

## ПРОБЛЕМЫ РАЗРАБОТКИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ В ОТНОШЕНИИ ФОРМ УЧЕТНЫХ РЕГИСТРОВ

**М.А. Никитина**

*ГОУ ВПО «Тамбовский государственный технический университет», г. Тамбов*

*Рецензент д-р экон. наук, профессор Л.В. Пархоменко*

**Ключевые слова и фразы:** бухгалтерский учет; учетная политика; учетные регистры; формы бухгалтерского учета.

**Аннотация:** Рассмотрено нормативное регулирование организации бухгалтерского учета на разных этапах развития государства. Поставлена проблема в методологическом обеспечении разработки учетной политики в отношении форм учетных регистров.

В 1996 г. принят федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ [11]. Согласно п. 3 ст. 5 закона № 129-ФЗ организации самостоятельно формируют свою учетную политику, руководствуясь при этом законодательством РФ о бухгалтерском учете и нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет. Основными нормативными актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета, являются Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, утверждаемые Минфином России и обязательные для исполнения всеми организациями на территории РФ (п. 2 ст. 5 закона № 129-ФЗ).

В Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н) [10] определено, что при утверждении учетной политики, утверждаются также и правила документооборота и технология обработки учетной информации. Формы учетных регистров бухгалтерского учета разрабатываются и рекомендуются Минфином РФ, органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, или федеральными органами исполнительной власти, организациями при соблюдении ими общих методологических принципов бухгалтерского учета.

Порядок формирования, утверждения учетной политики и внесения в нее изменений установлен в ст. 6 закона № 129-ФЗ и ПБУ 1/2008 «Учетная

---

Никитина Марина Анатольевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», e-mail: 080973\_1@mail.ru, ТамбГТУ, г. Тамбов.

политика организации» [7]. Учетной политикой организации, в числе других, утверждаются формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности [7, п. 4].

В соответствии со ст. 10 закона № 129-ФЗ регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности. Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях. Таким образом, организация имеет право самостоятельно разработать и утвердить регистры бухгалтерского учета.

Совокупность применяемых организацией учетных регистров для отражения зафиксированных первичными учетными документами хозяйственных операций, взаимосвязь между этими регистрами называется формой бухгалтерского учета.

В период 1946–1961 гг. в СССР государственные и кооперативные предприятия и хозяйственные организации, кроме колхозов, а также хозрасчетные предприятия государственных организаций были обязаны вести бухгалтерский учет своей хозяйственной деятельности в соответствии с Положением от 25 января 1946 г. № 60 «О документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и хозяйственных организаций», утвержденном Народным комиссариатом финансов СССР [6].

Согласно этого положения бухгалтерские проводки отражались в мемориальных ордерах, которые затем в хронологическом порядке регистрировались в специальном регистрационном журнале. Систематические записи велись в книге синтетического учета (главной книге). В предприятиях и организациях, счетный план которых содержал небольшое количество счетов, допускалось совмещение хронологической записи мемориальных ордеров с записями по синтетическим счетам в одной книге «Журнал-Главная». Аналитические счета велись в книгах или на карточках. При этом до введения с 1 января 1960 г. единого плана счетов применялись типовые планы счетов по отраслям народного хозяйства: Типовой план счетов бухгалтерского учета основной деятельности государственных промышленных предприятий союзного и республиканского подчинения (письмо Минфина СССР от 4 ноября 1954 г. № 1149), Типовой план счетов бухгалтерского учета основной деятельности снабженческих и сбытовых организаций (письмо Минфина СССР от 16 января 1956 г. № 21), Типовой план счетов бухгалтерского учета государственного капитального строительства и основной деятельности подрядных (строительных и монтажных) организаций (письмо Минфина СССР от 13 февраля 1956 г. № 56) и др.

В 1960 г. в СССР была введена единая журнально-ордерная форма бухгалтерского учета [1]. Эта форма была разработана на основе единого плана счетов бухгалтерского учета (письмо Минфина СССР от 28 сентября 1959 г. № 259 «Об плане счетов бухгалтерского учета производственно-

хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения») и предназначена для применения во всех отраслях народного хозяйства (промышленность, строительство, снабжение, сбыт и др.).

В 1961 г. было утверждено новое Положение о документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и хозяйственных организаций (письмо Минфина СССР от 18 октября 1961 г. № 343) [2], обязательное для государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и хозяйственных организаций. Согласно этого положения бухгалтерский учет осуществлялся при помощи средств механизации и ручным способом.

В этот период широкое применение получили перфорационные машины, поэтому вновь принятое положение содержало порядок отражения содержащихся в принятых к учету документах при применении счетно-перфорационных машин в табуляграммах на основании перфокарт.

Журнально-ордерная форма учета применялась повсеместно. При этой форме счетоводства накапливание и систематизация данных, содержащихся в документах, принятых к учету, производится непосредственно в журналах-ордерах, ведомостях и других учетных регистрах, при этом аналитический и синтетический учет хозяйственных операций осуществляется, как правило, совместно в единой системе записей.

