

ТИПОВОЙ ПЛАН СЧЕТОВ: СОВРЕМЕННАЯ ИСТОРИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ (Продолжение)

В.Н. Лемеш, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в ОНХ, БГЭУ,

Резюме. В статье рассматриваются современная история состояние и перспективы развития теории бухгалтерского учета на примере типового плана счетов. Автор анализирует основные этапы развития отечественного счетоводства, факторы, влияющие на создание единого плана счетов, предложения по совершенствованию и возможные пути их применения.

SAMPLE CHART OF ACCOUNTS: THE MODERN HISTORY AND PROSPECTS

V.N.Lemesh

Summary. The article discusses the modern history of the condition and prospects of development of accounting theory as an example of model plans-on accounts. The author analyzes the main stages of development national accounting, the factors influencing the creation of a single chart of accounts, suggestions for improvement and possible applications.

Таблица 1

Нормативное регулирование применения счетных планов в нашей стране		
	План счетов	Примечание
1.	11 сентября 1925 года приказом ВСНХ СССР был утверждена и опубликована в журнале «Счетоводство» № 9 за 1925 год с названием «Схема распланировки счетов текущего учета» (далее – ТПС 1925)	Первая попытка создания типового плана счетов была предпринята
2.	13 августа 1926 года была принята новая редакция «Типовой номенклатуры счетов текущего учета», а также в дополнение к ней первая «Типовая схема корреспонденции счетов» (далее – ТПС 1926)	В 1928 году приказом ВСНХ введен счет «Выполнение нарядов-заказов», предназначенный для сравнения фактической себестоимости продукции с ее сметной стоимостью по нарядам-заказам правления треста. Дальнейшие изменения в ТПС 1926 были связаны с кредитной реформой 1930-1932 гг.: вводилась акцептная форма расчетов, стала внедряться аккредитивная форма расчетов. Вместо контокоррента хозяйственным организациям было открыто два вида счетов – расчетные и ссудные счета. На расчетном счете концентрировались

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-3 (в ред. от 30.12.2011 г.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
5. Салтанова О.В. Уменьшаем уставный фонд: возникает ли обязанность по исчислению и уплате налога на прибыль? // Налоги Беларуси. – 2011. № 48. – С. 51-60.
6. Письмо МНС РБ от 15.09.2011 г. № 2-2-23/1651 «Актуальные вопросы исчисления налога на прибыль» // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. Раздел VIII. Федеральные налоги. Глава 25. Налог на прибыль организаций. Информационно-правовой портал «Гарант» // <http://base.garant.ru/10900200/32/#20025>.
8. Шапошников А.А., Синицына Т.В. Операции с собственными акциями, выкупленными у акционеров // <http://www.fin-buh.ru/text/33336-1.html>.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) : утв. приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации 06.05.1999 г. № 32н // 22 положения по бухгалтерскому учету сб. док. – 3-изд., испр. – М.: Омега-Л, 2007. – 352 с.
10. МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» // http://www.dipifr.info/lib_files/standards/rus/rus_ifrs_010109/ias32.pdf.
11. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – 792 с.
12. Дубовская Т.А. // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012. – Дата материала – 05.11.2008 г. – Раздел «Корреспонденция счетов».
13. Указ Президента Республики Беларусь № 622 от 20.10.2006 г. «О вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования» (в ред. от 02.06.2011) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

