
ПЕРЕОСМЫСЛЕНИЕ ВОПРОСОВ УЧЕТНОЙ ПРОЦЕДУРЫ И РЕГИСТРОВ В ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПОД ВЛИЯНИЕМ ПРАКТИЧЕСКИХ РЕАЛИЙ

Забродин Иван Павлович, канд. экон. наук, доц.

Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж, Россия, 394018; e-mail: svetlichna@mail.ru

Цель: повысить практическую значимость отдельных вопросов теории бухгалтерского учета, адаптируя их под особенности автоматизации учетного процесса. *Обсуждение:* теория бухгалтерского учета разрабатывалась десятки лет назад, когда учет велся вручную на бумажных носителях и не был автоматизирован. При этом содержание учебников и учебных пособий демонстрирует, что она кардинально не пересматривается, что привело к ее отставанию в ряде аспектов от реальной бухгалтерской практики. Наиболее ярко выраженным такое отставание наблюдается в вопросах выполнения учетной процедуры при осуществлении записей в учетные регистры и исправлении ошибок в них. *Результаты:* обоснованы авторские рекомендации по переосмыслению вопросов процедуры записей в учетные регистры и способов исправления ошибок в них и представлены оригинальные фрагменты теории бухгалтерского учета, соответствующие современным практическим реалиям.

Ключевые слова: теория бухгалтерского учета, учетная процедура, регистры бухгалтерского учета, синтетический учет, аналитический учет, способы исправления ошибок.

DOI: 10.17308/meps.2021.9/2680

Введение

В исследованиях вопросов взаимодействия теории и практики нередки высказывания относительно того, что практика – это лучший способ проверки действенности любой теории. Мы не вправе судить об истинности этого утверждения в отношении фундаментальных наук, изучающих процессы и явления в познавательных целях независимо от возможностей их использования. Но что касается прикладных наук, посвященных решению практических задач, то данное изречение видится нам верным и означает, что теоретический фундамент прикладной науки должен обеспечивать та-

кое изучение ее предметно-объектной области, которое в дальнейшем можно было бы успешно применить на практике.

Все вышесказанное максимально относится к бухгалтерскому учету, который, исходя из современных реалий, является прежде всего видом практической деятельности, регулируемым действующим законодательством [7], а затем уже прикладной экономической наукой. Поэтому теория бухгалтерского учета, являясь дисциплиной, преподаваемой в учебных заведениях при подготовке бакалавров и специалистов по соответствующим программам, должна отвечать современным требованиям, предъявляемым к бухгалтерскому учету на практике. Однако практика ведения учета развивается настолько стремительно, что в результате приходится констатировать: в ряде аспектов разработанная десятки лет назад теория бухгалтерского учета в настоящее время от нее банально отстает. И для достижения соответствия между теорией и практикой бухгалтерского учета необходимо, таким образом, переосмыслить и модифицировать именно теорию, изучив которую молодой специалист мог бы применить полученные знания в своей будущей работе.

Описание проблемы влияния автоматизации учета на процесс выполнения учетной процедуры и формирования учетных регистров

Развитие бухгалтерской практики, которое, по нашему мнению, должно оказывать существенное влияние на теорию бухгалтерского учета, заключается главным образом в автоматизации учетного процесса. Действительно, в настоящее время трудно представить, чтобы какая-либо, даже самая маленькая организация, вела свой бухгалтерский учет вручную, без вычислительной техники и современных бухгалтерских программ. Если это для микроорганизации не под силу, то учет ей ведут специализированные компании, оказывающие профессиональные бухгалтерские услуги, которые, безусловно, используют все необходимые средства автоматизации. Соответственно, важнейшим направлением модификации теории бухгалтерского учета является переосмысление тех ее разделов, которые посвящены технике учетных записей и преобразованию информации в рамках выполнения учетной процедуры, т.е. ее пути от первичного документа к отчетности и обратно при обнаружении ошибок. В классической теории бухгалтерского учета этим аспектам посвящен раздел, относящийся к учетным регистрам.