Дальнейшее развитие вычислительных машин и необходимость совершенствования учетного труда требовало новых подходов к организации учета, поэтому Минфином СССР и ЦСУ СССР 20 февраля 1981 г. на основе обобщения опыта объединений, предприятий и организаций, были изданы методические рекомендации по организации бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники [3]. Методические указания устанавливают основные принципы и требования к организации бухгалтерского учета в условиях его механизации и автоматизации, минимальный состав учетных регистров и показателей машиноориентированных форм бухгалтерского учета.

В 1983 г. на смену Положения о документах и записях 1961 г. [2] письмом Минфина СССР от 29 июля 1983 г. № 105 было утверждено действующее в настоящий момент Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете [4]. По поводу учетных регистров в положении 1983 г. сказано, что «формы учетных регистров, порядок записей в них, обработки и использования определены инструкциями о журнально-ордерной форме счетоводства, инструкциями по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете, общепромышленными руководящими методическими материалами по созданию и внедрению автоматизированного бухгалтерского учета в составе АСУ предприятий, учреждений и методическими указаниями по организации бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники».

С переходом к рыночным отношениям изменились подходы к постановке бухгалтерского учета в организациях. От жесткой регламентации учетного процесса со стороны государства перешли к разумному сочета-

нию государственного регулирования и самостоятельности организаций в постановке бухгалтерского учета: на основе установленных государством общих правил бухгалтерского учета организации самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных перед учетом задач.

В целях обеспечения единых методологических основ организации и ведения бухгалтерского учета и отчетности на территории Российской Федерации в условиях многообразия форм собственности и развития рыночных отношений Правительство РФ постановлением от 16 февраля 1992 г. № 89 поручило Министерству финансов РФ утвердить Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации. Данное положение было разработано и утверждено приказом Минфина РФ от 20 марта 1992 г. № 10 и введено в действие с 1 января 1992 г. [8].

Согласно п. 3 положения [8] предприятие определяет форму и методы бухгалтерского учета, основываясь на действующих в РФ и вновь разработанных формах и методах, при соблюдении общих методологических принципов. Именно с этого времени организации получили самостоятельность в выборе формы бухгалтерского учета.

На момент введения положения [8] бухгалтерский учет осуществлялся на предприятиях и в организациях по единой журнально-ордерной форме, утвержденной письмом Министерства финансов СССР от 8 марта 1960 г. № 63 [1]. В связи с утверждением Положения о бухгалтерском учете и введением нового Плана счетов (с 1 января 1992 г.) Минфином РФ в письме от 24 июля 1992 г. № 59 были утверждены рекомендации по применению единой журнально-ордерной формы учета [5]. В этих рекомендациях Минфин РФ еще раз отметил, что предприятия могут самостоятельно приспособлять применяемые регистры журнально-ордерной формы бухгалтерского учета к специфике своей деятельности.

В целях дальнейшего совершенствования системы нормативного регулирования бухгалтерского учета с 1 января 1995 г. приказом Минфина РФ от 24 декабря 1994 г. № 170 было введено в действие новое Положение о бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в РФ [9]. Согласно п. 3 Положения о бухгалтерском учете [9] организация при постановке бухгалтерского учета определяет в установленном порядке форму и методы бухгалтерского учета. То есть новое положение сохранило самостоятельность предприятий в отношении выбора формы бухгалтерского учета.

С 1 января 1999 г. Положение о бухгалтерском учете 1994 г. утратило силу, а приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н утверждено Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ [10].

Нормативные документы по ведению бухгалтерского учета предприятиями и организациями по этапам исторического развития нашего государства показаны на рисунке. На настоящий момент предприятиям при разработке форм учетных регистров следует руководствоваться инструкцией по применению журнально-ордерной формы 1960 г. [1] с учетом рекомендаций по ее применению 1992 г. [5], а также методическими рекомендациями по организации бухгалтерского учета с использованием

		Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ	
		Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н)	
		Рекомендации по применению единой журнально-ордерной формы счета (письмо Минфина РФ от 24.07.1992 г. № 59)	
		Методические рекомендации Минфина СССР и ЦСУ СССР от 20 февраля 1981 г. № 35/34-Р/426 "По организации бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники"	
		Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счета (утв. Минфином СССР 07.03.1960 г.)	
О документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и хозяйственных организаций (положение Наркомфина СССР от 25 января 1946 г. № 60)		Положение о документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и хозяйственных организаций (письмо Минфина СССР от 18 октября 1961 г. № 343)	
Типовые планы счетов по отраслям		Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (письмо Минфина СССР от 29 июля 1983 г. № 105)	
до 1960 года		1960   1965   1970 ...   1980   1985   1990   1995   2000 по настоящее время	
		РСФСР в составе СССР	
		перестройка	
		Российская Федерация	
Мемориально-ордерная форма учета	Единая журнально-ордерная форма учета, машинноориентированные формы учета (таблично-перфокарточная, таблично-автоматизированная и др.)		
<p align="center"><b>Нормативные документы, регулирующие ведение бухгалтерского учета, по этапам развития РФ</b></p>			
<p align="center">Организации самостоятельно утверждают формы учетных регистров, на основе рекомендованных Минфином РФ и с соблюдением общих методических принципов бухгалтерского учета</p>			

вычислительной техники [3]. При применении этих документов необходимо опираться на План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, утвержденный приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.

