

Глава 43

Национальные модели бухгалтерского учета

Национальные системы бухгалтерского учета можно разделить на три большие группы (модели):

- *Британо-американская модель* — принята в Австралии, Великобритании, Голландии, Канаде, Ирландии, Новой Зеландии, США, ЮАР и др.;
- *Континентальная модель* — принята в Австрии, Германии, Италии, Норвегии, Франции, Швейцарии и других европейских странах, а также в Японии;
- *Южноамериканская модель* — принята в Аргентине, Бразилии, Парагвае, Чили, Уругвае, Эквадоре и других южноамериканских странах.

Особенности национальных моделей бухгалтерского учета

Британо-американская модель была разработана в Великобритании и США, где хорошо развиты рынки ценных бумаг, и где большинство компаний находят дополнительные источники финансовых ресурсов. Для данной модели характерно отсутствие государственного регулирования бухгалтерского учета, разработка стандартов бухгалтерского учета профессиональными организациями. Следование установленным принципам учета необходимо для получения удовлетворительного аудиторского заключения и доступа на рынки ценных бумаг. Ведение учета ориентировано на удовлетворение информационных требований инвесторов и кредиторов.

Континентальная модель принята в странах, где бизнес имеет тесные связи с банками, которые в основном и осуществляют финансирование компаний. Бухгалтерский учет регламентируется законодательно и отличается значительной консервативностью. Учетная практика направлена прежде всего на удовлетворение требований правительства, в частности, в отношении налогообложения, и соответствует национальному макроэкономическому плану.

Отличительной особенностью *южноамериканской модели* является постоянная корректировка учетных данных с целью учета влияния инфляции. В целом учет ориентирован на потребности государственных органов, а методики учета, используемые на предприятиях, достаточно унифицированы. В учете и отчетности хорошо отражена информация, необходимая для контроля за исполнением налогового законодательства.

В дальнейшем изложении рассматриваются национальные системы бухгалтерского учета США (GAAP) и Великобритании (SSAP), принадлежащие британо-американской модели, а также национальная система бухгалтерского учета Франции (PCG), принадлежащая континентальной модели.

Общепринятые принципы бухгалтерского учета (GAAP), США

«Общепринятые принципы бухгалтерского учета» (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP) являются национальной системой бухгалтерского учета США. Разработкой системы общепринятых принципов бухгалтерского учета США занимаются уполномоченные национальные организации профессиональных бухгалтеров.

Организации, разрабатывающие общепринятые принципы учета (GAAP)

Основными организациями, разрабатывающими общепринятые принципы учета (GAAP), являются Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA), Комитет по стандартам финансового учета (FASB), Комиссия по ценным бумагам и биржам (SEC).

Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA) – профессиональная организация практикующих дипломированных общественных бухгалтеров (certified public accountants – CPA). Данная организация создана в 1938 г. и играет значительную роль в разработке стандартов учета в США. В состав AICPA входят специальные комитеты, принявшие документы по основным принципам бухгалтерского учета: Комитет по бухгалтерским процедурам, Комитет по терминологии, Комитет по бухгалтерским принципам. В настоящее время в составе AICPA функционирует Исполнительный комитет по бухгалтерским стандартам и Комитет по аудиторским стандартам. В 1973 года AICPA сформировал новый независимый орган, который занимается разработкой стандартов – Совет по стандартам финансового бухгалтерского учета.

Комитет по стандартам финансового учета (FASB) является независимой профессиональной организацией и занимается разработкой стандартов бухгалтерского учета и модификацией существующих положений. В числе принятых FASB документов основными являются Положения о концепциях финансового учета («Statements of Financial Accounting Concepts»), «Положения о стандартах финансового учета» («Statements of Financial Accounting Standards» – SFAS). «Положения о стандартах финансового учета» определяют варианты отражения финансово-хозяйственных операций в бухгалтерском учете, в настоящее время утверждено более 100 положений.

Комиссия по ценным бумагам и биржам (SEC) представляет собой федеральное правительственное агентство. Комиссия определяет объем и содержание финансовой информации, которую должны раскрывать компании, акции которых обращаются на бирже. Комиссия ориентируется на стандарты, разрабатываемые Комитетом по стандартам финансового учета, и публикует свои требования в «Правилах S-X» («Regulations S-X»).

