

ПРИМЕНЕНИЕ ТРЕБОВАНИЯ НЕПРОТИВОРЕЧИВОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Отражается сущность принципов бухгалтерского учета, их роль в управлении организацией. Раскрывается сущность требования непротиворечивости, являющегося одним из основополагающих принципов, предъявляемых к бухгалтерской отчетности. Обосновывается целесообразность использования требования непротиворечивости в бухгалтерском учете и отчетности.

Ключевые слова: принципы бухгалтерского учета, информация, допущения, требования, требование непротиворечивости, учет, счета, отчетность.

Формирование достоверной, прозрачной и полной информации о хозяйствующем субъекте, об изменениях в его объектах и передача этой информации пользователям для принятия обоснованных управленческих решений является одной из основных задач бухгалтерского учета. При этом необходимо, чтобы эта информация являлась непротиворечивой, то есть соответствовала не только данным, которые изложены в документах, но и реальному положению дел.

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 разделяет основные методологические положения на допущения (п. 5) и требования (п. 6). Уяснение этих различий – одна из задач бухгалтера, вырабатывающего свое профессиональное суждение [3].

Под требованиями понимаются основные постулаты, обязывающие организацию соблюдать принятые правила ведения бухгалтерского учета. В свою очередь допущения – базовые принципы, предполагающие определенные условия, создаваемые организацией и не подлежащие изменению. В соответствии с ПБУ 1/2008, при формировании учетной политики организации предполагается соблюдение четырех допущений и шести требований, которые представлены в табл. 1 [1].

Таблица 1

Допущения и требования бухгалтерского учета в соответствии с ПБУ 1/2008

Принципы-допущения	Принципы-требования
Имущественная обособленность	Полнота
Непрерывность деятельности	Своевременность
Последовательность применения учетной политики	Осмотрительность
Временная определенность фактов хозяйственной деятельности	Приоритет содержания перед формой
	Непротиворечивость
	Рациональность

* Копылова Татьяна Ильинична – кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, e-mail: kopylovati@bgu.ru.

** Дорниченко Валерия Константиновна – студент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, e-mail: lilynette01@yandex.ru.

Если допущения трактуются как базовые постулаты создания условий, не подлежащих изменению, в которых организация последовательно, непрерывно осуществляет ведение бухгалтерского учета, то требования трактуются как обязанность соблюдения правил ведения бухгалтерского учета. Можно заключить, что требование – это положение, которое считается истинным до тех пор, пока не будет доказано обратное.

Следует отметить, что принципы-требования своевременности, непротиворечивости и рациональности ведения учета и представления отчетной информации присутствуют в ПБУ 1/2008, но отсутствуют в МСФО (IAS) 8, так как они делают акцент в большей степени на организационной стороне формирования учетной политики [2].

Подробнее рассмотрим требование непротиворечивости, которое является одним из основополагающих постулатов бухгалтерского учета.

Требование непротиворечивости представлено в п.6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Трактовка этого требования в тексте п.6 ПБУ 1/2008 имеет чисто математический характер: «тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца». Непротиворечивость отчетной информации подразумевает отсутствие такой ситуации, при которой одни отчетные показатели в одной и той же отчетности противоречили бы другим. Этот вопрос также относится в большей степени к организации и технике ведения учета и формирования отчетности, так как правильная организация и техника, вероятнее всего, исключают возможность противоречивости показателей [2].

Информация, представленная в первичных документах должна быть тождественна записям, представленным в учетных регистрах. В свою очередь аналитические данные в регистрах бухгалтерского учета должны быть тождественны данным синтетического учета. Данные, представленные в регистрах бухгалтерского учета, должны быть правильно отражены в формах бухгалтерской отчетности. Таким образом, должно соблюдаться требование непротиворечивости и преемственности формирования информации аналитического учета от первичных документов к регистрам аналитического и синтетического учета и отчетности. Требование непротиворечивости должно соблюдаться на этапе формирования информации по счетам синтетического и аналитического учета.

Тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета однозначно вытекает из применяемого в учете специфического метода двойной записи. В качестве основных и исходных требований двойной записи признаны два постулата Луки Пачоли, отражающие принцип непротиворечивости и представленные на рис. 1.

Важно отметить, что в модели Луки Пачоли первое требование имеет важное контрольное значение. На данном требовании строился пробный баланс, и правильность применения в бухгалтерском учете специфического метода двойной записи подтверждалась тождественностью сумм оборотов по дебету и кредиту одной системы счетов учета.

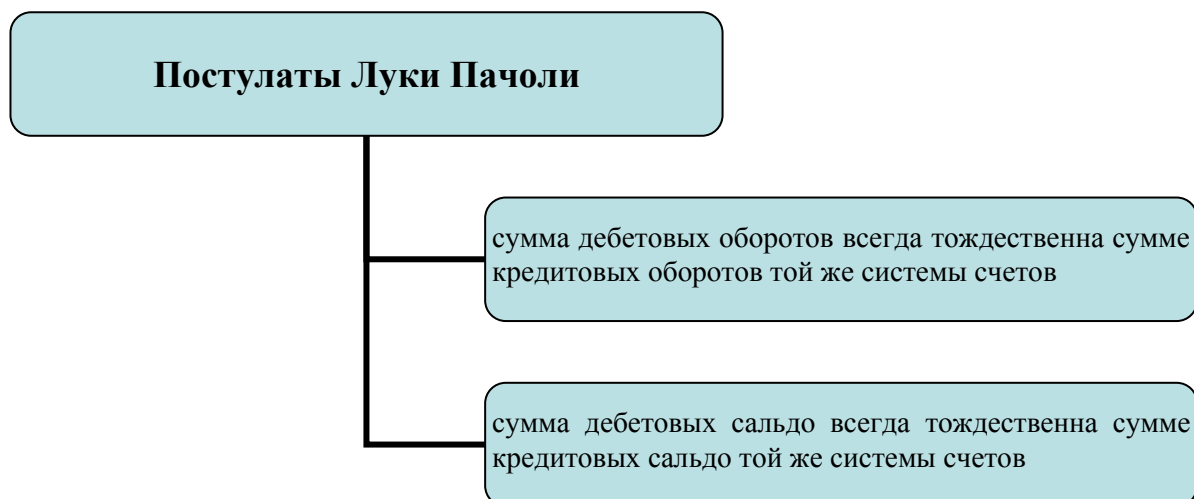


Рис. 1. Постулаты Л. Пачоли

Второй постулат Л. Пачоли является результатом первого постулата и вытекает из него: «после переноса сальдо в новой Главной книге сумма сальдо по дебету счетов всегда тождественна сумме сальдо, представленных по кредиту счетов».

Следует отметить, что оба постулата Л. Пачоли скоординировал ученый Ж. Савари при формировании оборотной ведомости, как регистра бухгалтерского учета, выделив три пары равенств: сальдо на начало периода, обороты по дебету и кредиту счетов и сальдо на конец отчетного периода. Кроме того, Ж. Савари как основоположник постулатов Л. Пачоли представил объяснение деления счетов на синтетические и аналитические и соблюдение в них принципа непротиворечивости (рис. 2).

