

## ГРУППИРОВКА ИМУЩЕСТВА И СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПО ЭТАПАМ КРУГООБОРОТА КАПИТАЛА: СОВРЕМЕННЫЙ ВЗГЛЯД И АРХАИЗМЫ

© 2015 Будович Юлия Ивановна

доктор экономических наук, доцент

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

125468, г. Москва, Ленинградский пр-т, д. 49

E-mail: JBUDOVICH@fa.ru

На основе современной модели кругооборота капитала формируются группировки имущества и счетов бухгалтерского учета по признаку этапа кругооборота капитала, обосновывается необходимость пересмотра традиционных группировок имущества предприятия по размещению, счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию, группировки счетов в действующем плане счетов.

*Ключевые слова:* план счетов, классификация активов и пассивов, группировка имущества по этапам кругооборота капитала, группировка счетов по этапам кругооборота капитала, группировка активов по размещению, группировка счетов по экономическому содержанию.

Классификация - важнейший прием научного исследования, служащий для обеспечения исчерпывающей характеристики какого-то круга явлений окружающей действительности. Важнейшими кругами явлений, изучаемыми наукой “бухгалтерский учет”, выступают активы и пассивы предприятия и такие регистры бухгалтерского учета, как счета<sup>1</sup>. Неслучайно их классификации выступают обязательными элементами учебников и учебных пособий по бухгалтерскому учету и, к тому же, являются весьма развитыми, т.е. включают группировки соответствующих явлений по нескольким признакам. Представлены группировки активов предприятия по таким признакам, как размещение, время использования (как правило, приводится одна группировка пассивов, признак которой не раскрывается). Счета группируются по значительно большему числу признаков: отношение к бухгалтерскому балансу; уровень детализации учитываемых объектов; экономическое содержание; назначение и структура. Отдельная группировка счетов представлена в получающем отражение в учебных курсах действующем Плане счетов, которая зачастую трактуется как группировка счетов также по экономическому содержанию<sup>2</sup>.

Обратим внимание на то, что среди отмеченных выше признаков группировки активов и пассивов и счетов не фигурирует такой признак, как этап кругооборота стоимости, вкладываемой в предприятие (упрощенно - кругооборота капи-

тала). Это выглядит весьма странным, поскольку активы и пассивы предприятия образуются вследствие движения вкладываемой в него стоимости по соответствующим этапам кругооборота, а счета бухгалтерского учета являются регистрами, предназначенными для отражения этого движения. Как отмечал известный ученый из области бухучета И.Ф. Шерр в своей работе “Бухгалтерия и баланс”, “бухгалтерия представляет собой историю **кругооборота капитала**. Этот кругооборот состоит из **связного ряда преобразовательных процессов**; пока хозяйство находится в бездействии, нет нужды ни в каком историческом описании его, ни в каком ведении счетоводных книг. Но как только начинается кругооборот, каждый преобразовательный процесс дает повод к записи в книге. Каждый такой отдельный процесс состоит в превращении одной **формы благ** в другую...”<sup>3</sup>.

Отсутствие среди группировочных признаков активов и пассивов предприятия и счетов такого признака, как этап кругооборота средств, выглядит еще более странным в связи с тем, что модель кругооборота капитала (в варианте, разработанном К. Марксом) и в настоящее время продолжает рассматриваться в качестве теоретической основы деятельности по бухгалтерскому учету, о чем говорит то, что она приводится в теоретической главе любого современного учебника или учебного пособия по бухгалтерскому учету (см. ниже).

Отмеченное выше позволяет предполагать, что группировки по признаку этапа кругооборота представлены в группировках активов и пассивов и бухгалтерских счетов в скрытом виде и что они страдают существенными недостатками. Задача настоящей статьи - выявление в представленных в учебной литературе по бухучету группировках имущества предприятия и его источников и счетов их группировок по признаку этапа кругооборота капитала, критический анализ данных группировок, раскрытие причин их недостатков и анализ последствий этих недостатков для бухучета-науки и практики.

В качестве основы для предпринимаемого исследования целесообразно использовать концепцию этапов кругооборота стоимости, вкладываемой в предприятие, и соответствующих им видов имущества, представленную в работах К.Н. Лебедева, в частности в статье "Почему модель кругооборота капитала К. Маркса так и не стала теорией бухгалтерского учета"<sup>4</sup>. При этом к этапам и видам имущества, соответствующим исходной модели кругооборота, следует добавить более общие, чем выделенные К.Н. Лебедевым, группы дополнительных этапов (и видов имущества), соответствующих усложнению исходной модели кругооборота, а именно этап пребывания стоимости, вложенной в предприятие, в имуществе разных лиц, вызванный задержкой в расчетах с предприятием, этап пребывания авансированной стоимости в имуществе должников и этап ее пребывания в имуществе доходных предприятий. Исходя же из предположения о незамкнутости кругооборота (об отсутствии возврата капитала учредителям после очередного бизнес-цикла), два денежных этапа следует свести в один. В связи с этим выделяются следующие основные этапы кругооборота и соответствующие им общие виды имущества: 1) хранения стоимости в имуществе объектов внешней среды предприятия (учредителей, банков-кредиторов, поставщиков, покупателей и пр.) еще до ее передачи предприятию - имущество вкладчиков; 2) хранения денег - деньги; 3) хранения средств предприятия в имуществе должников - имущество должников; 4) хранения средств предприятия в имуществе доходных предприятий - имущество доходных предприятий; 5) транспортировки факторов производства на предприятие - факторы производства в пути; 6) хранения факторов производства - факторы производства на

