**Изменения в Типовой план счетов бухгалтерского учета**

Все помнят, что с 1 января 2004 г. организации перешли на новый Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 № 89 «Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета» (далее - Типовой план счетов и Постановление № 89 соответственно). С тех пор в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности вносились многочисленные изменения и дополнения, принимались новые документы, а Типовой план счетов оставался прежним. Наконец, постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 11.12.2008 № 187 «О внесении изменений и дополнений в некоторые нормативные правовые акты Министерства финансов Республики Беларусь» (далее - Постановление № 187), вступившим в силу с 9 января 2009 г., были внесены изменения и в Типовой план счетов, и в Инструкцию по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, также утвержденную Постановлением № 89 (далее - Инструкция № 89).

В первую очередь, отметим те дополнения, которые внесены в Типовой план счетов.

Во-первых, к некоторым счетам бухгалтерского учета введены дополнительные субсчета.

В частности, к сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» дополнительно введены два субсчета: 08-10 «Строительство и создание объектов для реализации» и 08-11 «Строительство и создание объектов на условиях долевого строительства».

Счет 10 «Материалы» дополнен субсчетами 10-12 «Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы», 10-13 «Временные (нетитульные) сооружения и приспособления».

Счет 55 «Специальные счета в банках» дополнен двумя субсчетами: 55-8 «Средства дольщиков», 55-9 «Покупка валюты».

К сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» введен дополнительный субсчет 62-5 «Расчеты с дольщиками по финансированию создания объекта долевого строительства».

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» также дополнен дополнительным субсчетом 76-7 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование».

Напомним, что в соответствии с Инструкцией № 89 субсчета, предусмотренные в Типовом плане счетов, используются организацией исходя из функций управления, включая анализ, контроль и отчетность. Организации могут уточнять содержание отдельных субсчетов, приведенных в Типовом плане счетов, исключая и объединяя их, а также вводить дополнительные субсчета.

Во-вторых, в Типовом плане счетов появились четыре новых забалансовых счета:

* + - 015 «Товары отгруженные в отпускных ценах»;
  + - 016 «Имущество, находящееся в совместном владении»;
  + - 017 «Именные приватизационные чеки "Имущество"»;
  + - 018 «Материалы, оборудование, принятые (приобретенные) в рамках гарантийных обязательств».

В-третьих, Инструкция № 89 дополнена нормой, в соответствии с которой в случае возникновения в процессе хозяйственной деятельности операций, корреспонденция счетов по которым не предусмотрена данным нормативным актом, организация вправе составлять соответствующую корреспонденцию счетов исходя из содержания хозяйственной операции.

Иными словами, основываясь на экономической сущности хозяйственной операции, в бухгалтерском учете может быть составлена соответствующая корреспонденция счетов, которая Инструкцией № 89 не предусмотрена. Это и понятно. Ведь нереально в одном нормативном правовом акте предусмотреть все возможные бухгалтерские проводки. Несмотря на тот факт, что данная норма введена только сейчас, ею можно было пользоваться и ранее, так как в Инструкции № 89 еще до внесения изменений Постановлением № 187 указывалось, что в ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов, раскрыты их структура и назначение, а также порядок отражения наиболее распространенных из них. Кстати, эта норма сохранена.

В-четвертых, в Инструкцию № 89 включены разъяснения к введенным дополнениям в Типовой план счетов. Отметим, что внесенные изменения во многом связаны с приведением норм Инструкции № 89 в соответствие с требованиями действующих нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отчетности (хотя, конечно, и после внесения изменений не все ее нормы стали соответствовать уже действующему бухгалтерскому законодательству, например, по учету ценных бумаг).

В частности, комментарий к сч. 01 «Основные средства» в числе прочих дополнен нормами о том, что объекты недвижимости, подлежащие в соответствии с законодательством обязательной государственной регистрации, по которым закончены капитальные вложения, оформлены первичные учетные документы о приеме-передаче, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с отражением на отдельном субсчете «Основные средства, подлежащие регистрации» к сч. 01 «Основные средства».

После государственной регистрации права собственности на объекты недвижимого имущества в установленном законодательством порядке указанные объекты основных средств отражаются на сч. 01 «Основные средства» в составе собственных основных средств.