Таблица 43.1 Организации профессиональных бухгалтеров США

№	Наименование	Наименование на английском языке	Сокращенное наименование
1	Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров	American Institute of Certified Public Accountants	AICPA
2	Комитет по стандартам финансового учета	Financial Accounting Standards Board	FASB
3	Комитет по стандартам учета для государственных органов	Governmental Accounting Standards Board	GASB
4	Комиссия по ценным бумагам и биржам	Securities and Exchange Commission	SEC
5	Американская бухгалтерская ассоциация	American Accounting Association	AAA
6	Институт управленческих бухгалтеров	Institute of Management Accountants	IMA
7	Институт финансовых руководителей	Financial Executives Institute	FEI
8	Исполнительный комитет по бухгалтерским стандартам	Accounting Standards Executive Committee	AcSEC
9	Комитет по аудиторским стандартам	Auditing Standards Board	ASB

Документы, составляющие основу GAAP

GAAP представляет собой иерархическую систему бухгалтерских стандартов и процедур и включает большое количество документов. Соответствие финансовой отчетности компании общепринятым принципам GAAP необходимо для получения стандартного заключения аудитора. В связи с этим можно выделить четыре уровня системы GAAP, которые определяют обязательность исполнения тех или иных документов, принятых уполномоченными организациями. Документы *первого* уровня являются основными, обязательными стандартами учета. Если финансовая отчетность компании не удовлетворяет требованиям этих документов, то аудитор не имеет права давать стандартное заключение, за исключением особых случаев, когда следование общепринятым стандартам искажает сущность отчетности. Документы *второго* уровня устанавливают определенные бухгалтерские принципы (стандарты) и описывают общепринятую существующую практику. К данным источникам информации аудитор должен прибегать, если бухгалтерская трактовка учетного факта не специфицирована в документах первого уровня.

Документы *третьего* уровня раскрывают превалирующий способ учета в определенной отрасли или широко используются в конкретной ситуации. Документы второго и третьего уровня являются предпочтительными, в отличие от обязательных документов первого уровня. Во втором и третьем случаях аудитор может дать стандартное заключение, обосновав бухгалтерскую трактовку. Использование документов *четвертого* уровня зависит от конкретных обстоятельств, специфики документа, статуса организации, выпустившей документ. Заключение аудитора в этом случае будет базироваться в большей степени на профессиональном суждении.

Таблица 43.2 Основные документы и уровни системы GAAP

Уровень системы GAAP	Документы, составляющие основу GAAP	Организация, выпустившая документ
1	Бюллетень бухгалтерских исследований	AICPA
	Мнения	AICPA
	Положения о стандартах финансового учета	FASB
	Интерпретации (толкования)	FASB
2	Отраслевые руководства по учету и аудиту	AICPA
	Заявления о позиции	AICPA
	Технические бюллетени	FASB
3	Учетные интерпретации	AICPA
4	Положения	AICPA
	Доклады о проблемах	AICPA
	Практические бюллетени	AICPA
	Бюллетень бухгалтерских терминов	AICPA
	Положения о концепциях финансового учета	FASB
	Положения рабочей группы по возникающим проблемам	FASB
	Правила S-X	SEC
	Релизы по обязательным правилам учета и аудита	SEC
	Релизы по финансовой отчетности	SEC
	Аудиторские стандарты	AICPA

Принятые сокращения:

AICPA — Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров

FASB — Комитет по стандартам финансового учета

SEC — Комиссия по ценным бумагам и биржам

Основные положения GAAP

Основные положения GAAP включают следующие концепции и принципы:

Концепции:

- 1) Концепция экономической единицы учета (business entity concept) — организация, ее имущество, обязательства, существующие обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации, а также имуществу и обязательств других организаций.
- 2) Концепция продолжающейся деятельности (continuing-concern concept) — организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем в соответствии с целями своего создания.

- 3) Концепция денежной оценки (stable-dollar concept) - все финансовые операции выражаются в денежной форме и исчисляются в национальной валюте (долларах).
- 4) Концепция периодичности (time-period concept) - организация должна периодически отчитываться перед заинтересованными пользователями о результатах своей деятельности.

Принципы:

- 1) Принцип стоимости (cost principle) - следование выбранному способу оценки приобретаемых и реализуемых активов.
- 2) Принцип объективного доказательства (objectivity principle).
- 3) Принцип регистрации дохода (realization principle).
- 4) Принцип соответствия (matching principle) - выбор способа регистрации дохода является базой для выбора периода регистрации дохода.
- 5) Принцип существенности (materiality principle) - установление правил отражения незначительных операций и имущества.
- 6) Принцип полного раскрытия (full-disclosure principle) всех операций.
- 7) Принцип постоянства (consistency principle) - следование принятым принципам учета в течение определенного времени.
- 8) Принцип осмотрительности (conservatism principle) - ориентация на учет потенциальных убытков или пассивов, а не прибылей или активов, не допуская создания скрытых резервов.