	План счетов	Примечание
		средства предприятия, а на ссудных – задолженность банку по каждому объекту кредитования. Это повлекло введение в ТПС 1926 счетов по расчетным счетам и лицевым счетам
3.	Типовой план счетов текущего учета для предприятий системы легкой промышленности, утвержден приказом НКЛП СССР от 31.12.1935 № 557	Вводился с 1 января 1936 года
4.	Типовой план счетов текущего учета для предприятий системы легкой промышленности, утвержден приказом НКЛП СССР от 28.12.1936 № 1073 (далее – ТПС 1936)	Вводился с 1 января 1937 года
5.	План счетов текущего учета основной деятельности промышленных предприятий, введенный письмом НКФ СССР от 9 октября 1940 г. № 738 (далее – ТПС 1940)	Вводился с 1 января 1941 года
6.	Циркулярное письмо НКФ СССР по Отделу бухгалтерского учета и отчетности от 29.11.1940 № 849 «О применении единого плана счетов текущего учета основной деятельности промышленных предприятий	Ставилась цель обеспечить правильное и единообразное применение плана счетов промышленными предприятиями и разъяснить особенности и порядок бухгалтерского учета отдельных операций
7.	План счетов текущего учета капитальных вложений и основной деятельности подрядных (строительных монтажных и проектных) организаций, введенный НКФ СССР и ЦСУ Госплана СССР от 28.11.1940 № 2426	Вводился с 1 января 1941 года
8.	План счетов текущего учета хозяйственных средств и операций отделов рабочего снабжения (ОРС) предприятий промышленных наркоматов, утвержденный НКФ СССР 09.05.1942 № 281	Вводился с 1 января 1943 года
9.	Типовой план счетов бухгалтерского учета основной деятельности государственных промышленных предприятий союзного и республиканского подчинения, введенный письмом Министерства финансов СССР по согласованию с ЦСУ СССР от 4 ноября 1954 г. № 1149	Вводился с 1 января 1955 года
10.	План счетов бухгалтерского учёта производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения, введенный письмом Минфина СССР от 28.09.1959 №295 (далее – ТПС 1959)	Вводился с 1 января 1960 года
11.	План счетов бухгалтерского учёта производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций, введенный письмом Минфина СССР от 30.05.1968 № 130 (далее – ТПС 1968)	Вводился с 1 января 1969 года
12.	План счетов бухгалтерского учёта производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий, организаций, утвержденный приказом Минфина СССР от 28.03.1985 №40 (далее – ТПС 1985)	Вводился с 1 января 1986 года
13.	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденный приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. № 56 и решением коллегии Министерства финансов Республики Беларусь от 28 февраля 1992 г.	Вводился в течение 1991-1992 годов
14.	Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 № 89 (далее – План счетов 2004)	Вводился с 1 января 2004 года

15.	Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 (далее – План счетов 2012)	Взят с 1 января 2012 года
-----	---	---------------------------

Примечание – Разработка автора

Все указанное выше можно рассматривать с выделением наиболее значимых этапов (рис. 1):

Этапы развития счетоведения и счетоводства

формирование счетов молодого советского государства и разработка первых планов счетов (1917–1925 гг.)

унификация планов счетов по отраслям народного хозяйства (1925–1960 гг.)

переход к единому типовому плану счетов его развитие и совершенствование (1960–2012)

Рис. 1. Этапы развития счетоведения и счетоводства в нашей стране

Примечание – Разработка автора

Таблица 2.

Динамика количества разделов, синтетических счетов и субсчетов в планах счетов СССР в период 1925–1939 гг.

Год	Название планов счетов	Количество разделов	Количество синтетических счетов	Количество субсчетов
1	2	3	4	5
1925	ТПС 1925	29	116	48
1931	Номенклатура счетов текущего учета лесной промышленности и лесного хозяйства на 1931 г.	27	82	97
1933	Инструкция к счетному плану на 1933 г. и корреспонденция счетов	37	142	263
1936	Руководство к типовому плану счетов текущего учета основной деятельности хозорганizations НКТП	27	236	95
1936	Руководство к типовому плану счетов текущего учета основной деятельности промышленных и сельскохозяйственных предприятий, трестов и сбытов системы НКМП	15	235	226
1936	ТПС 1936	16	144	212
1939	Руководство к типовому плану счетов текущего учета основной деятельности хозяйственных организаций тяжелой промышленности	39	242	140

Примечание – Разработка автора на основе 8

Однако наметившиеся в ТПС 1940 тенденции не смогли быть полностью реализованы, так как на этот период пришлось тяжелые годы Великой Отечественной войны (1941–1945 гг.). Наркомфин СССР в 1942 году рекомендовал учитывать на специальном собирательно-распределительном счете 043 «Расходы и потери, вызванные условиями военного времени (таблица 3). При этом актуальным являлся вопрос об учете и оценке материального имущества предприятий. В связи с этим были введены счета:

- 265 «Разрушенные врагом основные средства»;
- 268 «Уничтоженные и расхищенные врагом товарно-материальные ценности»;
- 266 «Частично поврежденные врагом основные средства».