В аналогичном порядке отражаются в бухгалтерском учете отдельные объекты основных средств, подлежащие обязательной регистрации либо сертификации, по которым оформлены первичные учетные документы о приеме-передаче. Приведенные нормы взяты из п. 16 Инструкции об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.2001 № 127.

Из разъяснений к сч. 07 «Оборудование к установке» исключена норма о том, что он используется организациями-застройщиками. Теперь этот счет предназначен не только для обобщения информации о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования (включая оборудование для мастерских, опытных установок и лабораторий), требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах, но и для учета оборудования, приобретенного в целях выполнения программ по техническому перевооружению до передачи его в монтаж. К сч. 07 «Оборудование к установке» могут быть открыты два субсчета:

* + - 07-1 «Оборудование на складе»;
  + - 07-2 «Оборудование, переданное для монтажа».

Кроме того, на сч. 07 «Оборудование к установке» теперь можно учитывать оборудование, не требующее монтажа: транспортные средства, свободно стоящие станки, строительные механизмы, сельскохозяйственные машины, производственный инструмент, измерительные и другие приборы, производственный инвентарь и др.

На субсчете 08-10 «Строительство и создание объектов для реализации» с 9 января 2009 г. учитываются затраты по строительству и созданию объектов, которые будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве готовой строительной продукции (объекта), предназначенной для реализации. При строительстве объекта для дальнейшей продажи законченный строитель­ством объект учитывается у собственника записью:

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет счета | Кредит счета |
| 43 | 08 |

- по сумме всех затрат на строительство.

На субсчете 08-11 «Строительство и создание объектов на условиях долевого строительства» теперь учитываются затраты по долевому строитель­ству объектов, которые будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве готовой строительной продукции (объекта), предназначенной для передачи дольщикам.

Приобретение объектов основных средств по договору долевого строительства с целью их дальнейшей продажи отражается в бухгалтерском учете организации-дольщика записью:

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет счета | Кредит счета |
| 41 | 08 |

Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы, с 9 января 2009 г. учитываются на субсчете 10-12 «Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы». По дебету этого субсчета учитываются: поступление лома, содержащего драгоценные металлы, полученного от разборки или демонтажа оборудования, приборов и иных изделий (по ценам на дату постановки на учет), - в корреспонденции с кредитом сч. 91 «Операционные доходы и расходы»; отходов производства, содержащих драгоценные металлы (по ценам на дату постановки на учет), - в корреспонденции с кредитом сч. 20 «Основное производства»; дооценка стоимости драгоценных металлов до цены на дату отгрузки - в корреспонденции с кредитом сч. 91 «Операционные доходы и расходы». По кредиту субсчета 10-12 «Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы» отражается отгрузка лома и отходов на переработку (по ценам на дату отгрузки) в корреспонденции с дебетом субсчета 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону».

На субсчете 10-13 «Временные (нетитульные) сооружения и приспособления» учитывается наличие и движение временных (нетитульных) сооружений и приспособлений в эксплуатации по фактической себестоимости, которые включаются в состав средств в обороте. Их стоимость погашается ежемесячно исходя из сроков эксплуатации в зависимости от длительности проведения работ, для которых они были необходимы. При этом принимается во внимание возвратная часть, т.е. стоимость материалов, полученных от разборки указанных временных объектов.

Учет специальных приспособлений, изготовленных из драгоценных металлов, и износа по ним может вестись на отдельных субсчетах, открытых к сч. 10 «Материалы».

Для учета движения средств дольщиков, хранящихся на счете, открываемом на имя заказчика (застройщика) и используемых строго по целевому назначению, Типовой план счетов дополнен субсчетом 55-8 «Средства дольщиков». Имущество, приобретенное за эти средства, не принадлежит организации - заказчику (застройщику), а является коллективной собственностью дольщиков. При этом на дополнительно введенном субсчете 62-5 «Расчеты с дольщиками по финансированию создания объекта долевого строительства» учитываются расчеты с дольщиками по финансированию создания объекта на условиях долевого строительства.

Таким образом, денежные средства, поступившие от дольщиков, подлежат отражению организацией-застройщиком записью:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование хозяйственной операции | Дебет счета | Кредит счета |
| «Средства дольщиков» | 55-8 | 86 |

А средства, поступившие в качестве вознаграждения за организацию и обеспечение строительства, отражаются в бухгалтерском учете застройщика проводкой:

Эти средства включаются у застройщика в выручку после подписания с дольщиком акта сдачи-приемки оказанных услуг.

