

2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

2.1. ИЗМЕНЕНИЕ ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ

Бондарчук В.В., аспирант кафедры бухгалтерского учета

Житомирский государственный технологический университет (Украина)

В статье рассмотрено взаимное влияние изменений плана счетов и института собственности, определена роль плана счетов в процессе трансформации института собственности в Украине; определено, что смена технологических укладов является фактором, влияющим на формирование и изменение плана счетов в части основных средств.

Процесс изменения плана счетов в Украине проходил в два этапа, которые разделяет факт утверждения национального плана счетов, а также принятие Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» в 1999 г. В период с 1991-1999 г. никаких существенных изменений в законодательстве касательно регулирования бухгалтерского учета не происходило.

Особенностью первого этапа было отсутствие каких-либо изменений в плане счетов. Такая наследственность связана с процессом трансформации института собственности в Украине, начавшегося с момента обретения Украиной независимости. Основными составляющими права собственности есть право владения, право распоряжения и право пользования. На первом этапе процессы трансформации института собственности были связаны в большей степени с приватизацией государственного имущества. Без плана счетов было бы сложно осуществлять приватизацию государственного имущества, поскольку для того, чтобы распределять и перераспределять имущество, необходимо достоверно знать, сколько и какого имущества есть в наличии.

Исследование развития плана счетов других государств бывшего СССР показало, что в таких странах, как Российская Федерация [1], Республика Беларусь [11] план счетов в части основных средств вообще не отличается от плана счетов СССР образца 1985 г., основные средства учитываются по видам, структура которых определяется дополнительными нормативными документами. В Республике Молдова [8] и Республике

Таджикистан [8] план счетов и классификация в нем основных средств дублируют украинский вариант. Это свидетельствует о сходстве некоторых проблем развития экономик постсоциалистических стран и схожести процессов трансформации института собственности, а также роли в этом плана счетов.

Связь изменения плана счетов с трансформацией института собственности подтверждается историческим, что касается первого этапа, соответствием критериев признания активов элементу права собственности, доминирующему в этот период. Имеется в виду, что признание объекта активом на основе критерия права собственности соответствовало, а потому и обеспечивало реализацию права владения и права распоряжения, как решение главных задач на первом этапе трансформации института собственности. План счетов стоял на страже права владения и права распоряжения, поскольку все активы, которые отражались в учете, должны были находиться в собственности предприятия. Таким образом, план счетов обеспечивал общую информационную основу для всех процессов, связанных с перераспределением прав собственности в стране. Можем предполагать, что пока эти процессы не завершатся, необходимость в общей информационной основе будет существовать, а обеспечить такую информационную основу возможно лишь с помощью общего плана счетов для всех предприятий.

Важно отметить, что такая взаимозависимость наблюдается и на следующем, втором, этапе трансформации института собственности, который предусматривает смещение акцентов в сторону решения проблем права пользования. Критерием признания имущества активом является возможность контроля предприятия над ним. Данное положение четко прописано в П(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» [7, п. 3], согласно которым активы – это ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошлых событий, использование которых, как ожидается, приведет к получению экономических выгод в будущем.

Экономика Украины как часть экономики СССР развивалась на основе четвертого технологического уклада, впрочем, как и экономика СССР в целом. Основой этого уклада является тяжелая и перерабатывающая промышленность, использование энергии газа и нефти. Именно промышленность создавала основную часть валового общественного продукта страны (табл. 1).

Таблица 1

ВАЛОВОЙ ОБЩЕСТВЕННЫЙ ПРОДУКТ ПО ОТРАСЛЯМ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА (В ФАКТИЧЕСКИ ДЕЙСТВОВАВШИХ ЦЕНАХ) [2]

Показатель	Год							
	1970		1980		1985		1986	
	Млрд. руб.	%						
Валовой общественный продукт	643,5	100	1 078,5	100	1 383,6	100	1 425,8	100
В том числе по отраслям народного хозяйства								
Промышленность	409,0	63,56	685,5	63,56	844,6	61,04	862,5	60,49
Сельское хозяйство	103,8	16,13	152,6	14,15	219,5	15,86	232,6	16,31
Строительство	67,6	10,51	103,4	9,59	136,3	9,85	147,9	10,37
Транспорт и связь	25,7	3,99	47,6	4,41	66,0	4,77	68,8	4,83
Торговля, материально-техническое снабжение, заготовки и другие отрасли	37,4	5,81	89,4	8,29	117,2	8,47	114,0	8,00