Таблица 3. Отражение сумм по счету «Расходы и потери, вызванные условиями военного времени»

Что отражалось по дебету счета	Что отражалось по кредиту счета
расходы на светомаскировку, рытье траншей, оснащение групп самозащиты, содержание дружин ПВО, затраты по устройству бомбоубежищ, газоубежищ и укрытий, заработная плата ополченцев, бойцов истребительных батальонов, лиц, мобилизованных на оборонные работы, компенсация призываемым в армию, расходы по перемещению – эвакуации и реэвакуации, товарно-материальные ценности, уничтоженные и приведенные в негодность в ходе военных действий, затраты по восстановлению разрушенных основных средств, оплата простоев при воздушных тревогах	В зависимости от их экономического содержания и источника покрытия суммы относились на: счет 045 «Основное производство» (на себестоимость), счет 190 «Прибыли и убытки», счет 125 «Уставный фонд» или на особые статьи в активе баланса

Примечание – Разработка автора

Для выявления размера ущерба, причиненного войной, был введен отдельный раздел Д «Счета, выделенные в связи с условиями военного времени», включавший 21 счет первого порядка и два субсчета. Эвакуированные предприятия отражали в нем основные и оборотные средства, оставшиеся на временно оккупированной территории, или вывезенных оттуда, но не прибывших к месту временного нахождения предприятия, дебиторская и кредиторская задолженности, утратившие реальность из-за военного времени. При составлении отчетности за 1945 год данный раздел был упразднен и перенес в раздел «А». Однако введение этого раздела позволила достаточно точно определить по данным бухгалтерского учета сумму материального ущерба, нанесенную войной предприятиям.

ТПС 1954 включал 73 синтетических счета первого порядка, 139 субсчетов, 32 счета третьего порядка и 11 забалансовых счетов. Он был разработан для бухгалтерского учета основной деятельности государственных промышленных предприятий союзного и республиканского подчинения применительно к журнально-ордерной форме счетоводства, рекомендованной письмом Министерства финансов СССР от 10.10.1949

№ 1423. При разработке ТПС 1954 были учтены все изменения, вносимые в последние годы в области счетоводства. Формирование счетов по разделам производилось по экономическому признаку, что следует признать серьезным шагом вперед. Кроме того, ряд счетов были переименованы и стали отвечать их экономическому содержанию. В целом следует констатировать, что принятие ТПС 1954 было важным этапом в развитии счетоводства и счетоведения, но был сохранен ранее действовавший подход в трехзначной кодировке балансовых счетов первого порядка.

ТПС 1959 следует признать важным этапом в решении целого ряда назревших в тот период проблем:

- научный подход при построении ТПС 1959 позволил сократить количество счетов первого порядка (69 синтетических счетов) в первую очередь за счет сокращения транзитных счетов;
- уточнено название целого ряда синтетических счетов и субсчетов;
- рациональное построение счетов и субсчетов;
- введена двухзначная кодировка счетов первого порядка.

Все это в комплексе позволяло более рационально организовать учетный процесс, в том числе для тех организаций, которые активно использовали автоматизацию и механизацию учетного процесса, единообразный подход для предприятий независимо от вида деятельности.

В связи с переводом предприятий и хозяйственных организаций на новую систему планирования и экономического стимулирования и в целом для обеспечения единства бухгалтерского учета однородных хозяйственных операций вместо ТПС 1959 был введен ТПС 1968. В целом, группировка счетов не претерпела изменений. Она коснулась количества синтетических счетов (вместо 69 стало 82), содержания и структуры отдельных из них, а также группировки данных в разрезе субсчетов.