хранении; 7) собственно производства - товары предприятия в процессе производства; 8) хранения готовой продукции - готовая продукция на хранении; 9) готовая продукция в процессе транспортировки до пунктов поставки - готовая продукция в пути. Данная последовательность отражает наиболее распространенную очередность возникновения соответствующих видов имущества<sup>5</sup>.

Заметим, что к процессу (стадии, сфере) производства относятся этапы 7 и 8 (см. ниже), все остальные этапы относятся к процессу обращения.

Представленные выше основные этапы (и соответствующие им виды имущества) при группировке счетов по этапам кругооборота подлежат дальнейшей детализации. Так, этап хранения денег может быть разделен на 2 этапа (в скобках указаны соответствующие виды имущества): хранения безналичных и наличных денег (безналичные и наличные деньги), этап хранения факторов производства - также на 2 этапа: собственно их хранения и нахождения в эксплуатации (для средств труда) (факторы производства собственно на хранении и в эксплуатации), этап собственно производства - на 2 этапа: вспомогательного и основного производства (вспомогательные продукты и основные продукты в процессе их производства).

Как уже ясно из изложенного выше, в современной учебной литературе по бухгалтерскому учету представлены отдельные группировки активов, т.е. имущества предприятия, и пассивов, т.е. его источников. Между тем отдельной группировки активов и пассивов не должно быть, потому что в действительности группировке подвергаются не две разнородные совокупности, а одна однородная совокупность - имущество, учитываемое на предприятии. А на предприятии, в частности на счетах бухгалтерского учета, учитывается имущество не только предприятия, но и взаимодействующих с ним объектов внешней среды (учредителей, поставщиков, покупателей, банков-кредиторов, персонала и т.д.). Таким образом, 1-м недостатком группировки имущества по признаку этапа кругооборота является отсутствие общей группировки по этому признаку активов и пассивов предприятия.

Все пассивы предприятия при группировке имущества по этапам кругооборота относятся к одному его (1-му - см. выше) этапу, в связи с чем отдельной группировки пассивов по рассмат-

риваемому признаку быть не может (поэтому группировок пассивов меньше, как правило, на единицу). Отсутствие же этой группировки означает наличие у группировки учитываемого в бухгалтерии имущества по признаку этапа кругооборота такого (2-го) недостатка, как невыделение группы видов имущества, соответствующих 1-му этапу кругооборота.

Анализ группировок активов показывает, что их группировка по признаку этапа кругооборота представлена в виде группировки имущества организации по размещению. Об этом говорит выделение в ней на 1-м уровне, в частности, таких групп активов, как средства в сфере производства и обращения. Сферы же производства и обращения являются наиболее общими этапами кругооборота авансируемой в предприятие стоимости, которые выделялись в советской политической экономии. И на самом деле, как отмечает С.Ф. Токмалев в лекциях “Кругооборот и оборот капитала”, рассмотрев 3 стадии кругооборота капитала в модели К. Маркса, из которых 1-я и 3-я стадии являются стадиями обращения, а 2-я - стадией производства, “следовательно, капитал своим движением охватывает процесс производства и процесс обращения”<sup>6</sup>.

Таким образом, 3-м недостатком группировки имущества по стадиям кругооборота является то, что эта важнейшая видообразующая группировка спрятана под именем группировки имущества по размещению. Рассмотрим ее. На 1-м уровне все имущество делится на 3 группы. Первыми двумя, как уже отмечалось выше, выступают имущество сферы производства и имущество сферы обращения. 3-я группа - средства непродуцированной сферы.

К средствам в сфере производства относятся: 1) средства труда; 2) производственные запасы; 3) незавершенное производство и расходы.

К средствам в сфере обращения относятся: 1) предметы обращения (готовая продукция на складе, товары, продукция, отгруженная покупателям); 2) денежные средства; 3) средства в расчетах; 4) средства, обслуживающие обращение.

Заметим, что к средствам, обслуживающим обращение, как правило, относят только средства труда. Так, согласно учебному пособию Ю.И. Сигидова и А.И. Трубилина “Теория бухгалтерского учета”, к средствам, обслуживающим обращение, относятся “здания складские и торговые, оборудование и инвентарь складов и

торговых залов”<sup>7</sup>. Между тем к ним должны относиться и соответствующие производственные запасы, и незавершенное производство.