Данные табл. 1 свидетельствуют о том, что промышленность в СССР создавала большую часть валового общественного продукта, а именно более 60%. В другом месте со значительным отрывом находилось сельское хозяйство, которое создавало в среднем 15% валового общественного продукта. Такое преимущество промышленности не могло не отразиться на структуре плана счетов в части основных средств.

Исходя из такой действительности, а именно имеющегося на то время уровня развития средств труда и уровня технологий, был разработан план счетов и в части основных средств, имел следующую структуру [5] (табл. 2).

Таблица 2

СТРУКТУРА СЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ПЛАНЕ СЧЕТОВ СССР

Шифр счета	Название счета
Раздел I. Основные средства (фонды)	
	Основные средства
	1. Здания
	2. Сооружения
	3. Передаточные устройства
	4. Машины и оборудование
	5. Транспортные средства
	6. Инструмент
01	7. Производственный инвентарь и принадлежности
	8. Хозяйственный инвентарь
	9. Рабочий и продуктивный скот
	10. Многолетние насаждения
	11. Капитальные затраты по улучшению земель (без сооружений)
	12. Прочие основные фонды
02	Износ основных средств
03	Капитальный ремонт

Детализация составных счета 01 «Основные средства» раскрывалась в Типовой классификации основных фондов (основных средств) народного хозяйства СССР [10]. Следует отметить, что со времен возобновления промышленности после второй мировой войны структура основных средств не изменялась, что свидетельствует о том, что информационные запросы полностью удовлетворялись существующим планом счетов. Детализация счета основных средств плана счетов, утвержденного в 1985 г., приводилась именно в Типовой классификации основных фондов образца 1970 г. Типовая классификация основных фондов полностью отображала существующую структуру основных средств. Такой временной разрыв между принятием данных нормативных документов и отсутствие их изменений, свидетельствует о неизменности информационных запросов касательно основных средств или о том, что данный разрыв учета такие запросы, даже если они изменялись, полностью удовлетворял.

В этот период формирования новой экономической системы действующий план счетов образца 1985 г. удовлетворял существующие информационные запросы. Развитие науки и техники вызвало появление новых технологий, но их внедрение, на тот момент, было объективно невозможным. В связи с этим существующая система классификации и учета основных средств не изменялась, поскольку новые объекты учета не появлялись.

Стабилизация экономического состояния страны в конце 1990-х гг. повлекла за собой возрастание экономической активности предприятий. Появились компью-

терные технологии и программные продукты для них, электронные технологии, основанные на микрочипах, и т.д. Согласно новым технологиям производства благ должен изменяться и бухгалтерский учет, основная задача которого – обеспечивать пользователей достоверной и объективной информацией о состоянии предприятия. Т.е. все технологические достижения, применяемые в производстве, должны быть отражены на счетах бухгалтерского учета.

Здесь начинается второй этап развития плана счетов в Украине – принятие Национального плана счетов в 1999 г. Однако со времен СССР план счетов бухгалтерского учета предприятий и организаций Украины в части основных средств практически не претерпел изменений. Были добавлены такие составляющие, как «прочие необоротные материальные активы» и «нематериальные активы» (табл. 3).

Таблица 3

СТРУКТУРА НЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В ПЛАНЕ СЧЕТОВ ПРЕДПРИЯТИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ УКРАИНЫ [4]

Синтетические счета		Субсчета	
Код	Название	Код	Название
Класс 1. Необоротные активы			
10	Основные средства	100	Инвестиционная недвижимость
		101	Земельные участки
		102	Капитальные затраты по улучшению земель
		103	Здания и сооружения
		104	Машины и оборудование
		105	Транспортные средства
		106	Инструменты, устройства и инвентарь
		107	Животные
		108	Многолетние насаждения
		109	Прочие основные средства
11	Другие необоротные материальные активы	111	Библиотечные фонды
		112	Малоценные необоротные материальные активы
		113	Временные (нетитульные) сооружения
		114	Природные ресурсы
		115	Инвентарная тара
		116	Предметы проката
		117	Прочие необоротные материальные активы
12	Нематериальные активы	121	Права пользования природными ресурсами
		122	Права пользования имуществом
		123	Права на коммерческие обозначения
		124	Права на объекты промышленной собственности
		125	Авторское право и связанные с ним права
		127	Прочие нематериальные активы