Как уже было ранее отмечено, теория бухгалтерского учета разрабатывалась десятилетиями и изначально учебники по ней писались, когда учет на практике велся вручную на бумажных носителях. Соответственно, вопросы техники записей в учетные регистры, способов исправления ошибок в них и др. были актуальны именно для ручного учета, но потеряли актуальность в условиях его автоматизации. Однако анализ учебной литературы по теории бухгалтерского учета показывает, что материал в учебниках и учеб-

ных пособиях практически не меняется. В лучшем случае вопросы регистров и форм бухгалтерского учета в условиях автоматизации описаны поверхностно, без должной конкретики [1, 2, 3, 4, 6, 8, 10, 12]. В худшем – переписаны без каких-либо изменений из более ранних изданий. В этой связи представим далее авторскую точку зрения по поводу того, как соответствующий фрагмент теории бухгалтерского учета должен быть модифицирован в отношении учетных регистров.

Переосмысление сущности процедуры записей в учетные регистры

Этот раздел теории бухгалтерского учета посвящен описанию процесса отражения факта хозяйственной жизни на счетах и его последующего попадания в учетные регистры. В учебниках этот процесс преимущественно раскрывается через три стадии действия:

- 1) формирование журнала регистрации хозяйственных операций;
- 2) запись указанных операций в регистры (разноска операций);
- 3) подсчеты итогов оборотов и сальдо в регистрах по окончании месяца [1, 2, 5, 11].

В реальной практике, в условиях автоматизации учета, этот процесс осуществляется следующим образом. При получении так называемого входящего документа в бухгалтерию определяется экономическое содержание факта хозяйственной жизни, подтвержденного этим документом, после чего он вводится в учетную систему в соответствующем разделе бухгалтерской программы. При проведении документа в журнале операций автоматически появляется запись, означающая, что факт хозяйственной деятельности зарегистрирован, принят к учету и отражен на бухгалтерских счетах методом двойной записи, что уже априори предполагает попадание его суммы в любые учетные регистры и формы отчетности. При этом регистры могут быть сформированы абсолютно за любой промежуток времени (не обязательно за месяц) и при их формировании автоматически производится подсчет итогов оборотов и сальдо.

Если же в бухгалтерии выписывается исходящий документ, то алгоритм его попадания в учетные регистры и формы отчетности идентичен оформлению входящей документации с той лишь разницей, что он не вводится в учетную систему извне, а подготавливается непосредственно в ней.

Следовательно, как таковых отдельных стадий в виде разности операций и подсчета итогов оборотов и сальдо в регистрах по окончании месяца на практике в условиях автоматизации не делается. В этой связи полагаем, что соответствующий фрагмент теории бухгалтерского учета должен быть изложен следующим образом: в условиях автоматизации учетного процесса первичный документ вводится в учетную систему (оформляется в учетной системе) в соответствии с экономическим содержанием соответствующего факта хозяйственной жизни, который после проведения попадает в журнал операций, что автоматически обеспечивает формирование любых не-

обходимых учетных регистров с подсчетом оборотов и сальдо за выбранный временной интервал.

В предложенном нами фрагменте сделан акцент, что в условиях автоматизации могут формироваться любые необходимые учетные регистры. Это важно, поскольку в классической литературе по теории бухгалтерского учета процесс записи фактов хозяйственной жизни в регистры описывается последовательно: при массовом характере операций вначале составляются регистры аналитического учета, а затем по итогам определенного периода (например, месяца) производится их дальнейшее обобщение в регистрах синтетического учета. Непосредственные записи операций в регистры синтетического учета, минуя аналитические регистры, допускаются при разовых фактах хозяйственной жизни, не требующих дополнительной группировки и обобщения. Действительно, при ручном ведении учета так было и должно было быть. Однако в современной бухгалтерской действительности предшествование аналитического учета перед синтетическим является сугубо формальным: ведение аналитического и синтетического учета осуществляется практически одновременно. Так, при вводе документа в учетную систему (оформлении исходящего документа в учетной системе) бухгалтеру (оператору) требуется определить экономическое содержание соответствующего факта хозяйственной жизни, в зависимости от которого выбирается вид будущей операции (поступление товарно-материальных ценностей, реализация товаров и услуг, расходный кассовый ордер и др.). К каждому виду операции запрограммированы соответствующие бухгалтерские счета. Например, оформление расходного кассового ордера изначально предполагает, что будет кредитоваться счет 50 «Касса», а выбор в рамках расходного кассового ордера вида расходования денежных средств определяет дебет корреспондирующего счета. Допустим, мы выбрали вид расходования денежных средств – выдача под отчет. Это означает, что выданная сумма будет отражаться по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», однако документ не будет проведен в учетной системе до тех пор, пока к счету 71 бухгалтер (оператор) не введет необходимые признаки аналитического учета (субконто) – как минимум ФИО подотчетного лица.