Иногда из средств в расчетах в самостоятельную группу выделяются активы, соответствующие вкладам в имущество доходных предприятий (финансовые вложения).

Средства непродуцированной сферы не делятся на группы. Обратим внимание на то, что к ним, как правило, также относят только средства труда, в лучшем случае - и производственные запасы соответствующего назначения. Так, согласно рассмотренному выше учебному пособию, к средствам непродуцированной сферы относятся “здания жилые, культурно-бытового назначения, здравоохранения и др. Материалы, медикаменты, оборудование и инвентарь и др.”<sup>8</sup>, т.е. соответствующие средства труда и производственные запасы. Однако к ним должны относиться и средства, находящиеся в незавершенном производстве соответствующих продуктов.

4-м недостатком является нарушение признака группировки активов на 1-м уровне. Средства непродуцированной сферы выделены по признаку вида деятельности, а не этапа кругооборота.

5-й недостаток - нарушение признака группировки на 2-м уровне детализации этапов кругооборота. Такие группы активов (сферы производства), как средства труда и производственные запасы, и такая группа активов (сферы обращения), как средства, обслуживающие обращение (при их трактовке как средств труда и производственных запасов), в действительности относятся к одному (общему) этапу кругооборота - этапу хранения факторов производства (этапу б). В связи с этим реально по рассматриваемому признаку выделены только 6 групп активов (см. ниже).

6-м недостатком группировки имущества по этапам кругооборота является неправильная трактовка состава имущества сфер производства и обращения. Этот недостаток обнаруживается из ее сравнения с трактовкой состава имущества данных сфер согласно модели кругооборота капитала К. Маркса. В соответствии с ней на 1-й стадии кругооборота “... денежный капитал (Д) превращается в производительный капитал”<sup>9</sup>, т.е. в средства производства и рабочую силу<sup>10</sup>. Это значит, что капитал в производительной форме находится уже на 1-й стадии обращения (эта часть производительного капитала именуется

запасом средств производства). Но согласно группировке, предлагаемой в учебных курсах по бухучету, соответствующие средства труда и производственные запасы трактуются как виды имущества, находящиеся на стадии производства (см. выше).

С другой стороны, согласно марксовой модели, капитал приобретает товарную форму уже на стадии производства: “Во второй стадии производительный капитал превращается в товарный капитал...”<sup>11</sup>. Это значит, что стадии производства, по К. Марксу, соответствуют не только незавершенное производство и расходы, но и предметы обращения (без товаров отгруженных - см. ниже). Между тем, согласно рассматриваемой группировке, (все) предметы обращения относятся к средствам, находящимся на (2-й) стадии обращения (см. выше), в то время как к ней реально относятся только принадлежащие предприятию отгруженные товары.

Неадекватная трактовка состава имущества сфер производства и обращения в соответствующей группировке имеет место в условиях, когда ее авторы одновременно приводят модель кругооборота капитала К. Маркса и дают соответствующую трактовку его стадий. Так, в учебном пособии Ю.И. Сигидова и А.И. Трубилина “Теория бухгалтерского учета”, содержащем рассматриваемую группировку имущества по стадиям кругооборота, представлена модель кругооборота капитала К. Маркса, и авторы пособия сами отмечают, что **“в процессе снабжения (заготовления) (т.е. на 1-й стадии обращения. - Ю.Б.) средства организации из денежной формы переходят в форму производственных запасов - средств труда, предметов труда, а также рабочей силы...”**<sup>12</sup>, что **“в процессе производства при взаимодействии средств труда, предметов труда и рабочей силы предметы труда принимают форму продуктов труда - готовой продукции”**<sup>13</sup>. Реальность состоит в том, что запас средств производства не имеет никакого отношения к стадии производства, а запас готовой продукции на складах - ко 2-й стадии обращения, или стадии реализации (продаж), а также в наличии стадии производства в составе двух (основных) этапов кругооборота - собственно производства и хранения готовой продукции. Последнее было установлено К.Н. Лебедевым в работе “Почему модель кругооборота капитала К. Маркса так и не стала теорией бухгалтерского учета”<sup>14</sup>.

7-й недостаток - последовательность реально выделенных по признаку этапа кругооборота групп имущества в значительной мере не соответствует типичному процессу кругооборота авансируемой стоимости. Фактически выделяется такая последовательность: 1) запас средств производства; 2) незавершенное производство и расходы; 3) предметы обращения; 4) денежные средства; 5) средства в расчетах; 6) финансовые вложения. Между тем исходя из эталонного списка этапов кругооборота (см. выше) соответствующие группы имущества должны располагаться в такой последовательности: 1) денежные средства; 2) средства в расчетах; 3) финансовые вложения; 4) запас средств производства; 5) незавершенное производство и расходы; 6) предметы обращения.

Понятно - неадекватная последовательность видов имущества обусловлена тем, что вначале рассматриваются виды имущества, соответствующие сфере производства, т.е. 2-й стадии кругооборота, а затем - сфере обращения, состоящей из 1-й и 3-й стадий кругооборота.

