

Новый типовой план счетов: в интересах бухгалтерской отчетности

Одним из главных событий Нового года для белорусских бухгалтеров стало вступление в силу нового типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции о порядке его применения, утвержденных постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50. О причинах принятия этого документа и основных его новшествах читателям «ЭГ» рассказывает начальник Главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов Республики Беларусь Татьяна РЫБАК.

- Татьяна Николаевна, почему возникла необходимость менять план счетов?

- Среди основных факторов, предопределивших пересмотр плана счетов, -- изменения условий хозяйственной деятельности, развитие методологии бухучета и потребность в его гармонизации с мировой бухгалтерской практикой. Экономика Беларуси предъявляет сегодня новые требования к формированию финансовой информации о деятельности хозяйствующих субъектов, которая необходима заинтересованным пользователям (инвесторам, кредиторам, менеджерам и др.). Поэтому структура и содержание нового плана счетов в большей степени увязана с информацией, содержащейся в бухгалтерской отчетности.

- При первом знакомстве складывается впечатление, что место плана счетов в иерархии нормативных правовых актов по бухучету изменилось.

- Отчасти так и есть. В Инструкции о порядке применения типового плана счетов (далее – Инструкция № 50 – прим. ред.) более нет положений о критериях признания и оценки элементов бухучета (активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов). Они теперь содержатся только в Законе «О бухгалтерском учете и отчетности» и других инструкциях.

- Часто типовой план счетов называют «техническим» документом. Корректно ли это?

- Не совсем. Это не соответствует его статусу с точки зрения Закона «О нормативных правовых актах Республики Беларусь». Типовой план счетов играет роль фундамента в бухгалтерском законодательстве, на котором базируются правила ведения бухучета отдельных объектов, излагаемые в других инструкциях. В Инструкции № 50 приведены наименования и номера синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов, забалансовых счетов, раскрыты их структура и назначение, а также порядок отражения наиболее распространенных хозяйственных операций на счетах и субсчетах методом двойной записи.

На основе типового плана счетов руководителем каждой организации утверждается рабочий план счетов бухучета, содержащий полный перечень счетов и субсчетов, необходимых для ведения бухучета.

- В новом типовом плане счетов гораздо меньше субсчетов и проводок по сравнению со старым. Получается, что значительная часть правил бухучета многих хозяйственных операций остается в других инструкциях?

- Да, так оно и есть. В Инструкции № 50 изложены общие подходы к отражению хозяйственных операций на счетах типового плана, характерные для всех организаций республики (за исключением банков, бюджетных организаций) независимо от их организационно-правовой формы, размера и осуществляемых видов экономической деятельности. Подробные методики отражения в бухучете ряда операций приведены в соответствующих нормативных актах по бухучету и отчетности.

- Кстати, некоторые из этих актов также нуждаются в корректировке, а то и замене – как в связи с выявленной практикой и изменениями в законодательстве, в т.ч. в плане счетов, так и в целях сближения с МСФО. Когда можно ждать таких корректив?

- С 1.01.2011 вступили в силу инструкции по бухгалтерскому учету государственной поддержки и безвозмездной помощи, утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 № 112, Инструкция по бухгалтерскому учёту отложенных налоговых активов и обязательств, утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 № 113. В ближайшем будущем будут опубликованы инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, основных средств и нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, о порядке составления бухгалтерской отчетности. Эти документы приближены к МСФО и позволяют улучшить достоверность деловой информации.

- На что Вы посоветуете нашим бухгалтерам обратить особое внимание сегодня?

- Новый типовой план счетов максимально приближен к содержанию бухгалтерской отчетности. В связи с этим отменены некоторые счета и субсчета, введены новые, изменены подходы к отражению в бухучете некоторых операций. Назову некоторые изменения.

Так, при выбытии основных средств, доходных вложений в материальные активы и нематериальных активов не потребуется открывать специальный субсчет. Возвращено разделение финансовых вложений на долгосрочные (сч.06) и краткосрочные (сч.58) – со сроком погашения, соответственно свыше и менее 12 месяцев.

На сч.07 будут учитываться стройматериалы, находящиеся у заказчика, застройщика, на сч. 41 «Товары» - предметы проката, на сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - расчеты с использованием аккредитивов.

Выбор субсчетов к счетам 11 «Животные на выращивании и откорме», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и некоторым другим организациями будет отныне осуществляться самостоятельно – в Инструкции № 50 по указанным счетам субсчета не регламентируются.