Система счетов компании, соответствующая GAAP

Система GAAP не предписывает жесткого соблюдения какого-либо единого плана счетов. Компании формируют планы счетов самостоятельно, основываясь на семи основных *типах счетов*: активы, обязательства, капитал, доходы, расходы, прибыли, убытки.

Активы, обязательства, капитал являются *постоянными* счетами: они не закрываются в конце отчетного периода, и их сальдо переходит в следующий отчетный период.

Доходы, расходы, прибыли, убытки являются *временными* счетами: они отражают изменения в постоянных счетах и по окончании отчетного периода закрываются путем переноса их остатков на постоянные счета.

Таблица 43.3 Вариант плана счетов, соответствующего стандартам GAAP

№ счета	Наименование счета
1 тип	Активы
11	Денежные средства
12	Краткосрочные финансовые вложения
13	Дебиторская задолженность
14	Производственные запасы (материалы)
15	Основные средства
16	Долгосрочные финансовые вложения
17	Прочие внеоборотные средства

№ счета	Наименование счета
2 тип	Обязательства
21	Кредиторская задолженность
22	Краткосрочные долговые обязательства
23	Налоги, подлежащие выплате
24	Начисленная задолженность
25	Прочие текущие обязательства
26	Долгосрочные долговые обязательства
27	Отсроченные налоги к оплате
28	Прочие долгосрочные обязательства
3 тип	Капитал
31	Уставный капитал
32	Дополнительный капитал
33	Нераспределенная прибыль
34	Резервы
35	Переоценка
36	Поправка при пересчете иностранной валюты
37	Доход
4 тип	Доходы
41	Доходы от производственной деятельности
42	Доходы от розничных продаж
43	Доходы от реализации внутри компании
44	Доходы от экспортных операций
45	Доходы от комиссионных
46	Прочие доходы
5 тип	Расходы
51	Затраты на реализованную продукцию
52	Торговые издержки
53	Общие и административные расходы
54	Амортизационные отчисления
6 тип	Налоги
61	Налоги на доход
62	Доля в налогах на доход ассоциированных компаний

Положения по стандартной учетной практике (SSAP), Великобритания

Учетная система Великобритании относится к британо-американской модели и характеризуется отсутствием системы государственного регулирования бухгалтерского учета и ориентацией учета на нужды инвесторов и кредиторов. Например, *Фондовая биржа* (Stock Exchange) оказывает большое влияние на представленные на ней компании в вопросе составления финансовой отчетности. Для определения котировки акций с целью защиты интересов инвесторов фондовая биржа предъявляет компаниям требования о предоставлении информации об истории компании, текущем состоянии дел, перспективах развития, другой специальной информации. Фондовая биржа предъявляет также многочисленные требования к представлению информации в финансовой отчетности. В частности, отчеты должны составляться в соот-

ветствии со стандартной учетной практикой, а в случае ее неприменения к компании должны обосновать соответствующие причины.

Основными документами, регулирующими ведение бухгалтерского учета в Великобритании, являются:

- «Положения о стандартной учетной практике», (Statements of Standard Accounting Practice – SSAP). Положения были разработаны Комитетом по стандартизации бухгалтерского учета (Accounting Standards Committee – ASC).
- «Стандарты финансовой отчетности» (Financial Reporting Standards – FRS),
- «Положения о рекомендованной практике» (Statements of Recommended Practice – SORP).

В настоящее время в Великобритании опубликовано более 20 Положений по стандартной учетной практике и принято 8 Стандартов финансовой отчетности.

Положения о стандартной учетной практике

В «Положения о стандартной учетной практике» (SSAP) ~~рассматривается~~ стандартная учетная практика, при этом различаются учетные концепции, учетная база и учетная политика.

Учетные концепции – допущения и принципы, на которых базируется бухгалтерский учет. Основными учетными концепциями являются:

- 1) концепция действующего предприятия (going concern),
- 2) концепция преемственности (consistency concept),
- 3) концепция реальности (prudence concept),
- 4) концепция начисления (accruals concept).