8-й недостаток - подробно фактически не выделены группы - запас средств производства не разделен на запас в пути и запас на хранении, а предметы обращения - на готовую продукцию и товары отгруженные (готовая продукция в пути).

9-м недостатком является отсутствие указания на возможность дальнейшей детализации видов имущества, соответствующих основным этапам кругооборота, по рассматриваемому признаку.

Все рассмотренные выше недостатки группировки имущества по этапам кругооборота сформировались в науке “бухгалтерский учет” более 50 лет назад. Это хорошо видно по учебнику А.И. Сумцова “Теория бухгалтерского учета” (1964 г.). Так, в нем представлена фактически аналогичная (с учетом отличий в порядке учета и самой экономической жизни) группировка активов предприятия по признаку размещения (она же - по составу): “Средства предприятия по их составу и размещению подразделяются на **средства производства, средства в сфере обращения**, средства жилищного и культурно-бытового назначения, средства отвлеченные”. При этом **“средства производства (т.е. в сфере производства. - Ю.Б.) состоят из средств труда и предметов труда”**, а “к предметам труда относят также **предметы, находящиеся в виде**

незавершенного производства”<sup>15</sup>, “... в распоряжении предприятия имеются средства, функционирующие в сфере обращения: товары, готовая продукция, средства в расчетах (дебиторская задолженность) и денежные средства. Они непосредственно участвуют в процессе обращения. Кроме того, имеются средства труда, предназначенные для обслуживания процессов обращения: торговые помещения, склады, заготовительные базы, хозяйственный инвентарь на складах и базах, специальное торговое оборудование и т.п.”<sup>16</sup>. При этом, как и современные авторы, А.И. Сумцов приводит в своей книге 3-стадийную модель кругооборота капитала К. Маркса и также отмечает, что “**первая фаза кругооборота...** представляет собой осуществление заготовительных (снабженческих) операций, в ходе которых **средства предприятия из денежной формы переходят в форму средств производства**”, “**вторая фаза кругооборота является процессом производства**, в котором **стоимость потребленных средств производства** (израсходованные предметы труда и часть стоимости орудий труда, соответствующая их износу), а также **затраты денежных средств на заработную плату превращаются в форму готовой продукции**”<sup>17</sup>.

Таким образом, за более чем полувековой период в науке “бухгалтерский учет” не было сделано никаких реальных шагов по исправлению представленных выше недостатков группировки имущества по этапам кругооборота.

Рассмотрим причины недостатков группировки учитываемого имущества по стадиям кругооборота.

Необоснованная раздельная группировка активов и пассивов предприятия является следствием влияния на экономическую науку неадекватной модели кругооборота капитала К. Маркса. Ее недостатки были вскрыты К.Н. Лебедевым в статье “Почему модель кругооборота капитала К. Маркса так и не стала теорией бухгалтерского учета”. Главный из них с точки зрения настоящего исследования состоит в том, что “реально кругооборот капитала у К. Маркса - совсем не кругооборот капитала, а кругооборот стоимости, вложенной в деньги, затрагивающий только активы предприятия”<sup>18</sup>. Для того чтобы эта модель стала моделью кругооборота именно капитала, к марксовым 3-м стадиям кругооборота следует добавить еще одну стадию - стадию хранения средств, вкладываемых в предприятие, которая

совершается в имуществе капиталиста, а при условии модели - когда вклады в предприятие осуществляют и банки-кредиторы, поставщики и т.д. - и в имуществе прочих вкладчиков. В связи с этим реальная модель кругооборота включает стадию пребывания авансируемой стоимости в имуществе вкладчиков до ее передачи предприятию, а группировке по этапам кругооборота подлежат как активы, так и пассивы предприятия.

Выделению, наряду с имуществом сфер производств и обращения, имущества непродвиженной сферы (а также отнесению к последнему только средств труда) рассматриваемая группировка обязана соответствующему “заявлению” ведущих советских ученых-политэкономов, а именно академика К.В. Островитянова, членов-корреспондентов АН СССР Д.Т. Шепилова и Л.А. Леонтьева и др., сделанному в первом учебнике политической экономии, включившем характеристику социалистического способа производства (“Политическая экономия”, 1954), авторами которого они были. По их мнению, в отличие от ситуации при капитализме, “уровень жизни рабочих и служащих при социализме определяется не только индивидуальной денежной заработной платой. Индивидуальная заработная плата дополняется **крупными фондами, отпускаемыми государством и общественными организациями на социально-культурные нужды трудящихся** за счет продукта, созданного трудом для общества”<sup>19</sup>. Отсюда и соответствующие отличия активов социалистического предприятия от активов капиталистической фирмы: “**Помимо производственных фондов и фондов обращения предприятия имеют также основные фонды потребительского назначения** - жилые дома, клубы и другие общественные и культурные здания с их оборудованием”<sup>20</sup>.