Можем утверждать, что план счетов в части основных средств был детализирован за счет расширения составляющей малоценных необоротных материальных активов и дополнен нематериальными активами, но существенных улучшений не претерпел. Следует отметить, что на тот момент развитие плана счетов как элемента национальной системы бухгалтерского учета

не имело иных путей. Главный информационный запрос сводился к формированию информации о структуре имеющихся основных средств, что было необходимо для продолжения осуществления процесса приватизации государственного имущества. Главной задачей нового плана счетов образца 1999 г. была детализация информации об основных средствах, которую он и реализовывал.

В настоящее время в Украине все еще происходят процессы трансформации института собственности. По данным Государственной службы статистики Украины [3], с каждым годом удельный вес государственных предприятий в структуре всех предприятий Украины уменьшается (рис. 1).



Рис. 1. Динамика предприятий государственной формы собственности предприятий в Украине

Доказательством трансформации института собственности в Украине является изменение критерия признания активов с права собственности на возможность контроля, о чем упоминалось выше. Большее значения приобретает право пользования, а права собственности и распоряжения становятся второстепенными. Можем предположить, что в практике экономической деятельности появятся институты пользования, согласно которым любые объекты не обязательно нужно будет приобретать для того, чтобы ими пользоваться. Предполагаем, что такая тенденция получит распространение сначала в развитых странах, а со временем дойдет и до нас.

Еще одним фактором, влияющим на план счетов в части основных средств, является технологический уклад. Развитие человечества сопровождается развитием науки и техники, которые влияют на развитие экономической науки в целом и бухгалтерского учета в частности. Развитие науки и техники определяет уровень развития продуктивных сил общества и способ производства благ. Уровень развития продуктивных сил и соответствующий ему способ производства в определенный момент времени называется технологическим укладом. В своей истории человечество прошло смену пяти технологических укладов, для каждого из которых были характерны определенные особенности обновления основного капитала.

Выделяют пять волн обновления основного капитала, приводящие к смене технологических укладов [9], которые необходимо рассмотреть с позиции определения причин трансформации плана счетов в части основных средств.

Первая волна обновления основного капитала (1770-1830 гг.) сформировала уклад, для которого характерным было развитие и внедрение технологий в текстильной промышленности и использовании энергии

воды. Также в этот период широко использовались паровые двигатели, что привело к развитию машиностроения.

Вторая волна (1830-1880 гг.) характеризуется механизацией производства практически во всех отраслях промышленности. Создавались железнодорожные сообщения и морские пути.

Третья волна (1880-1930 гг.) началась с масштабного использования в промышленном производстве электрической энергии. Как следствие, происходило стремительное развитие машиностроения и электротехнической промышленности.

Четвертая волна (1930-1980 гг.) характеризуется развитием энергетики с использованием нефти, нефтепродуктов, газа и искусственно синтезированных материалов. Развивается строительство дорог и магистралей, осуществляется массовое производство автомобилей, тракторов, самолетов. Появляются и распространяются компьютеры и программные продукты для них. Образуются транснациональные корпорации.

Пятая волна (со середины 1980 г.) базируется на достижениях микроэлектроники, информатики, генной инженерии, освоении космоса, поиске новых видов энергии. В экономической среде происходит переход от обособленных фирм к единой сети компаний, которые объединены электронной сетью связи и тесно взаимодействуют в области технологий, контроля качества продукции и т.п.