Для предприятий строительной отрасли изменен подход по отражению операций временных (нетитульных) сооружений, возводимых за счет средств, предусмотренных по смете накладных расходов строительства. Ранее они учитывались на счете 31 «Расходы будущих периодов», а в соответствии с ТПС 1959 затраты на возведение этих объектов собирались на счете 30 «Некапитальные работы», а после ввода в эксплуатацию отражались на счете 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся пред-

меты».

ТПС 1985 был принят в период, когда в стране начали происходить активные подвижки в сторону демократизации и развития частного предпринимательства, появление организаций различных форм собственности и ведомственной подчиненности, в том числе с иностранным капиталом в уставном капитале. Расширялись внешнеэкономические связи. Все это требовало соответствующих уточнений в учетной практике счетоводства. ТПС 1985 содержал 9 разделов, 99 синтетических балансовых счетов, 100 субсчетов.

К моменту закрепления независимости нашего государства пришлось время введения ТПС 1991. Именно в нем впервые появляются счет 04 «Нематериальные активы», счет 05 «Износ нематериальных активов», счет 06 «Долгосрочные финансовые» (который в ТПС 2003 был исключен) и счет 58 «Краткосрочные финансовые вложения», счет 09 «Арендные обязательства к поступлению». Данный план счетов действовал до 2004 года, т.е. периода, когда был введен ТПС 2004.

С 1 января 2012 года вступил в силу постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» (далее по тексту – Постановление № 50). Постановлением № 50 введен в действие с 1 января 2012 года ТПС 2012. По мнению разработчиков это обусловлено необходимостью систематизации и унификации учетной информации путем учинения учетных записей для интерпретации ее в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В ТПС 2012 введены счета и субсчета для учета новых объектов бухгалтерского учета:

счета 09 «Отложенные налоговые активы», 65 «Отложенные налоговые обязательства» - для учета отложенных налоговых активов и обязательств;

счет 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» - для учета долгосрочных активов, предназначенных для реализации;

субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость» – для учета инвестиционной недвижимости.

Счет 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» (далее – счет 47) и субсчет 76-7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой» (далее – субсчет 76-7) используются для обобщения информации об активах и обязательствах, включенных в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации. Особо подчеркнем, что в настоящее время Министерством финансов пока не принят документ, регулирующий особенности учета по данным счетам. Введен счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» для обобщения информации о долгосрочных вложениях в ценные бумаги других организаций, в уставные фонды других организаций, о долгосрочных займах, предоставленных другим организациям, а также о вкладах участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества (в ТПС 1991 это счет уже использовался). Исключены счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», 92 «Внереализационные доходы и расходы». Переименованы некоторые разделы. В целом проследить