Причиной выделения группы средств, обслуживающих сферу обращения, является некорректная трактовка К. Марксом таких видов деятельности предприятия, как транспортировка товаров, их упаковка, хранение, сортировка и т.д., как обособившегося производства, находящегося в сфере обращения: “Это, по выражению Маркса, - производство, продолжающееся в сфере обращения”<sup>21</sup>. В данной связи в составе имущества сферы обращения “пришлось” выделить средства, обслуживающие обращение.

Причиной неадекватной трактовки состава имущества сфер производства и обращения вы-

ступили попытки советских ученых-политэкономов “подправить” К. Маркса, а именно “прикрыть” бросающееся в глаза несоответствие названий имущественных форм капитала названиям стадий кругооборота, на которых они находятся, в его модели кругооборота (когда капитал в производительной форме частично присутствует на 1-й стадии обращения - в виде запаса, а капитал в товарной форме - на стадии производства). “Хитрость” состояла в незаметном противопоставлении понятию “стадия производства” понятия “сфера производства”, которое, с одной стороны, включает этап нахождения производительного капитала на 1-й стадии обращения в виде запаса средств производства, а с другой стороны, не включает этапа нахождения товарного капитала на стадии производства. Попытка отнести к сфере производства часть 1-й стадии обращения, на которой капитал уже присутствует в производительной форме, представлена в лекциях “Кругооборот и оборот капитала” уже цитировавшегося выше С.Ф. Токмалева: “Капитал в форме запаса уже вступает в сферу производства, но он еще не функционирует как производительный капитал, он представляет собой потенциальный производительный капитал”<sup>22</sup>.

Причиной данного недостатка послужила и трактовка К. Марксом ряда видов деятельности на предприятии как производства, осуществляющегося в сфере обращения (см. выше). В связи с такой трактовкой транспортного обслуживания, хранения, сортировки и так далее возникает ошибочное представление, что и виды имущества, подвергающиеся воздействию данных видов деятельности, также относятся к сфере обращения. В силу этого к сфере обращения начинает необоснованно относиться готовая продукция на хранении на предприятии, так как она подвергается складскому хранению, подработке, перевозке в пункты реализации.

Причиной того, что последовательность выделяемых групп имущества в значительной мере не соответствует типичному процессу кругооборота авансируемой стоимости, или того, что вначале рассматривается имущество сферы производства, а затем - сферы потребления, является тоже влияние марксистской теории, а вернее, идеологии. Производство, вопреки логическому и историческому, было поставлено на 1-е место из идеологических соображений, поскольку именно на стадии производства происходит создание при-

бавочной стоимости и происходит эксплуатация трудящихся. Как отмечают А.М. Румянцев, Г.А. Козлов, А.Г. Милейковский и другие в учебнике “Политическая экономия. Т. 1. Капиталистический способ производства”, “**приоритет в единстве процесса производства и процесса обращения принадлежит производству**, поскольку именно в процессе производства создаются товары, стоимость и прибавочная стоимость”<sup>23</sup>.

Приведенный выше исторический анализ причин недостатков группировки имущества по признаку этапов кругооборота указывает на необходимость скорейшего отказа от неадекватной группировки активов по размещению.

Негативные последствия неадекватности группировки учитываемого имущества по этапам кругооборота обширны - от неполноты характеристики имущества, когда из нее “выпадают” целые группы активов, соответствующие невыделенным основным этапам кругооборота, и “блокировки” развития классификации учитываемого имущества (неслучайно, как правило, представлены только две группировки активов - по размещению и времени использования) до теоретического “бессилия” в вопросе разработки счетов бухгалтерского учета. Так, в учебном пособии Ю.И. Сигидова и А.И. Трубилина “Теория бухгалтерского учета” в “классификации имущества организации по размещению” среди видов активов, относимых к группам, выделенным на 2-м уровне детализации, не представлены внеоборотные активы, вклады в доходные предприятия (кроме специальных счетов в банках)<sup>24</sup>.

К.Н. Лебедев в своих работах, в частности в статье “Группировка счетов бухгалтерского учета по назначению: сущность и явление” (2015 г.), показал, что номенклатура счетов, представленная в действующем Плане счетов, плохо характеризует деятельность по отражению на этих счетах хозяйственных операций в соответствии с установленным порядком, чем создает существенные проблемы для бухгалтерских образования, практики и науки<sup>25</sup>. Одной из причин такого положения является то, что многие счета Плана счетов предназначены для учета движения имущества, находящегося одновременно на нескольких (основных) этапах кругооборота, и при этом не отражают в своих названиях соответствующих этапов, например, счет 08 “Вложения во внеоборотные активы”, на котором по признаку этапов кру-

гооборота учитываются средства труда в пути, на хранении на предприятии и в процессе их производства<sup>26</sup>. Важнейшей причиной такой ситуации является отсутствие адекватной группировки счетов по признаку этапа кругооборота (повторяющей соответствующую группировку имущества, так как счета открываются для учета отдельных видов имущества), а причиной ее отсутствия как раз является отсутствие адекватной группировки учитываемого имущества по этапам кругооборота.