Несмотря на то, что сейчас в деятельности предприятий используются технологии, относящиеся к пятому технологическому укладу, существующий план счетов не приспособлен для отражения такой действительности. Складывается ситуация, когда предприятия для отображения информации о своих основных средствах вынуждены сознательно формировать данные в системе бухгалтерского учета, которые не соответствуют действительности, поскольку являются заложниками плана счетов. Используя высокотехнологичные автоматизированные производственные линии, робототехнику, предприятия отражают такие основные средства на одном счете с гораздо устаревшими основными средствами. При этом теряются огромные возможности для предприятий, касающиеся раскрытия информации в отчетности. Наличие и использование современных технологий, владение или использование лицензий, патентов и других нематериальных активов могут существенно повлиять на инвестиционную привлекательность предприятия. Согласно данным государственной службы статистики Украины, в период с 2009-2011 гг. удельный вес предприятий, которые занимаются инновациями, стремительно растет (рис. 2).



Рис. 2. Динамика предприятий Украины, занимающихся внедрением инноваций

Однако на современном этапе развития бухгалтерского учета в Украине предприятия не могут представить такого рода конкурентные преимущества через систему отчетности.

Следует отметить, что план счетов бухгалтерского учета используется не во всех странах. Так, он отсутствует в США, где каждое предприятие имеет право самостоятельно разрабатывать план счетов, который бы максимально соответствовал потребностям управленческого персонала в информации. Именно для нужд управления и был изначально разработан план счетов, поскольку он позволяет закрепить разрезы формирования информации, необходимой для оценки деятельности предприятия и принятия управленческих решений. Крупные предприятия, имеющие сложную организационную и производственную структуру, еще в начале XX в. начали детализировать информационные разрезы бухгалтерского учета именно с целью формирования информации для нужд управления затратами. Сегодня развитые страны отказываются от унифицированного плана счетов, поскольку достаточно сложно учесть все информационные запросы, которые должен удовлетворить бухгалтерский учет.

В последние годы совокупный спрос мирового рынка снижается, что приводит к перепроизводству товаров и услуг. Численность населения мира увеличивается, но объемы промышленной продукции растут значительно быстрее. Нарастание совокупного предложения не может продолжаться бесконечно в условиях ограниченности ресурсов. По этой же причине не оправдывает себя концепция одноразового потребления, которая сейчас широко культивируется транснациональными корпорациями. Экономия на масштабе со временем исчерпает себя, поскольку сокращение совокупного спроса приведет к нивелированию данного эффекта. Не будет смысла производить больше, чем потребляется. Возникнут институты общего пользования. Практически все можно будет взять в аренду на определенный срок с последующим возвращением или передачей в субаренду.

В таких условиях унифицированный план счетов как инструмент учета вообще потеряет свое значение в связи с большим количеством различных, а иногда и противоречивых интересов пользователей информации. План счетов призван привести к общему знаменателю принципы формирования и подачи информации о деятельности предприятия определенным группам пользователей учетной информации. Чем больше групп пользователей информации с разными интересами – тем сложнее разработать унифицированный план счетов. Об этом свидетельствует опыт США, где в связи с развитым рынком существует большое количество информационных запросов со стороны участников рынка к системе бухгалтерского учета. Удовлетворить информационные запросы всех пользователей и, при этом, использовать унифицированный план счетов не представляется возможным. Поэтому каждое предприятие США имеет право самостоятельно разрабатывать план счетов с целью лучшего представления информации о деятельности предприятия.

Среди причин трансформации плана счетов в Украине можем выделить несоответствие структуры плана счетов (в части основных средств) действительности, которая на них отображается. Данное несоответствие может возникать по двум причинам:

- трансформация института собственности;
- изменение технологического уклада страны.

Выводы. Таким образом, исследование развития плана счетов в Украине показало, что факторами, определяющими его структуру в части основных средств, является следующее:

- информационные запросы к системе бухгалтерского учета, поскольку в Украине план счетов как элемент национальной системы бухгалтерского учета используется для регулирования института собственности;
- уровень развития существующих средств труда.

По своей природе данные факторы носят институциональный характер.

Проблема действующего в Украине плана счетов (в части основных средств) состоит в несоответствии требованиям, которые к нему выдвигаются. Причины этого кроются в предназначении плана счетов и его использовании согласно этому предназначению. План счетов формирует информацию о имеющемся имуществе и именно эта его функция реализуется в ходе процесса трансформации института собственности. Но с изменением института собственности в Украине, план счетов изменений не претерпевает, хотя информационные запросы к системе учета изменяются.