Получилось так, что журнально-ордерная форма была разработана под План счетов, введенный с 1 января 1960 г., а после этого План счетов менялся четыре раза: в 1968, 1986, 1992 и 2000 гг. (см. рисунок). После введения Плана счетов 1992 г. Минфин РФ разработал рекомендации по применению единой журнально-ордерной системы счетоводства, которая разъясняла ее применение с учетом нового Плана счетов.

Однако в 2000 г. План счетов бухгалтерского учета вновь был изменен, но никаких рекомендаций по применению журнально-ордерной формы Минфином РФ разработано не было. Фактически получилось, что построение бухгалтерского учета по Плану счетов 2000 г. должно было основываться на знаниях старых кадров времен единой журнально-ордерной формы.

Таким образом, журнально-ордерная форма рекомендована к применению, ее никто не отменял, однако, методология ее применения в современных условиях Плана счетов 2000 г. и новых положений по бухгалтерскому учету не разработана.

В свете действующих нормативных документов по организации бухгалтерского учета может возникнуть проблема отсутствия бухгалтерских кадров, способных к самостоятельной разработке регистров бухгалтерского учета. Старых кадров, которым журнально-ордерную форму учета спустили «сверху» и они были вынуждены ее осваивать (причем государство обеспечивало повышение квалификации бухгалтерских кадров через организацию специальных курсов), становится все меньше, а новым специалистам почерпнуть знания скоро будет уже негде. Бухгалтер в этих условиях становится не просто счетным работником, он должен в своей деятельности решать по сути творческие задачи по разработке учетных регистров под конкретный вид деятельности организации. Выполнить это грамотно без соответствующей методической поддержки Минфина РФ нелегко. Здесь не идет речь о специализированных организациях в области автоматизации бухгалтерского учета, об аудиторских организациях, которые оказывают услуги по постановке бухгалтерского учета, ведь не каждая организация в состоянии оплатить их услуги, а разработать и утвердить свою учетную политику в соответствии с федеральным законом «О бухгалтерском учете» [11] обязана каждая организация.

#### *Список литературы*

1. Об инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства [Электронный ресурс] : письмо Минфина СССР от 8.03.1960 г. № 63 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/about/software/cons/>.

2. О положении о документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и хозяйственных организаций [Электронный ресурс] : письмо Минфина СССР от 18.10.1961 г. № 343 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/about/software/cons/>.



3. О методических указаниях по организации бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники [Электронный ресурс] : письмо Минфина СССР и ЦСУ СССР от 20.02.1981 г. № 35/34-Р/426 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/about/software/cons/>.

4. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете : письмо Минфина СССР от 29.07.1983 г. № 105 // Бюл. норматив. актов м-в и ведомств СССР. – 1984. – № 4.

5. Письмо Минфина РФ от 24 июля 1992 г. № 59 «О рекомендациях по применению учетных регистров на предприятиях» // Финансовая газ. – 1992. – № 34.

6. О документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и хозяйственных организаций [Электронный ресурс] : положение Народного комиссариата финансов СССР от 25.01.1946 г. № 60 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/about/software/cons/>.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) (утв. приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н) // Бюл. норматив. актов федер. органов исполн. власти. – 2008. – № 44.

8. Об утверждении положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ : приказ Минфина РФ от 20.03.1992 г. № 10 // Финансовая газ. – 1992. – № 13.

9. Приказ Минфина РФ от 26 декабря 1994 г. № 170 «О положении о бухгалтерском учете и отчетности в РФ» // Бюл. норматив. актов м-в и ведомств РФ. – 1995. – № 5.

10. Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета бухгалтерской отчетности в РФ : приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н // Бюл. норматив. актов федер. органов исполн. власти. – 1998. – № 23.

11. О бухгалтерском учете : федер. закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ // Собр. законодательства РФ. – 1996. – № 48. – Ст. 5369.

---

## **Problems of Company Accounting Policy Development Concerning Accounting Registers**

**M.A. Nikitina**

*Tambov State Technical University, Tambov*

**Key words and phrases:** accounting; an accounting policy; accounting records; accounting rules.

**Abstract:** The paper discusses legal regulation of accounting in various stages of the state development. The problem of ensuring the development of methodology in accounting policy in respect of accounting registers is set.

---

© М.А. Никитина, 2011