Таблица 43.4 Положения по стандартной учетной практике (SSAP)

№	Наименование
1	Учет результатов деятельности ассоциированных компаний
2	Учетная политика
3	Доходы на акцию
4	Отражение в учете правительственных субсидий
5	Учет налога на добавленную стоимость
6	Чрезвычайные доходы и расходы, корректировка результатов прошлых лет
8	Отражение в отчетах компаний взимаемых налогов
9	Производственные запасы и незавершенное производство
10	Отчет о финансировании
12	Учет амортизационных отчислений
13	Учет научно-исследовательских и конструкторских работ
14	Сводная отчетность
15	Учет отсроченных налогов
16	Учет на базе текущих цен
17	Отражение в отчетах операций, после составления баланса
18	Оценочные обязательства
19	Инвестированная собственность

Учетная база — это совокупность методов, используемых для воплощения учетной концепции.

Учетная политика — это конкретные приемы и методы учета, используемые руководством компании в производственной деятельности. Положения о стандартной учетной практике предусматривают раскрытие учетной политики компаний в финансовой отчетности.

Учетные концепции

В соответствии с концепцией *действующего предприятия* предполагается, что предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности. Как следствие, внеоборотные активы предприятия оцениваются по нетто-балансовой стоимости, так предполагается дальнейшее их использование собственниками с целью получения прибыли. При закрытии либо временной остановке деятельности предприятия внеоборотные активы оцениваются по рыночной или по ликвидационной стоимости.

Концепция *преемственности* предполагает использование компаниями одних и тех же учетных принципов в течении ряда лет, что является важным условием сопоставимости отчетных данных. Изменение учетной политики должно быть обоснованно в финансовых отчетах.

Концепция *реальности* предусматривает, что в отчете о прибылях и убытках указываются только те результаты деятельности предприятия, которые были включены в баланс. Прибыль будущих отчетных периодов не включается в отчеты текущего года. Обязательства, затраты или убытки включаются в текущую отчетность, даже если при составлении отчетности их величина не может быть определена со всей точностью.

Концепция *начисления* означает, что доходы и затраты отражаются в учете в том отчетном периоде, к которому они относятся, а не период получения или выплаты денежных средств.

Краткая характеристика отдельных положений по стандартной учетной практике

Учет результатов деятельности ассоциированных компаний (№ 1)

Согласно Положениям, компании делятся на материнские, дочерние и ассоциированные. Доля участия материнской компании в ассоциированных компаниях находится в пределах 20% — 50% от акционерного капитала. Материнская компания может оказывать существенное влияние на финансовую и производственную деятельность ассоциированной компании, в том числе и на распределение дивидендов. Ассоциированные компании не являются дочерними. Дочерней компанией считается такая компания, 50% и более процентов от номинальной стоимости размещенных акций которой принадлежит другой компании, или эта последняя компания контролирует формирование состава совета директоров.

Учет налога на добавленную стоимость (№ 5)

Налог на добавленную стоимость включается в цену товаров и оплачивается покупателем. В целях обеспечения сопоставимости отчетных данных рекомендовано в статьи дебиторов и кредиторов включать налог на добавленную стоимость. Основной капитал, товарооборот и расходы показывают без налога.

Чрезвычайные доходы и расходы, корректировка результатов прошлых лет (№ 6)

Чрезвычайными называются значительные по величине расходы или доходы, возникающие одновременно в результате операций, выходящих за рамки обычной деятельности компании. Поправки результатов прошлых лет возникают в результате изменения учетной политики или обнаружения крупных ошибок.

Производственные запасы и незавершенное производство (№ 9)

Производственные запасы и незавершенное производство составляют значительную часть ликвидных активов любой промышленной компании. Их оценка оказывает прямое воздействие на результаты деятельности предприятия. Руководство компании может влиять на величину прибыли, выбирая из многочисленных методов оценки запасов наиболее удобный. По данному положению производственные запасы оцениваются по себестоимости или по нетто-реализационной стоимости. Нетто-реализационная стоимость равна продажной цене сырья и полуфабрикатов за вычетом затрат по их доработке, стоимости операций по маркетингу, реализации и распределению.

Себестоимость производственных запасов и незавершенного производства складывается из затрат по приобретению и стоимости переработки. Затраты по приобретению включают цену покупки, импортные пошлины, стоимость транспортировки, погрузочно-разгрузочные работы и другие прямые расходы, из которых вычитаются торговые скидки. Стоимость переработки состоит из затрат на оплату труда и других затрат, которые можно отнести на сырье и незавершенное производство прямо; производственных и других косвенных расходов, связанных с доработкой сырья и полуфабрикатов.