Далее рассмотрим классификацию счетов бухгалтерского учета с целью выявления и анализа группировки счетов по признаку этапа кругооборота. Как выясняется (см. ниже), она “скрыта” в группировке счетов по экономическому содержанию (учитываемых на них объектов). Таким образом, 1-м недостатком соответствующей группировки счетов является то, что она не называется своим именем. Рассмотрим эту группировку.

На 1-м уровне выделяются 3 группы счетов: 1) счета для учета имущества (активов) организации (иногда добавляется - и прав); 2) счета для учета источников образования имущества; 3) счета для учета хозяйственных процессов (иногда добавляется - и результатов).

В составе счетов для учета имущества выделяются: 1) счета для учета средств труда; 2) счета для учета предметов труда; 3) счета для учета денежных средств, в том числе финансовых вложений; 4) счета для учета средств в расчетах в части дебиторской задолженности.

Среди счетов для учета источников выделяются: 1) счета для учета источников собственных средств (или собственного капитала); 2) счета для учета источников заемных (привлеченных) средств (или обязательств) в составе: а) счетов для учета заемных источников и б) счетов для учета привлеченных источников (в части кредиторской задолженности).

В составе счетов для учета хозяйственных процессов выделяются: 1) счета для учета процесса снабжения; 2) счета для учета процесса производства; 3) счета для учета процесса продажи; 4) счета для учета результатов хозяйственных процессов<sup>27</sup>.

Следует отметить, что в группировке счетов по рассматриваемому признаку на 2-м и 3-м уровнях детализации нет единства. Так, некоторые авторы делят счета для учета активов на

следующие группы: 1) счета для учета активов в сфере производства в составе счетов для учета: а) средств труда; б) предметов труда; в) исключительных прав и г) капитальных вложений; 2) счета для учета активов в сфере обращения в составе: а) счетов для учета имущества, в том числе для учета предметов обращения и денежных средств и б) счетов для учета прав, в том числе для учета дебиторской задолженности, финансовых вложений и расходов будущих периодов. Иногда счета для учета процесса снабжения и процесса продажи объединяются в группу счетов по учету процесса обращения<sup>28</sup> и т.д.

О том, что группировка по экономическому содержанию является группировкой по этапам кругооборота, говорит выделение счетов для учета денежных средств и расчетов в составе счетов для учета имущества и счетов для учета процессов снабжения, производства и продажи в составе счетов для учета хозяйственных процессов. Об этом также свидетельствует деление некоторыми авторами счетов по учету активов на счета по учету активов в сфере производства и в сфере обращения (см. выше).

2-м ее недостатком является неотражение рассматриваемого признака группировки в названиях групп счетов на 1-м уровне детализации.

3-й недостаток - нарушение на 2-м уровне признака группировки: 1) в составе 1-й группы счетов выделены группа счетов для учета средств труда и предметов труда; 2) 2-я группа счетов делится на группы, в то время как все счета данной группы относятся к одному этапу кругооборота; 3) в 3-й группе выделена группа счетов для учета результатов. Реально эти счета относятся ко 2-й группе.

4-й недостаток - повторное выделение групп счетов для учета средств и предметов труда в составе 3-й группы счетов - счетов для учета снабжения, производства и продажи (лучше сказать, в составе 1-й группы - счетов для учета средств и предметов труда). Очевидно, по этой причине в учебном пособии Ю.И. Сигидова и А.И. Трубилина “Теория бухгалтерского учета” счета 10 “Материалы” и 41 “Товары” относятся одновременно и к счетам для учета предметов труда<sup>29</sup>, и к счетам для учета процесса снабжения<sup>30</sup>.

5-й недостаток - отсутствие подробной группировки, т.е. выделенные группы не (в полной мере) соответствуют основным этапам кругооборота авансируемой стоимости (см. выше).

6-й недостаток - отсутствует указание на возможность дальнейшей детализации счетов по признаку этапа кругооборота.

Причина неадекватности группировки счетов по признаку этапа кругооборота, как уже отмечалось выше, заключается в отсутствии адекватной группировки по данному признаку имущества, учитываемого в бухгалтерии.

Еще одной причиной неадекватности группировки счетов по этапам кругооборота является неправильная трактовка в науке «бухгалтерский учет» объекта (объектов) познания бухгалтерского учета-практики. В учебниках и учебных пособиях по бухучету в качестве объекта познания бухучета-практики ошибочно рассматривается не деятельность предприятия в целом, а виды имущества предприятия и источников его формирования, а также хозяйственные процессы, оказывающие на них влияние<sup>31</sup>. Именно по данным «объектам» и группируются счета по «экономическому содержанию» на 1-м уровне (см. выше). Это лишний раз указывает на важность правильной разработки вопроса предмета бухучета-науки и практики.