Обратим внимание, что косвенные затраты, учтенные на сч. 26, будут списываться непосредственно в дебет сч.90 (минуя счета учета затрат). Это также связано с показателями отчета о прибылях и убытках о себестоимости продукции, исчисленной по переменным затратам, и управленческих расходах за отчетный период. В отчете о прибылях и убытках по статье «Управленческие расходы» будут отражаться все затраты, учитываемые по сч.26 и списываемые в дебет сч. 90, как это принято в МСФО.

В старом плане счетов не был предусмотрен порядок учета операций по счетам в драгоценных металлах, ставших популярными в прошлом году среди небанковских организаций. Теперь предусматривается возможность открытия к

счету 55 "Специальные счета в банках" субсчета "Счета в драгоценных металлах", на котором могут учитываться операции с безналичными золотом, серебром, палладием и платиной.

В связи с отменой обязательности формирования амортизационных фондов исключены забалансовые счета 010 и 013.

- Некоторых наших читателей огорчило исключение счетов 40 "Выпуск продукции, работ, услуг", 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам". Они интересуются, как теперь учитывать готовую продукцию по плановым ценам?

- Практика показала, что эти счета зачастую использовались некорректно. Ведь в балансе готовая продукция отражается по фактической себестоимости, а применение сч.40 нередко приводило к ошибкам. Если у кого-либо есть потребность отслеживать плановую себестоимость

Счет 46 отменен, поскольку его применение завышает стоимость активов организации, что противоречит принципу осмотрительности, закрепленному в МСФО. Учет выполненных работ по этапам при необходимости может осуществляться на сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

- Постоянные проблемы возникают с учетом процентов по кредитам и займам. Что изменилось здесь?

- Согласно Инструкции № 50 проценты по кредитам, полученным на приобретение запасов, должны списываться на расходы по финансовой деятельности (сч. 91), а по полученным на приобретение основных средств – капитализируются (сч. 08). Это не новый подход. К примеру, согласно п.11 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утв. постановлением Минфина от 12.12.2001 № 118, такие проценты включаются в первоначальную стоимость основных средств, а в п.38 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утв. постановлением Минфина от 12.11.2010 № 133, указано, что проценты за пользование кредитами, займами, полученными для приобретения материалов, не включаются в их фактическую себестоимость, а относятся на расходы того отчетного периода, в котором они были осуществлены. В дальнейшем, с принятием новых инструкций, подходы к учету процентов будут регламентированы более подробно.

- Еще один популярный вопрос – учет платежей в бюджет: по каждому из них в Налоговом кодексе указано, включаются ли они в затраты, учитываемые при налогообложении. А в отношении порядка бухучета таких указаний нет...

- Согласно новому типовому плану счетов к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» могут быть открыты 5 субсчетов по принципу базы налогообложения. В частности, НДС, акцизы и другие налоги и сборы, исчисляемые из выручки, начисляются по дебету счетов 90 или 91, налоги на прибыль и доходы и другие налоги и сборы, исчисляемые из прибыли, – по дебету сч.99, налог на недвижимость (в т.ч. по объектам сверхнормативного незавершенного строительства), земельный, экологический, госпошлина и иные обязательные отчисления, относимые в соответствии с законодательством на затраты, – в дебету счетов учета затрат, подоходный налог – по дебету счета 70 и т.п.

- Наверно, одно из самых изменений – в учете финансовых результатов. Можно об этом поподробнее?

- Конечно. Счет 90 переименован в «Доходы и расходы по текущей деятельности». Счет 92 "Внереализационные доходы и расходы" упразднен, а для отражения расходов и доходов, не относящихся к текущей деятельности" будет использоваться счет 91 "Прочие доходы и расходы". При этом содержание этих счетов и открываемых к ним субсчетов соответствует содержанию отчетов о прибылях и убытках и о движении денежных средств.

Так, на счете 90 отражаются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, управленческие расходы, расходы на реализацию, прочие доходы и расходы по текущей деятельности. Отмечу, что штрафы и пени списываются в дебет сч. 90.

Счет 91 предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода, непосредственно не связанных с текущей деятельностью организации, в т.ч. по инвестиционной и финансовой деятельности.

По окончании отчетного года все субсчета счетов 90 и 91 закрываются внутренними записями на субсчета 90-9 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» и 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов», а последние – на счет 99 «Прибыли и убытки». Этот счет, в свою очередь, также закрывается по окончании отчетного года на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

- А раньше-то счет 99 можно было закрывать по окончании отчетного периода (месяца, квартала, года) при составлении бухгалтерской отчетности. Как теперь быть с дивидендами?