Дополнениями, внесенными в Инструкцию № 89, предусмотрено, что при покупке организациями иностранной валюты используется субсчет 55-9 «Покупка валюты». Банк открывает для организации специальный счет по покупке валюты, на который зачисляется купленная валюта и с которого в дальнейшем производятся платежи. По движению валютных средств на этом счете организации предоставляется выписка банка.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование хозяйственной операции | Дебет счета | Кредит счета |
| «Расчеты с дольщиками по финансированию создания объекта долевого строительства» | 51 | 62-5 |

Вместе с тем, как и ранее, организации вместо сч. 55 «Специальные счета в банках» при покупке валюты могут использовать сч. 52 «Валютные счета», так как согласно Инструкции № 89 принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, финансовых и хозяйственных операций и др. (в том числе их оценки и группировки) устанавливаются положениями и другими нормативными правовыми актами, методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета.

В рассматриваемом случае таким нормативным правовым актом является Инструкция по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 27.12.2007 № 199. В п. 15 этого акта стоимость приобретенной иностранной валюты пересчитывается по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действовавшему на дату ее зачисления на валютный счет либо на дату ее покупки (в соответствии с условиями заключенного договора на покупку иностранной валюты), и отражается по дебету сч. 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции с кредитом сч. 57 «Переводы в пути», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Согласно внесенным дополнениям реструктуризация кредиторской задолженности в соответствии с законодательством по расчетам с республиканским и (или) местным бюджетом, расчетам по кредитам и займам банков и другим расчетам организации теперь отражается в бухгалтерском учете записью:

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет счета | Кредит счета |
| 60, 66, 67, 68, 69, 76 | 75 |

Списание реструктуризированной задолженности отражается по дебету сч. 75 «Расчеты с учредителями» или счетов учета расчетов в корреспонденции с кредитом сч. 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Изменения состава учредителей (участников, акционеров) или изменения размера их вкладов (долей, паев) в уставном фонде отражаются внутренними записями по субсчетам сч. 75 «Расчеты с учредителями».

Увеличение уставного фонда в сумме вкладов учредителей отражается по кредиту сч. 80 «Уставный фонд» в корреспонденции с дебетом сч. 75 «Расчеты с учредителями» после внесения соответствующих изменений в учредительные документы (на сумму реструктуризированной задолженности).

Предоставленная отсрочка и (или) рассрочка по уплате налогов и сборов, а также по платежам в Фонд социальной защиты населения в соответствии с законодательством отражается в бухгалтерском учете на отдельном субсчете к сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Внесенными Постановлением № 187 дополнениями уточнено наличие субсчетов к сч. 83 «Добавочный фонд» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Так, к сч. 83 «Добавочный фонд» в зависимости от источников могут быть открыты следующие субсчета: «Фонд переоценки активов», «Фонд безвозмездно полученных основных средств и иных активов», «Фонд пополнения собственных оборотных средств», «Фонд пополнения собственных оборотных средств за счет средств целевого финансирования», «Фонд в части денежных средств, использованных при приобретении внеоборотных активов за счет безвозмездных поступлений», «Фонд в части прибыли, направленной на финансирование капитальных вложений» и др.

К сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» могут открываться следующие субсчета: «Общая нераспределенная прибыль», «Непокрытый убыток», «Отчисления в фонд национального развития», «Отчисления части прибыли собственнику», «Отчисления в резервный фонд», «Отчисления в фонд пополнения собственных оборотных средств», «Фонд накопления», «Фонд потребления» и др.

По общему правилу, наличие соответствующих субсчетов предусматривается учетной политикой организации, которая включает в себя среди прочего план счетов бухгалтерского учета организации. При этом в бухгалтерском учете составляются соответствующие бухгалтерские записи в соответствии с Инструкцией № 89, иными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету и отчетности, а также экономической сущностью совершенной хозяйственной операции.

Весьма интересное изменение, внесенное Постановлением № 187, касается учета выданных займов работникам предприятия. Так, расходы на потребление, связанные с выдачей займов (ссуд) работникам в соответствии с законодательством (в том числе на строительство жилья), отражаются в учете записью:

При этом возврат займов (ссуд) отражается аналогичной записью, только методом «красное сторно».