Далее рассмотрим группировку счетов, отраженную в действующем Плане счетов бухгалтерского учета. Согласно Плану счета делятся на следующие группы: 1) внеоборотные активы; 2) производственные запасы; 3) затраты на производство; 4) готовая продукция и товары; 5) денежные средства; 6) расчеты; 7) капитал; 8) финансовые результаты. Несложно обнаружить, что данная группировка счетов (1-я - 6-я группы) повторяет неадекватную группировку имущества предприятия по признаку размещения (см. выше), это говорит о том, что она является группировкой по признаку этапа кругооборота. По той же причине она в соответствующей части характеризуется всеми недостатками группировки по данному признаку имущества предприятия, кроме неправильной трактовки (счетов по учету) имущества сфер производства и обращения. Дополнительными недостатками являются трактовка счетов группы «расчеты» как счетов, используемых и для учета имущества вкладчиков предприятия, выделение 7-й и 8-й групп счетов - счета обеих групп предназначены (судя по названиям) для учета имущества, находящегося на одном этапе кругооборота.

Выше были рассмотрены недостатки собственно выделения групп (или типов) счетов по

признаку этапа кругооборота. Однако недостатками характеризуется и то, как распределены предусмотренные Планом счета между этими группами (разделами Плана). Так, некоторые счета попали не в свои группы, например, счет 90 «Продажи», на котором учитываются товары и готовая продукция на хранении или в пути и который должен находиться в разд. IV «Готовая продукция и товары», и счет 96 «Резервы предстоящих расходов», на котором учитываются товары предприятия в процессе производства (фактические расходы и их списание по нормам на эти же товары, а остатка - на прибыль) и который должен находиться в разд. III «Затраты на производство», попали в разд. VIII «Финансовые результаты».

Еще один недостаток распределения счетов между разделами Плана, разумеется, если рассматривать его разделы как группировку счетов по этапам кругооборота капитала, состоит в том, что некоторые счета, которые в связи с тем, что на них учитывается имущество, относящееся к нескольким стадиям кругооборота, должны быть показаны одновременно в нескольких разделах, помещаются только в один раздел. Так, счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» и счет 97 «Расходы будущих периодов» должны быть приведены и в разд. III «Затраты на производство», поскольку на них учитывается также и производство (строительство, освоение новых производств и т.д.). Следует отметить, что в настоящее время счет 97 «Расходы будущих периодов» исключен из отчетности и в соответствии с требованиями регулятора должен быть максимально исключен из учета. Проблема, однако, состоит в том, что авторы современных учебников и учебных пособий по бухгалтерскому учету, находясь, очевидно, под воздействием действующего Плана счетов, продолжают указывать расходы будущих периодов и как элемент имущества предприятия, и как счет бухгалтерского учета. Так, А.И. Нечитайло, И.А. Нечитайло и И.Н. Томшинская в учебном пособии «Теория бухгалтерского учета» выделяют в составе бюджетно-распределительных счетов, в частности, счет «Расходы будущих периодов»<sup>32</sup>.

Как и неадекватная группировка имущества по этапам кругооборота, рассмотренные выше две неадекватные группировки счетов по тому же признаку пришли в современную российскую науку «бухгалтерский учет» из советской науки.



И на самом деле, как пишет А. И. Сумцов в учебнике “Теория бухгалтерского учета”, “... классификация счетов по экономическому содержанию включает счета хозяйственных средств, счета источников средств, а также счета хозяйственных процессов и их результатов”<sup>33</sup>. В этом же учебнике приводится характеристика действовавшего 50 лет назад Плана счетов, согласно которому счета делятся на следующие группы: 1) основные средства; 2) производственные запасы и оборудование к установке; 3) затраты на производство; 4) готовая продукция, товары и реализация; 5) денежные средства; 6) расчеты; 7) отвлеченные средства; 8) недостачи и потери; 9) фонды и резервы; 10) кредиты банков и финансирование; 11) финансовые результаты<sup>34</sup>. Данная группировка отличается от той, что представлена в современном Плане счетов, лишь наличием дополнительных групп счетов 7, 8 и 10. В современном Плане относящиеся к ним счета либо отсутствуют, либо включены в другие группы. Хотя бы факт “советского” происхождения неадекватных группировок счетов по признаку этапа кругооборота должен убедить ученых из области бухучета и лиц, отвечающих за План счетов, отказаться от этих группировок.

Важно отметить, что “советский” План счетов в значительно меньшей степени страдал таким недостатком, как неправильное распределение счетов между разделами. Так, счет “Реализация” (аналог счета “Продажи”) располагался в разд. IV “Готовая продукция, товары и реализация”, “Расходы будущих периодов” - в разд. III “Затраты на производство”. Усугубление данного недостатка в современном Плане счетов как раз и подтверждает мысль о том, что номенклатура счетов создает проблемы не только для учащихся, ученых и бухгалтеров, но и для самого регулятора бухгалтерского учета в стране.