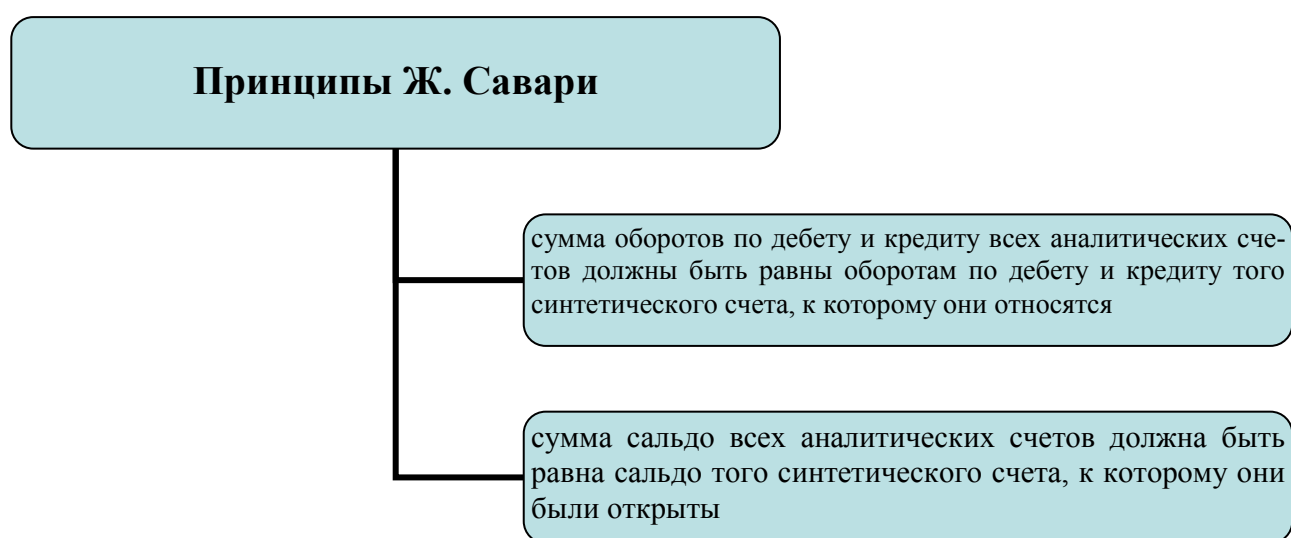


Рис. 2. Требование непротиворечивости в счетах Ж. Савари

Развивая постулаты великих предшественников, автор логисмографии Д. Чербони предложил отредактировать постулаты, устанавливающие иерархию

ческую структуру бухгалтерских счетов, где требование непротиворечивости показано полнее его предшественников (рис. 3).