Учет амортизационных отчислений (№ 12)

Под амортизацией понимается потеря стоимости оборотных активов, возникающая в результате использования, физического изнашивания, морального старения, истечения срока службы или изменения рыночных условий. В положении определено, по каким внеоборотным активам следует начислять амортизацию. Широкая трактовка амортизации позволяет начислять амортизацию не только по основным средствам, но и по таким нематериальным активам, как цена компании.

Положения не регламентируют, какие методы и нормы амортизации должны применять компании. Право выбора методов амортизации оставлено за руководством компании. В пояснениях к финансовой отчетности необходимо указывать методы амортизации, срок службы актива, сумму начисленной за год амортизации, общую сумму накопленной амортизации.

Учет научно-исследовательских и конструкторских работ (№ 13)

Основная проблема учета научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ заключается в том, каким образом их включать в себестоимость продукции. Различные методы списания влияют в конечном итоге на прибыль. Положение рекомендует включать затраты на опытно-конструкторские работы в состав расходов будущих периодов и показывать их остатки в бухгалтерском балансе отдельной статьей.

Сводная отчетность (№ 14)

Компании, имеющие дочерние и ассоциированные компании, публикуют отчетность в виде сводной (консолидированной) финансовой отчетности, включающей баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о финансировании и комментарии к ним. В сводной финансовой отчетности приводится отдельно отчет материнской компании, а также отчет с объединением показателей материнской компании и дочерних компаний в стране и за рубежом.

Учет на базе текущих цен (№ 16)

В документах сводной (консолидированной) отчетности наряду с оценкой активов по ценам приобретения осуществляется пересчет прибылей и убытков, налогов, статей чрезвычайных доходов и расходов, амортизации, себестоимости реализованной продукции на базе текущих цен. По результатам пересчета производится корректировка статей сводного баланса, а также доходов на одну акцию и других показателей. Дочерние и материнские компании в собственной (отдельной) отчетности такого пересчета не осуществляют.

Отражение в отчетах операций после составления баланса (№ 17)

В отчетных документах отражаются операции, возникшие в период после даты составления баланса и одобренные отчетов советом директоров. Такие операции раскрываются либо в самих финансовых отчетах (например, создание резерва по сомнительным долгам), либо в отчете дирекции, либо в отчете председателя правления.

Оценочные обязательства (№ 18)

Оценочные обязательства — обязательства, которые потенциально могут возникнуть после составления баланса предприятия. Такие обязательства недостаточно конкретны, чтобы создавать по ним резервы. Примером могут служить гарантии, выданные банку, партнерам, обязательства по возможным претензиям, в том числе и по проданным товарам, имеющим гарантийный срок, неучтенные векселя и др. Величина таких обязательств указывается в комментариях к финансовым отчетам.

Инвестированная собственность (№ 19)

Инвестированная собственность — это инвестиции непроизводственного характера в материальные ценности, по которым не начисляется амортизация, а производится ежегодная переоценка в соответствии с их рыночной стоимостью. Результаты переоценки должны быть внесены в баланс.

Контроль за применением стандартной учетной практики

Контроль за применением стандартной учетной практики осуществляется аудиторами. Они дают заключения о состоянии финансовой отчетности и ее соответствии той учетной практике, которую выбирает компания. В случае расхождения учетной практики компании со стандартной, аудиторы обязаны указать это в своем заключении. Однако аудиторы не вправе применить какие-либо меры для приведения учетной практики компаний в соответствие со стандартной.

Общий план счетов бухгалтерского учета (PCG), Франция

Учетная система Франции относится к континентальной модели и в большой степени регулируется законодательством. Бухгалтерский учет французских компаний строится на основе требований «Торгового кодекса», Кодекса капитальных вложений и иных законодательных документов. Основным документом бухгалтерского учета Франции — «Общий план счетов бухгалтерского учета» (Plan Comptable General — PCG). Он был принят Национальным советом по бухгалтерскому учету (Conseil National de la Comptabilite — CNC) Франции в 1982 году. Данный документ соответствует требованиям Четвертой директивы ЕЭС и включает следующие разделы:

- 1) Общие положения.
- 2) План счетов бухгалтерского учета.
- 3) Финансовый бухгалтерский учет.
- 4) Управленческий бухгалтерский учет.
- 5) Специальные счета.
- 6) Особые условия.

Общий план счетов бухгалтерского учета (PCG) основывается на следующих принципах:

- разделение финансового и управленческого бухгалтерского учета;
- принцип осторожности;
- принцип существенности информации бухгалтерского учета;
- принцип «затраты — выпуск»;
- принцип продолжения деятельности.