Выше были представлены попытки совершенствования классификаций имущества и бухгалтерских счетов только по одному признаку - этап кругооборота капитала. Между тем переработке подлежат классификации учитываемого в бухгалтерии имущества и счетов бухгалтерского учета в целом. Попытки дальнейшего совершенствования классификаций имущества и счетов бухгалтерского учета отражены в статье Ю.И. Будович “Группировка имущества по функциональной роли, видам деятельности и времени использования: экономико-теоретический ана-

лиз”<sup>35</sup> и в статье К.Н. Лебедева “Группировка счетов бухгалтерского учета по назначению: сущность и явление”<sup>36</sup>.

<sup>1</sup> В настоящей статье будет идти речь только о балансовых счетах, тем более что во многих группировках факт существования забалансовых счетов как бы не замечается.

<sup>2</sup> Сигидов Ю.И., Трубилин А.И. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие. Москва, 2011. С. 117.

<sup>3</sup> Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. Москва, 1926. С. 27.

<sup>4</sup> Лебедев К.Н. Почему модель кругооборота капитала К. Маркса так и не стала теорией бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 1. С. 49.

<sup>5</sup> Так, вложения средств в расчеты (в имущество должников) возникают после получения денег. Финансовые вложения чаще всего осуществляются путем передачи в пользование денег (значительно реже - материалов или готовой продукции), т.е. также после получения денег, причем зачастую после внесения аванса поставщику ценных бумаг, т.е. после вложений средств в расчеты.

<sup>6</sup> Токмалев С.Ф. Кругооборот и оборот капитала. Москва, 1954. С. 4.

<sup>7</sup> Сигидов Ю.И., Трубилин А.И. Указ соч. С. 37.

<sup>8</sup> Там же.

<sup>9</sup> Токмалев С.Ф. Указ. соч. С. 3.

<sup>10</sup> Приобретение рабочей силы в моделях капитала мыслилось экономистам-теоретикам XIX в. как приобретение предметов потребления, передаваемых далее работникам в обмен на их труд.

<sup>11</sup> Там же. С. 4.

<sup>12</sup> Сигидов Ю.И., Трубилин А.И. Указ соч. С. 54.

<sup>13</sup> Там же.

<sup>14</sup> Лебедев К.Н. Указ. соч. С. 48.

<sup>15</sup> Сумцов А.И. Теория бухгалтерского учета : учебник. Москва, 1964. С. 23.

<sup>16</sup> Там же. С. 23-24; Заметим, что ошибочное отношение к средствам, обслуживающим сферу обращения, только средств труда (в то время как к ним относятся и соответствующие производственные запасы, например, моющие средства для уборки складских помещений), также имеет “советское” происхождение.

<sup>17</sup> Там же. С. 28.

<sup>18</sup> Лебедев К.Н. Указ. соч. С. 49.

<sup>19</sup> Политическая экономия / К.В. Островитянов [и др.]. Москва, 1954. С. 453-454.

<sup>20</sup> Там же. С. 472.

<sup>21</sup> Токмалев С.Ф. Указ. соч. С. 21.

<sup>22</sup> Там же. С. 38.

<sup>23</sup> Политическая экономия : учебник / А.М. Румянцев [и др.]. Т. 1. Капиталистический способ производства. Москва, 1982. С. 191.

- <sup>24</sup> Сигидов Ю.И., Трубилин А.И. Указ соч. С. 37.
- <sup>25</sup> Лебедев К.Н. Группировка счетов бухгалтерского учета по назначению: сущность и явление // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 18. С. 3-4.
- <sup>26</sup> В соответствии с группировкой счетов в действующем Плане счетов бухгалтерского учета деление имущества на внеоборотные и оборотные активы является делением по признаку времени превращения имущества в деньги. В связи с этим на счете 08 фактически учитывается инвестиционная деятельность предприятия.
- <sup>27</sup> Сигидов Ю.И., Трубилин А.И. Указ соч. С. 101-103.
- <sup>28</sup> Гусева Т.М., Шеина Т.Н., Нурмухамедова Х.Ш. Бухгалтерский учет : учеб.-практ. пособие. Москва, 2008. С. 93-97.
- <sup>29</sup> Сигидов Ю.И., Трубилин А.И. Указ соч. С. 102.
- <sup>30</sup> Там же. С. 103.
- <sup>31</sup> Там же. С. 35.
- <sup>32</sup> Нечитайло А.И., Нечитайло И.А., Томилинская И.Н. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие. Ростов-на-Дону, 2015. С. 98.
- <sup>33</sup> Сумцов А.И. Указ. соч. С. 100.
- <sup>34</sup> Там же. С. 131-132.
- <sup>35</sup> Будович Ю.И. Группировка имущества по функциональной роли, видам деятельности и времени использования: теоретико-экономический анализ // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 18. С. 33-39.
- <sup>36</sup> Лебедев К.Н. Группировка счетов... С. 3-6.

Поступила в редакцию 01.04.2015 г.