данный проект построен на традиционном плане счетов, в котором учетной политикой организации вводится аналитический учет на счетах затрат и счетах прибыли. Предложенный вариант плана счетов с расширенной аналитикой в целях ведения управленческого учета показан в табл. 1.

Таблица 1

Выписка из плана счетов по счетам затрат и счетам финансовых результатов

№ счета	№ субсчета	Вид счета А — активный; П — пассивный
Раздел 3. Затраты на производство		
20 Основное производство		А
25 Общепроизводственные расходы		А
26 Общехозяйственные расходы		А
Затраты, формирующие себестоимость продукции		
30 Материальные затраты		
31 Затраты на оплату труда		
32 Отчисления на социальные нужды		
33 Амортизация		
34 Прочие затраты		
Раздел 8. Финансовые результаты		
90 Продажи		А-П
	901 Выручка	П
	9011 Выручка от продажи продукции «А»	П
	9012 Выручка от продажи продукции «В»	П
	9012 Выручка от продажи продукции «С»	П
	902 Себестоимость	А
	9021 Себестоимость продукции «А»	А
	9022 Себестоимость продукции «В»	А
	9023 Себестоимость продукции «С»	А
	903 НДС	А
	904 Акцизы	А
	909 Прибыль (убыток)	А-П
	9091 Прибыль (убыток) от продукции «А»	А—П
	9092 Прибыль (убыток) от продукции «В»	А—П
	9093 Прибыль (убыток) от продукции «С»	А—П
91 Прочие доходы и расходы		А—П
	911 Прочие доходы	П
	9111 Доходы от аренды	П
	9112 Доходы от продажи основных средств	П
	912 Прочие расходы	А
	9121 Расходы от аренды	А
	9122 Расходы, связанные с продажей основных средств	А

№ счета	№ субсчета	Вид счета (А — активный; П — пассивный)
	919 Сальдо прочих доходов и расходов	А—П
	9191 Прибыль (убыток) от аренды	А—П
	9192 Прибыль (убыток), связанные с продажей основных средств	А—П
99 Прибыли и убытки		А—П
	991 Прибыль (убыток) от сегмента А	А—П
	992 Прибыль (убыток) от сегмента В	А—П
	993 Прибыль (убыток) от сегмента С	А—П

За основу ведения аналитики на счетах учета затрат, доходов и прибыли были взяты центры ответственности, составляющие основной предмет управленческого учета. Выделяют четыре центра ответственности: центр затрат; центр доходов; центр прибыли; центр инвестиций.

Исходя из того, что центры затрат призваны обеспечить максимальный результат при заданном минимуме вложений, целесообразно в плане счетов отразить учет по элементам затрат, используя для этого резервную нумерацию счетов от 30 до 39 счетов.

Центры доходов ответственны за получение доходов, поэтому в плане счетов находят отражение доходы от обычных видов деятельности (пассивные субсчета к счету 90) и от прочих видов деятельности (пассивные субсчета к счету 91).

Центр прибыли отвечает за размер полученной прибыли, а именно за соотношение доходов и расходов, относящихся к одноименным доходам и расходам (здесь применяется принцип сопоставимости). Отслеживание соотношения доходов и расходов по каждому виду деятельности возможно получить в аналитике, применяемой к счетам 90.9 и 91.9.

Центры инвестиций — это сегменты компании. Сегментная отчетность служит в управленческих целях при определении эффективности использования инвестированных в них средств. Финансовый результат, полученный в результате деятельности центров инвестиций, отражается за отчетный год на счете 99 «Прибыли и убытки», т.е. для учета эффективности инвестиций в тот или иной сегмент необходимо ввести аналитику на данном счете, которая будет именоваться конкретно выбранным сегментом.

Таким образом, российский бухгалтерский учет начинает соответствовать международным нормам бухгалтерского финансового учета.

ЛИТЕРАТУРА

- [1] Приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».
- [2] Зонина А.В. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций // Вестник бухгалтера московского региона. — 2010. — № 2. — С. 34—37.

- [3] *Козельцева Е.А.* Сравнительный анализ методологии и организации бухгалтерского учета во Франции и в России: Дисс. ... канд. экон. наук. — М., 2005.
- [4] *Усатова Л.В.* Формирование управленческой и налоговой составляющей учетно-аналитической системы расходов в условиях неопределенности в период трансформации международных стандартов финансовой отчетности: Автореф. дисс. ... д-ра экон. наук.

RUSSIAN CHART OF ACCOUNTS AND INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS)

L.B. Trofimova

Peoples' Friendship University of Russia
Miklukho-Maklaya str., 6, Moscow, Russia, 117198

This article investigates how to adapt the Russian chart of accounts in the convergence of accounting consolidated groups of international accounting model. The author proposed a draft plan of accounts, further developed management accounting on the basis of accounting this article. The author urges that the basis of analysts in the accounts of the accounting of costs, revenues and profits by proceeds from the main subject of management accounting — the responsibility centers.

Key words: Accounts — screens, Responsibility centers, Cost center, Center income, Profit center, Investment Center.