План счетов бухгалтерского учета Франции

План счетов бухгалтерского учета Франции имеет четкую методологическую организацию и получил широкое распространение в мире. Почти 70 стран используют аналогичный План счетов в своей экономической практике.

План счетов бухгалтерского учета Франции основывается на шестизначной системе кодирования счетов: первая цифра означает класс (раздел) счетов, вторая — счет, третья — субсчет первого порядка, четвертая — субсчет второго порядка, пятая — аналитический счет первого порядка, шестая — аналитический счет второго порядка. Классы (разделы) Плана счетов разделяются следующим образом:

- балансовые счета (классы 1 – 5),
- счета «затраты – выпуск» (классы 6 – 7),
- специальные счета (класс 8) – предназначены для забалансового учета,
- счета аналитической эксплуатации (класс 9) – являются счетами управленческого учета,
- резерв для внутренних потребностей компании (класс 0).

Таблица 43.5 План счетов бухгалтерского учета Франции

№ и наименование класса	Счет	Наименование счета
1 Счета капиталов	10	Капитал
	11	Результат прошлого периода
	12	Результат отчетного периода
	13	Субсидии для капитальных вложений
	14	Регламентируемые оценочные резервы
2 Счета материальных и нематериальных активов и финансовых вложений	20	Нематериальные активы
	21	Основные средства
	22	Основные средства, сданные в концессию
	23	Незавершенные капитальные вложения
	25	Финансовые вложения
	26	Прочие финансовые вложения
	28	Износ основных средств
3 Счета запасов и незавершенного производства	29	Оценочные резервы по основным средствам
	31	Сырье и материалы
	32	Другие материальные запасы
	33	Продукция в незавершенном производстве
	34	Услуги в незавершенном производстве
	35	Готовая продукция
	36	Товары
	37	Материалы в пути
4 Счета расчетов	39	Оценочные резервы по обесценению запасов и незавершенного производства
	40	Поставщики и связанные с ними счета
	41	Покупатели и связанные с ними счета
	42	Персонал
	43	Социальные организации
	44	Государство
	45	Материнское общество и дочерние компании
	46	Разные дебиторы и кредиторы
	47	Переходные счета и отклонения
5 Финансовые счета	48	Регулируемые счета
	49	Оценочные резервы по обесценению счетов расчетов
	50	Акции, облигации
	51	Банки и другие финансовые органы
	52	Касса
	54	Авансы и аккредитивы
	58	Внутренние операции
	59	Оценочные резервы по обесценению финансовых счетов

№ и наименование класса	Счет	Наименование счета
6 Счета затрат по элементам	60	Покупки
	61	Услуги со стороны
	62	Прочие услуги со стороны
	63	Налоги и прочие платежи
	64	Расходы по содержанию персонала
	65	Другие эксплуатационные затраты
	66	Финансовые затраты
	67	Чрезвычайные затраты
	68	Затраты по амортизационным отчислениям и оценочным резервам
7 Счета доходов по видам	69	Налог с прибыли
	70	Реализация готовой продукции, услуг, товаров
	71	Производство в запасах
	72	Производство для собственных потребностей
	73	Частичные доходы по долгосрочным контрактам
	74	Эксплуатационные дотации
	75	Другие эксплуатационные доходы
	76	Доходы
	77	Чрезвычайные доходы
8 Специальные счета	78	Неиспользованные оценочные резервы
		Забалансовые счета
9 Счета аналитической эксплуатации	90	Отражающие счета
	91	Счета предварительной перегруппировки затрат и выручки от реализации
	92	Счета центров ответственности
	93	Счета себестоимости готовой продукции
	94	Счета остатков
	95	Счета себестоимости реализованной продукции
	96	Счета отклонений от стандартных затрат
	97	Разницы в процессе бухгалтерской обработки
	98	Результаты аналитической эксплуатационной бухгалтерии
	99	Счет внутренних связей

Вопросы

1. Как построена национальная система бухгалтерского учета в США?
2. Опишите профессиональные организации США.
3. Каковы принципы GAAP?
4. Как построена национальная система бухгалтерского учета в Великобритании?
5. Определите значение «Положений о стандартной учетной практике» структуре бухгалтерского учета Великобритании.
6. Как построена национальная система бухгалтерского учета во Франции?
7. Какова структура Общего плана счетов бухгалтерского учета во Франции?