Только после заполнения требуемых программой субконто выполняемая операция будет проведена и отразится в журнале регистрации, обеспечивая попадание во все типы учетных регистров – как аналитического, так и синтетического учета. Поэтому при описании учетной процедуры в отношении заполнения регистров соответствующий материал следует излагать, не делая акцент на последовательности записей в регистры вначале аналитического, а затем уже синтетического учета. Действительно, заполнение аналитических признаков есть необходимое условие для осуществления корреспонденций на синтетических счетах. Однако как только факт хозяйственной жизни будет проведен и отражен в журнале, регистры по нему можно будет формировать абсолютно любые: аналитического учета, синтетического учета и комплексные, объединяющие в себе показатели как

синтетического, так и аналитического учета. И такой подход относится в равной степени как к разовым операциям, так и операциям, носящим массовый характер. Так называемое тождество синтетического и аналитического учета при таком подходе также достигается автоматически, исключая необходимость сверки результатов записей в регистрах синтетического и аналитического учета.

Исходя из вышеизложенного и допуская существование теоретической возможности ведения ручного учета на бумажных носителях, предлагаем следующий подход в изложении соответствующего фрагмента теории бухгалтерского учета: при ручном ведении учета записи в учетные регистры должны вестись в следующем порядке:

- по документам, не носящим массовый характер, запись фактов хозяйственной жизни может выполняться непосредственно в регистрах синтетического учета;

- документы, подтверждающие операции массового характера, предварительно группируются в регистрах аналитического учета (комплексных регистрах), обороты и остатки которых по итогам периода переносятся в соответствующие регистры синтетического учета.

В условиях автоматизации при вводе документа в учетную систему (оформлении исходящего документа в учетной системе) проставляются необходимые аналитические признаки факта хозяйственной жизни (субконто), что является обязательным условием для проведения документа, обеспечивая появление факта хозяйственной жизни в журнале операций, в любых учетных регистрах (аналитического учета, синтетического учета и комплексных) и формах отчетности.

Переосмысление способов исправления ошибок в учетных регистрах

В литературе по теории бухгалтерского учета эти способы также не меняются из года в год и состоят из корректурного способа, способа дополнительных записей (проводок) и красного сторно. В отдельных источниках встречаются также методы обратных проводок и переноса сумм со счета на счет [2]. Все эти способы были разработаны на том этапе учетной практики, когда регистры составлялись на бумажных носителях вручную, т.е., по сути, в настоящее время они носят уже исторический характер. Соответственно, в условиях автоматизации учетного процесса указанные способы далеко не в полной мере пригодны. Объясним ниже, почему.

Как было отмечено ранее, в реальной бухгалтерской практике вся информация, содержащая потенциальные ошибки (дата факта хозяйственной жизни, его сумма, выбор вида операции, выбор корреспондирующего счета, выбор аналитических позиций и др.), заполняется на стадии ввода входящего первичного учетного документа в систему или подготовки непосредственно в системе исходящего первичного учетного документа. Соответственно, если представить, что в организации учетные регистры за

прошлый период (например, квартал) распечатаны и к ним применяется один из вышеперечисленных классических способов исправления ошибок, то это означает, что ошибка будет устранена лишь на бумаге, а в учетной системе при этом ничего не исправлено будет, и при формировании любых необходимых регистров в дальнейшем соответствующие ошибки никуда не денутся.