Еще одна проблема развития действующего плана счетов состоит в том, что его структура в части основных средств не позволяет отображать существующий уровень развития средств труда. Эта проблема тесно связана с первой, поскольку процесс трансформации института собственности не может обходиться без информации о предмете, права собственности на который трансформируются. Поэтому в соответствии с трансформацией института собственности должен трансформироваться и план счетов, что позволит улучшить полноту отображения действительности.

Литература

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Валовой общественный продукт и национальный доход. Народное хозяйство СССР за 10 лет [Электронный ресурс] : юбилейный стат. ежегод. Режим доступа: <http://istmat.info/node/9268>.
3. Государственная служба статистики Украины [Электронный ресурс] : официальный сайт. Режим доступа: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
4. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций [Электронный ресурс] : утв. приказом м-ва финансов Украины от 30 нояб. 1999 г. № 291. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99/ed20110704>
5. План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций [Электронный ресурс] : утв. приказом м-ва финансов СССР от 28 марта 1985 г. №40. URL: <http://www.economics.kiev.ua/download/ZakonySSSR/data02/tex12639.htm>
6. Положение о Методологическом совете по бухгалтерскому учету при м-ве финансов Украины [Электронный ресурс] : утв. приказом м-ва финансов Украины от 29 окт. 1997 г. №230. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.592.0>
7. Общие требования к финансовой отчетности [Электронный ресурс] : положение (стандарт) бухгалтерского учета Республики Украина 1. URL: [http://www.minfin.gov.ua/file/link/340515/file/Положення%20\(стандарт\)%20бухгалтерського%20обліку%201%20загальні%20вимоги%20до%20фінансової%20звітності.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/340515/file/Положення%20(стандарт)%20бухгалтерського%20обліку%201%20загальні%20вимоги%20до%20фінансової%20звітності.pdf)

8. Счетоведение [Текст] : монография в 3 ч. / [под науч. ред. проф. М.Я. Штеймана]. – Житомир : ЖГТУ, 2009.
9. Сергей Глазьев [Электронный ресурс] : официальный сайт. Режим доступа: http://www.glazev.ru/ecomom_polit/270/
10. Типовая классификация основных фондов (основных средств) народного хозяйства СССР [Электронный ресурс] : утв. Центр. статистическим управлением СССР от 30 апр. 1970 г. №9-113. URL: <http://docs.cntd.ru/document/9020023>
11. Типовой план счетов бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : утв. постановлением м-ва финансов Республики Беларусь. URL: <http://www.minfin.gov.by/rmenu/business-accounting/buhuchet/plans/>

Ключевые слова

Бухгалтерский учет; институт собственности; информационный запрос; критерий признания активов; оборотные активы; основные средства; план счетов; трансформация; технологический уклад.

Бондарчук Виталий Викторович

РЕЦЕНЗИЯ

План счетов бухгалтерского учета обеспечивает однородность формирования информации об объектах учета на уровне предприятий всей страны. Структура плана счетов, с одной стороны, формируется под влиянием информационных запросов к системе бухгалтерского учета, а с другой – необходимостью отображения существующего уровня развития технологий и средств труда.

Значительную актуальность рецензируемой статьи определяет рассмотрение плана счетов как важного элемента в процессе трансформации института собственности, выявление проблем в существующей структуре плана счетов касательно основных средств, а также определение их причин.

В ходе проведенных исследований авторами выявлены исторические предпосылки, способствовавшие формированию существующей структуры плана счетов в части основных средств, определена роль плана счетов в процессе трансформации института собственности, а также возможное направление развития структуры плана счетов в будущем.

Материал статьи логически структурирован, выдержаны требования к рубрикации и общие требования по оформлению.

Статья носит законченный характер. Выводы обоснованы; сформулированы, исходя из полученных результатов исследований.

Учитывая вышеизложенное, считаю, что данная научная статья может быть рекомендована для публикации в международном издании.

Петрук А.М., д.э.н., зав. кафедрой финансов Житомирского государственного технологического университета