Какова экономическая сущность такой корреспонденции счетов, остается только догадываться. Ведь согласно той же Инструкции № 89 при предоставлении займов работникам организации используется сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73-1 «Расчеты по предоставленным займам». А приведенная выше корреспонденция счетов согласно методологии учета будет свидетельствовать о том, что по кредиту сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» числится кредиторская задолженность.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование хозяйственной операции | Дебет счета | Кредит счета |
| «Фонд потребления» | 84 | 76 |

Согласно новой редакции Инструкции № 89 на забалансовом сч. 004 «Товары, принятые на комиссию» на отдельном субсчете, открытом к этому счету, учитываются дисконтные карты, подтверждающие предоставление поставщиком (в том числе комитентом) финансовой скидки покупателям (в том числе комиссионерам).

Существенной новацией является введение в Типовой план счетов забалансового сч. 015 «Товары отгруженные в отпускных ценах». На практике многие организации, применяющие метод определения выручки «по оплате», самостоятельно вводили в свой план счетов забалансовые счета для учета задолженности покупателей за отгруженные товары (работы, услуги) в отпускных ценах с НДС. Теперь же такое право им предоставлено законодательством.

Для учета объектов основных средств и нематериальных активов, оборотных активов, находящихся в совместном владении (пользовании), в Типовой план счетов введен сч. 016 «Имущество, находящееся в совместном владении».

Для обобщения информации о наличии и движении в организации именных приватизационных чеков «Имущество» теперь предназначен сч. 017 «Именные приватизационные чеки "Имущество"». Данные чеки учитываются на этом счете по номинальной стоимости. При этом следует иметь в виду, что чеки «Имущество» являются ценными бумагами, а значит, подлежат учету и на сч. 58 «Финансовые вложения» по фактической цене приобретения.

В завершение отметим, что для учета движения материалов и оборудования, полученных организацией от поставщиков на гарантийный период согласно заключенным контрактам, а также переданных материалов и оборудования поставщикам на гарантийный ремонт теперь предназначен новый сч. 018 «Материалы, оборудование, принятые (переданные) в рамках гарантийных обязательств».

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Конституция Республики Беларусь. Принята на республиканском референдуме 24 ноября 1996г. ЮРИДИЧЕСКАЯ СПРАВОЧНО-ИНФОРМАЦИОННАЯ АВТОМАТИЗИРОВАННАЯ СИСТЕМА «ЮСИАС» - 2009г.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-З. Принят Палатой представителей 28 октября 1998 года. Одобрен Советом Республики 19 ноября 1998 года. (Ведомости Национального собрания Республики Беларусь, 1999 г., № 7-9, ст.101). ЮРИДИЧЕСКАЯ СПРАВОЧНО-ИНФОРМАЦИОННАЯ АВТОМАТИЗИРОВАННАЯ СИСТЕМА «ЮСИАС» - 2009г.
3. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 года № 3321-XII (Ведомости Верховного Совета Республики Беларусь, 1994 г., № 34, ст.566). ЮРИДИЧЕСКАЯ СПРАВОЧНО-ИНФОРМАЦИОННАЯ АВТОМАТИЗИРОВАННАЯ СИСТЕМА «ЮСИАС» - 2009г.
4. Годунов В.Н. Комментарий к Гражданскому кодексу Республики Беларусь с приложением актов законодательства и судебной практики (постатейный): В 3 кн. Кн. 2. Разд. III. Общая часть обязательственного права. Раздел IV. Отдельные виды обязательств (главы 30-50) / Отв. ред. и руководитель авторского коллектива В.Ф. Чигир. – Мн.: Амалфея, 2005.
5. Гражданское право: Учебник Автор: Алексеев С.С., Гонгало Б.М. М.: 2006г. – 480с.
6. Гражданское право. **Автор: "Фоков А.П., Попонов Ю.Г., Черкашина И.Л. и др."** Издательство: "КноРус". 2008.
7. Колбасин Д.А. Гражданское право. Общая часть. - Мн.: ПолиБиг. По заказу общественного объединения «Молодежное научное общество». 1999. - 360с.
8. Хозяйственное право Республики Беларусь: Практическое пособие / С. С. Вабищевич. – Мн.: Молодежное науч. об-во, 2002. – 398с.
9. Хозяйственное право Республики Беларусь. Особенная часть. Практ. пособие – Мн.: «МНО», 2001. – 318с.