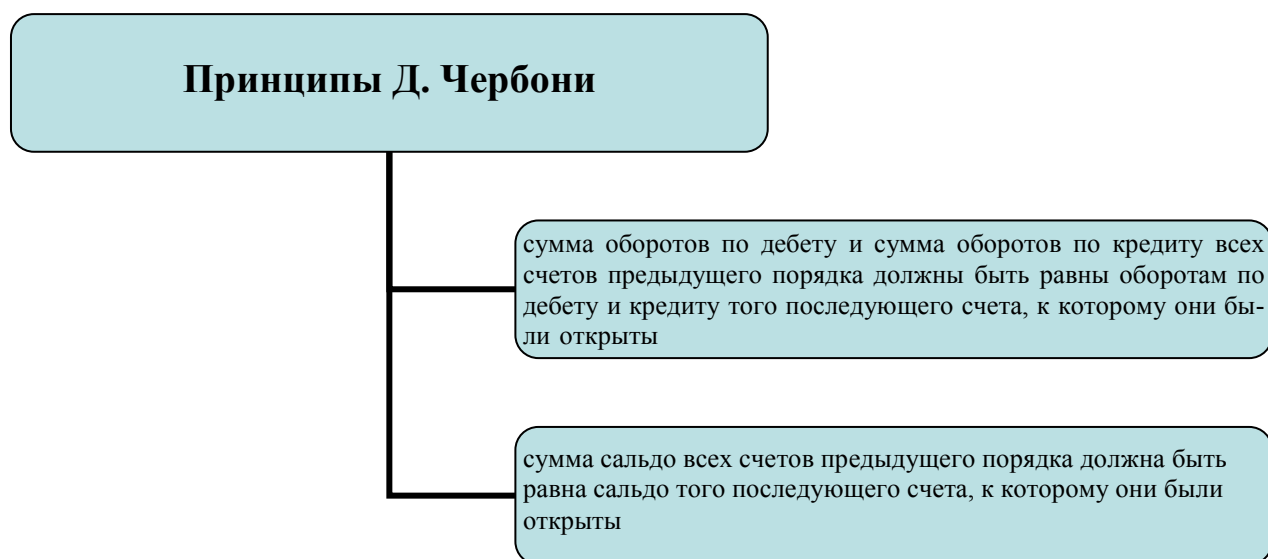


Рис. 3. Требование непротиворечивости в счетах Д. Чербони

На современном этапе в данном направлении развития постулатов ученый В.Ф. Палий предлагает возможность дифференциации аналитических счетов не в одном, а в двух (возможно и более) параллельных детализациях, например, по материально-ответственным лицам и независимо от них по видам ценностей: «сумма оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту всех аналитических счетов параллельной системы должны быть равны сумме оборотов по дебету и сумме оборотов по кредиту всех аналитических счетов других параллельных систем, а также сумма сальдо по дебету и сумма сальдо по кредиту всех аналитических счетов одной параллельной системы должны быть равны сумме сальдо по дебету и сумме сальдо по кредиту всех аналитических счетов других параллельных систем».

Исходя из представленного выше, можно заключить, что требование непротиворечивости, как тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета достигается на уровне формирования первичной информации на аналитических и синтетических счетах с помощью специфического метода, применяемого в бухгалтерском учете – это двойной записи. Аналитические и синтетические счета представляют информационные источники детализированных и обобщенных показателей деятельности любой организации. Отсюда, счета, на которых обобщаются экономически однородные активы, источники их формирования, а также хозяйственные процессы в денежной оценке называются счетами синтетического (обобщенного) учета, а учет, осуществляемый с помощью таких счетов, называется синтетическим учетом. В свою очередь счета, на которых детализируется содержание синтетических счетов и отражается движение экономически однородных активов, источников их формирования в денежной оценке и натуральном выражении называются счетами аналитического (детализированного) учета, а учет, осу-

ществляемый с помощью таких счетов, называется аналитическим учетом.

Синтетический учет – это обобщенный учет объектов бухгалтерского учета. Аналитический учет – это детализированный учет объектов, отраженных на синтетических счетах. Поэтому между этими счетами существует тесная взаимосвязь, которая выражается в соблюдении требования непротиворечивости. Взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами, где наблюдается соблюдение требования непротиворечивости, наглядно представлено в табл. 2.

Таблица 2

Соблюдение требования непротиворечивости между счетами синтетического и аналитического учета

№ п/п	Взаимосвязь между счетами синтетического и аналитического учета	Пояснение
1	Бухгалтерские записи в счетах синтетического и аналитического учета производятся на основании одних и тех же документов	Документальное подтверждение информации в счетах
2	Если операция в синтетическом счете отражена по дебету, то в аналитических счетах, открытых к данному синтетическому счету, также будет показана по дебету	Информация по дебету синтетического счета тождественна информации по дебету аналитических счетов
3	Если операция в синтетическом счете отражена по кредиту, то в аналитических счетах, открытых к данному синтетическому счету, также будет показана по кредиту	Информация по кредиту синтетического счета тождественна информации по кредиту аналитических счетов
4	Если операция в синтетическом счете отражена общей суммой, то в аналитических счетах, открытых к данному синтетическому счету, будет показана частными суммами	Информация в аналитических счетах детализирована, но она тождественна обобщенной информации синтетического счета
5	Сальдо начальное счета синтетического равно сумме начальных остатков счетов аналитических, открытых к данному синтетическому счету	$S_n \text{ счета синт.} = S_{n1} + S_{n2} + S_{n3} + \dots + S_{n n} \text{ (аналит. счетов)}$
6	Дебетовый оборот счета синтетического должен быть равен сумме дебетовых оборотов счетов аналитического учета	$Od \text{ счета синт.} = Od1 + Od2 + Od3 + \dots + Od n \text{ (аналит. счетов)}$
7	Кредитовый оборот счета синтетического должен быть равен сумме кредитовых оборотов счетов аналитического учета	$Ok \text{ счета синт.} = Ok1 + Ok2 + Ok3 + \dots + Ok n \text{ (аналит. счетов)}$
8	Сальдо конечное счета синтетического равно сумме конечных остатков счетов аналитических, открытых к данному синтетическому счету	$Sk \text{ счета синт.} = Sk1 + Sk2 + Sk3 + \dots + Sk n \text{ (аналит. счетов)}$