Реальное исправление ошибок в бухгалтерском учете в условиях его автоматизации осуществляется следующим образом. Начнем с того, что автоматизация учета существенно облегчает сам процесс обнаружения ошибок, которые ищутся с помощью формирования регистров. Поскольку регистры можно с легкостью формировать по различным признакам и за любые промежутки времени, ошибки следует выявлять оперативно, т.е. не дожидаясь того момента, когда учетный период будет закрыт. Свидетельством ошибок могут быть расхождение сальдо задолженностей с контрагентами, отрицательное (красное) сальдо по активным счетам, наличие сальдо по счетам учета товарно-материальных ценностей при отсутствии их количества, наличие оборотов с отсутствующими аналитическими признаками, незакрытые счета, по которым не должно быть сальдо, и др. Как только ошибка будет обнаружена, необходимо в учетной системе найти соответствующий факт хозяйственной жизни, зайти в документ (вид операции), его подтверждающий, и внести в него соответствующие исправления. После чего в обязательном порядке следует перепровести указанный документ. После перепроведения суммы всех формируемых регистров (синтетического учета, аналитического учета и комплексных) пересчитаются автоматически.

Таким образом, оперативное исправление ошибок в учете и, следовательно, в учетных регистрах предлагаем назвать внесением изменений в документы (операции) с последующим их перепроведением в учетной системе. И еще раз заметим при этом, что непосредственно в регистрах в данном случае ошибки не исправляются, но после перепроведения все регистры будут содержать достоверные данные.

В случае же, когда в учете выявлена ошибка прошлых лет, то порядок ее исправления зависит от того, признала ее организация существенной или нет, что определяется требованиями ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» [9]. Ошибки прошлых лет, выявленные в отчетном году, исправляются датой их обнаружения, т.е. текущей датой, и в этом случае действительно могут делаться записи методом «красное сторно», аннулирующие неверные корреспонденции счетов, а также дополнительные записи в корреспонденции со счетами учета прочих доходов и расходов, нераспределенной прибыли (непокрытых убытков) и др. счетов. Такие корректировки оформляются бухгалтерскими справками. Иными словами, классические способы исправления ошибок в регистрах, изложенные в литературе по теории бухгалтерского учета, здесь работают, за исключением корректурного способа. Поэтому вопрос исправления ошибок в учет-

ных регистрах в современной теории бухгалтерского учета, по нашему мнению, должен быть изложен дифференцированно, развернуто и выглядеть следующим образом: исправление ошибок в учетных регистрах осуществляется разными методами в зависимости от того, каким способом формируются регистры (вручную или автоматизированно), и от того, в каком периоде выявлена ошибка.

При ручном составлении регистров на бумажных носителях могут применяться корректурный способ, способ дополнительных записей (проводок) и метод «красное сторно».

При автоматизированном ведении учета ошибки текущего года исправляются посредством внесения необходимых изменений в соответствующие документы (операции) с последующим их перепроведением в учетной системе. Ошибки прошлых лет, выявленные в отчетном году, исправляются методами «красного сторно» и дополнительных записей (проводок), которые делаются текущей датой и оформляются соответствующими бухгалтерскими справками.

Заключение

Подводя итоги проведенного исследования, необходимо отметить, что мы не отрицаем существования теоретической возможности ведения ручного учета на бумажных носителях и в наши дни. Однако следует все же признать, что этот вопрос относится уже скорее к истории бухгалтерского учета, чем к актуальной его теории, которая должна быть адаптирована под современные практические реалии. Вариант авторского подхода к такой адаптации в отношении формирования учетных регистров, процедуры записей и исправления ошибок в них был представлен в данной статье.

Список источников

1. Алборов Р.А. *Теория бухгалтерского учета*: учеб. пособие. Ижевск, ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2016.
2. Астахов В.П. *Теория бухгалтерского учета*: учеб. пособие. Москва, вузовский учебник, 2019.
3. Булгакова С.В. *Теория бухгалтерского учета*: учебник / С.В. Булгакова, Н.Г. Сапожникова. Москва, КноРус, 2019.
4. Гомола А.И. *Теория бухгалтерского учета*: учеб. пособие. Москва, Академия, 2019.
5. Кутер М.И. *Теория бухгалтерского учета*: учебник. Москва, Финансы и статистика, 2002.
6. Любушин Н.П. *Теория бухгалтерского учета*: учеб. пособие / Н.П. Любушин, В.В. Жаринов, Н.В. Бородина. Москва, ЮНИТИ-ДАНА, 2000.
7. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ (ред. от 26.07.2019).
8. Поленова С.Н. *Теория бухгалтерского учета*: учебник. Москва, Дашков и К, 2016.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) (ред. от 07.02.2020).
10. Рогуленко Т.М. *Теория бухгалтерского учета*: учебник / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева. Москва, КноРус, 2018.
11. Соколов Я.В. *Основы теории бухгалтерского учета*: учебник. Москва, Финансы и статистика, 2000.
12. Терентьева Т.В. *Теория бухгалтерского учета*: учеб. пособие. Москва, вузовский учебник, 2012.