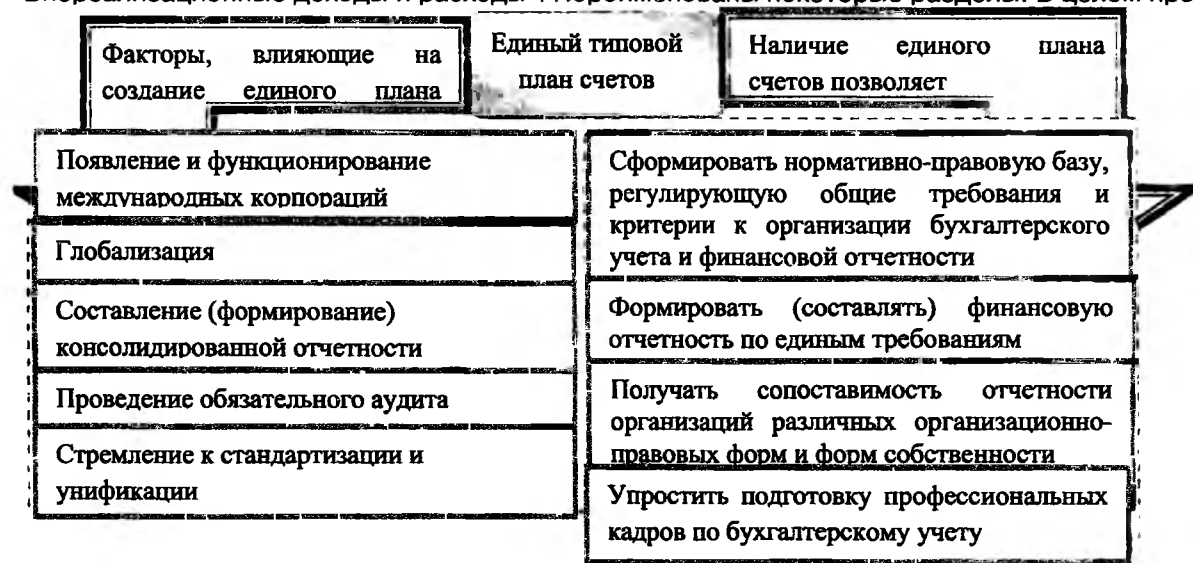


Рисунок 2. Значение единого типового плана счетов и факторы, влияющие на его создание

Таблица 4

Динамика количества разделов в период 1959-2012 гг.

ТПС 1959	ТПС 1968	ТПС 1985	ТПС 1991	ТПС 2004	ТПС 2012
1	2	3	4	5	6
I. Основные средства	I. Основные средства	I. Основные средства (фонды)	I. Основные средства и другие долгосрочные вложения	I. Внеоборотные активы	I. Долгосрочные активы
II Производственные запасы и оборудование к установке	II Производственные запасы	II Производственные запасы	II Производственные запасы	II Производственные запасы	II Производственные запасы
III Затраты на производство	III Затраты на производство	III Затраты на производство	III Затраты на производство	III Затраты на производство	III Затраты на производство
IV Готовая продукция, товары и реализация	IV Готовая продукция, товары и реализация	IV Готовая продукция, товары и реализация	IV Готовая продукция, товары и реализация	IV Готовая продукция и товары	IV Готовая продукция и товары
V Денежные средства	V Денежные средства	V Денежные средства	V Денежные средства	V Денежные средства	V Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения
VI Расчеты	VI Расчеты	VI Расчеты	VI Расчеты	VI Расчеты	VI Расчеты
VII Отвлеченные средства	VII Отвлеченные средства	VII Финансовые результаты и использование прибыли	VII Финансовые результаты и их использование	VII Источники собственных средств	VII Собственный капитал
VIII Недостачи и потери	VIII Недостачи и потери	VIII Фонды и резервы	VIII Фонды и резервы	VIII Финансовые результаты	VIII Финансовые результаты
IX Фонды и резервы	IX Фонды и резервы	IX Кредиты банков и финансирование	IX Кредиты и финансирование		
X Кредиты банков и финансирование	X Кредиты банков и финансирование				
XI Финансовые результаты	XI Финансовые результаты				

Примечание – Разработка автора

динамику изменения структуры разделов за период 1959-2012 можно по данным табл. 4.

Что же касается общих выводов, то можно констатировать, что на создание и применение в нашей стране типового плана счетов воздействовали внешние и внутренние факторы, а его наличие позволяет решить ряд методологических и организационных вопросов (рис. 2).

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бухгалтерский учет в странах мира: учебное пособие. Вып. 2 / под ред. проф. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.
2. Линнакс Э. Книга о бухгалтерских счетах. – Изд. 2-е. Перевод с эстонского А. Свирина. / Под ред. В. Вайнгорта, Л. Павловой. – Таллин: «Из первых рук», 1998. – 212 с.
3. Лупкиова Е.В. История бухгалтерского учета : учебное пособие / Е.В. Лупкиова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2009. – 256 с.
4. Материалы по вопросам бухгалтерского учета в государственной промышленности под ред. А.Я. Локшина. Доклады и резолюции Совещания бухгалтеров госпромышленности 5-10 августа 1926 года. Акционерное общество