- Так же, как и раньше. Если, к примеру, согласно ст.72 Закона « хозяйственных обществах» акционерное общество вправе производить выплату дивидендов по результатам I квартала, полугодия, 9 месяцев и по результатам года, то план счетов эту норму не отменит. Так что периодичность выплаты дивидендов по-прежнему остается в компетенции собственников организаций. Бухгалтер лишь обеспечивает их информацией о наличии прибыли, которую можно распределить.

- В связи с отменой учета доходов «по оплате», не сложно ли будет во всем руководствоваться принципом начисления, особенно учитывая, что в налоговом законодательстве признание выручки двумя способами пока сохранится?

- Прежде всего, учет доходов «по оплате» не отменен. Столь серьезный шаг невозможен без переходного периода. Так что оба метода признания выручки остаются до вступления в силу нового Закона «О бухгалтерском учете и отчетности». Основным в 2011 г. будет метод «по отгрузке», но и метод «по оплате» сохраняется в качестве альтернативы.

- Новый план счетов не предусматривает создание субсчетов к счету 84 по фондам накопления, потребления, на пополнение собственных оборотных средств, использование прибыли в случае понесения расходов на потребление, связанных с выдачей займов (ссуд) работникам, а также на капвложения. Можно считать, что одиозная практика такого распоряжения прибылью, часто без согласия собственника, раз и навсегда уходит в прошлое?

- Вопросы распоряжения прибылью регламентируются Гражданским кодексом, Законом «О хозяйственных обществах», другими законодательными актами, учредительными документами организаций и решениями собственников.

План счетов и другие инструкции Минфина определяют порядок отражения этих норм и решений в бухучете. В Типовом плане счетов остается минимальное число операций по счету 84: формирование чистой прибыли или убытка, а также направление чистой прибыли на увеличение уставного фонда и выплату дивидендов.

Что касается использования прибыли на капвложения, то соответствующая запись по итогам 2011 г. должна быть сделана, поскольку это предусмотрено Инструкцией о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утв. постановлением Минфина от 14.02.2008 N 19. В 2012 г. такая проводка не потребуется.

В то же время организации по решению собственников вправе самостоятельно создавать фонды и резервы для контроля за использованием прибыли. Отмечу, что в мировой практике также допускается разбивка капитала на подклассы (фонды и резервы), причем в Концепции МСФО подчеркивается, что такая классификация может быть уместной для удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности на этапе принятия решения, когда они определяют юридические или другие ограничения способности компании распределять или как-либо использовать капитал.

- В 2012 г. появились совершенно новые счета -- 09 "Отложенные налоговые активы", 65 "Отложенные налоговые обязательства", 47 "Долгосрочные активы, предназначенные для реализации". Зачем они понадобились?

- Особенности применения счетов 09 и 65 регламентированы в упомянутой выше Инструкции № 113. Что касается счета 47, то он предназначен для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных активов, признанных предназначенными для реализации, а также о наличии и движении активов, входящих в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации. Дело в том, что в мировой практике такая информация считается существенной для понимания финансового положения организации и перспектив ее дальнейшей деятельности. Поэтому в балансе подобные сведения отражаются обособленно. В МСФО этому вопросу посвящен специальный стандарт IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

- В МСФО, кстати, вообще никакого единого плана счетов нет, и как-то обходятся. Может, и мы могли бы от него отказаться – не сейчас, так со временем?

Действительно, в МСФО план счетов не предусмотрен, но этот вопрос всегда находится в сфере национального законодательства и бухгалтерских традиций, которые в каждой стране свои и никто их не «ломает» без особой необходимости. У нас одна из таких традиций – типовой план счетов, обеспечивающий единообразие и формализацию отражения информации об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах в бухучете и отчетности. В то же время, у нас дается достаточно простора для творчества: как и ранее организации смогут вводить необходимые им дополнительные субсчета и забалансовые счета, а по согласованию с Минфином – дополнительные синтетические счета, не содержащиеся в типовом плане счетов, утвердив перечень таких счетов и субсчетов, а также порядок их использования в учетной политике. Кроме того, в случае возникновения в процессе деятельности организации хозяйственных операций, корреспонденция счетов по которым не установлена Инструкцией № 50, организация может составлять соответствующую корреспонденцию счетов, исходя из содержания хозяйственной операции.

Беседовал Леонид Фридкин

«Экономическая газета» № 3 от 10.01.2011