RETHINKING THE ISSUES OF ACCOUNTING PROCEDURE AND REGISTERS IN THE THEORY OF ACCOUNTING UNDER THE INFLUENCE OF PRACTICAL REALITIES

Zabrodin Ivan Pavlovich, Cand. Sc. (Econ.)

Voronezh State University, University Sq., 1, Voronezh, Russia, 394018; e-mail: svetlichna@mail.ru

Purpose: to increase the practical significance of certain issues of the theory of accounting, adapting them to the peculiarities of automation of the accounting process. *Discussion:* the theory of accounting was developed decades ago, when accounting was conducted manually on paper and was not automated. At the same time, the content of textbooks and manuals demonstrates that it is not radically revised, which has led to its lag in a number of aspects from real accounting practice. This lag is most pronounced in matters of the implementation of the accounting procedure when making entries in the accounting registers and correcting errors in them. *Results:* the author's recommendations on rethinking the issues of the procedure for recording in accounting registers and ways to correct errors in them are substantiated and original fragments of the theory of accounting corresponding to modern practical realities are presented.

Keywords: accounting theory, accounting procedure, accounting registers, synthetic accounting, analytical accounting, methods of correcting errors.

References

1. Alborov R.A. *Teoriya buhgalterskogo ucheta: ucheb. posobie* [Accounting Theory]. Izhevsk, FGBOU VO Izhevskaya GSKHA, 2016. (In Russ.)
2. Astahov V.P. *Teoriya buhgalterskogo ucheta: ucheb. posobie* [Accounting Theory]. Moscow, Vuzovskij uchebnik, 2019. (In Russ.)
3. Bulgakova S.V. *Teoriya buhgalterskogo ucheta: uchebnik* [Accounting Theory] / S.V. Bulgakova, N.G. Sapozhnikova. Moscow, KnoRus, 2019. (In Russ.)
4. Gomola A.I. *Teoriya buhgalterskogo ucheta: ucheb. posobie* [Accounting Theory]. Moscow, Akademiya, 2019. (In Russ.)
5. Kuter M.I. *Teoriya buhgalterskogo ucheta: uchebnik* [Accounting Theory]. Moscow, Finansy i statistika, 2002. (In Russ.)
6. Lyubushin N.P. *Teoriya buhgalterskogo ucheta: ucheb. posobie* [Accounting Theory] / N.P. Lyubushin, V.V. Zharinov, N.V. Borodina. Moscow, YUNITI-DANA, 2000. (In Russ.)
7. O buhgalterskom uchete [About accounting]: Federal'nyj zakon ot 06.12.2011 №402-FZ (red. ot 26.07.2019). (In Russ.)
8. Polenova S.N. *Teoriya buhgalterskogo ucheta: uchebnik* [Accounting Theory]. Moscow, Dashkov i K, 2016. (In Russ.)
9. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Ispravlenie oshibok v buhgalterskom uchete i otchetnosti» [Correction of errors in accounting and reporting] (PBU 22/2010) (red. ot 07.02.2020). (In Russ.)
10. Rogulenko T.M. *Teoriya buhgalterskogo ucheta: uchebnik* [Accounting Theory] / T.M. Rogulenko, S.V. Ponomareva. Moscow, KnoRus, 2018. (In Russ.)

11. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta: uchebnik* [Fundamentals of accounting theory]. Moscow, Finansy i statistika, 2000. (In Russ.)

12. Terent'eva T.V. *Teoriya buhgalterskogo ucheta: ucheb. posobie* [Accounting Theory]. Moscow, Vuzovskij uchebnik, 2012. (In Russ.)