В связи с тем, что аналитические счета открываются в развитие синтетического счета, обороты этих счетов всегда должны быть равны оборотам по дебету и кредиту синтетического счета, что подтверждает тождество данных аналитического учета оборотам синтетического учета. Также должны быть равны начальные и конечные остатки, в этом проявляется соблюдение требования непротиворечивости. Информация, содержащаяся на счетах синтетического учета, является основанием для составления оборотной ведомости. Оборотная ве-

домость по счетам синтетического учета называется оборотным балансом, т.к. в нем прослеживается состояние активов и источников их образования, и оборот по всей системе счетов за отчетный период конкретной организации.

При соблюдении составлении оборотной ведомости должны соблюдаться три пары равенств (рис. 4).

сальдо	обороты	сальдо
<ul style="list-style-type: none">сальдо начальное по дебету равно сальдо начальному по кредиту	<ul style="list-style-type: none">оборот по дебету равен обороту по кредиту	<ul style="list-style-type: none">сальдо конечное по дебету равно сальдо конечному по кредиту

Рис. 4. Требование непротиворечивости оборотной ведомости

Равенство первой пары и третьей обусловлено тем, что они отражают одно и то же имущество, но в разной группировке, т.е., объясняется балансом. Равенство второй пары обусловлено методом двойной записи. Оборотная ведомость является основанием для составления бухгалтерского баланса, в которой представлены данные по всей системе счетов по дебету и кредиту, как на начало отчетного периода, так и за отчетный период и на конец отчетного периода.

Таким образом, при отражении и формировании информации в первичных документах, регистрах и отчетности должно соблюдаться требование непротиворечивости. И только в этом случае можно придерживаться приведенных требований ПБУ 1/2008 и обеспечить коллацию между синтетическим и аналитическим учетом [4].

Помимо этого, требование непротиворечивости включает формальное и материальное постоянство. Формальное постоянство обеспечивается тогда, когда соблюдаются все требования к составлению форм бухгалтерской отчетности из года в год (структура форм отчетных показателей, порядок их формирования и т.д.). Материальное постоянство подразумевает сохранение однажды выбранных методов оценки соответствующих объектов учета. Если имеют место изменения, то они должны быть раскрыты в пояснениях к отчету [5].

В заключении можно сформулировать вывод, что принципы бухгалтерского учета, изложенные в федеральном стандарте ПБУ 1/2008, должны соблюдаться в обязательном порядке каждым экономическим субъектом. Особую важность имеет соблюдение требования непротиворечивости. Это требование должно соблюдаться на всех этапах учетного процесса: от первичного наблюдения до балансового обобщения. В противном случае несоблюдение требования непротиворечивости может привести к искаженной информации об объектах учета, а в ряде случаев может рассматриваться как недостоверное представление отчетной информации.

Список использованной литературы

1. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / В. П. Астахов – М.: Март, 2014. – 603 с.
2. Дружиловская Т. Ю. Принципы учетной политики и достоверность отчетной информации / Т. Ю. Дружиловская, Т. Н. Коршунова, А. А. Ходырев // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 24. – С. 9–10.
3. Копылова Т.И. Теория бухгалтерского учета : учебник / Т.И. Копылова, Е.К. Копылова. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2013. – 150 с.
4. План счетов бухгалтерского учета. Комментарии к применению/ Я.В. Соколов [и др.]. – СПб. : Питер, 2011. – 272 с.
5. Слободняк И.А. Инвентаризация: порядок проведения, бухгалтерский учет и экономический анализ результатов : учеб. пособие / И.А. Слободняк, Е.К. Копылова. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2013. – 136 с.