

утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР)
30 марта 2023

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-150/2023-КпР НОРМАТИВНАЯ ОСНОВА ПЛАНА СЧЕТОВ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В соответствии с частью 3 статьи 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете» бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами. Федеральный закон предписывает устанавливать план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения федеральными стандартами бухгалтерского учета. Исключением являются только планы счетов бухгалтерского учета и порядок их применения для Центрального банка, кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, бюро кредитных историй, кредитных рейтинговых агентств, которые устанавливаются нормативными актами Центрального банка. Иных вариантов нормативного регулирования плана счетов бухгалтерского учета и порядка его применения организациями Федеральный закон не предусматривает.

Однако действующие федеральные стандарты бухгалтерского учета не устанавливают план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения и не содержат каких-либо положений по регулированию данного вопроса. Разработка таких федеральных стандартов до 2026 года включительно утвержденной Минфином РФ Программой также не предусмотрена.

На практике в организациях реального сектора распространено применение Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (далее – ПСБУФХДО). Однако предусмотренная этим документом схема регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности была сформирована более 20 лет назад, в том числе исходя из потребностей налогообложения до принятия Налогового кодекса, и не соответствует структуре объектов бухгалтерского учета, предусмотренных федеральными стандартами бухгалтерского учета.

Частью 1 статьи 30 Федерального закона предусмотрено сохранение действия только тех регулирующих документов, утвержденных до вступления Федерального закона в силу, которыми установлены правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, и только до утверждения федеральных и отраслевых стандартов. Согласно абзацам 1, 2, 5 Инструкции по применению ПСБУФХДО этот документ не устанавливает правил ведения бухгалтерского учета. Кроме того, в отношении большинства объектов бухгалтерского учета уже утверждены соответствующие федеральные стандарты. Таким образом, нормативные основания для применения ПСБУФХДО отсутствуют. Тем не менее, повсеместное распространение этого документа на практике привело к тому, что сейчас фактически ни одна компьютерная программа, используемая для ведения бухгалтерского учета в организациях реального сектора, не обходится без использования номеров счетов из ПСБУФХДО. При этом для реализации требований стандартов организации вынуждены формировать информацию об объектах бухгалтерского учета иначе, чем это предусмотрено Инструкцией по применению ПСБУФХДО.

Исходя из вышеизложенного целью настоящей Рекомендации является определение нормативной основы для формирования рабочего плана счетов организациями до того момента, пока план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения не установлен федеральными стандартами бухгалтерского учета.

РЕШЕНИЕ

1. Настоящая Рекомендация применяется организациями за исключением кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, бюро кредитных историй, кредитных рейтинговых агентств, до установления плана счетов бухгалтерского учета и порядка его применения федеральными стандартами бухгалтерского учета.
2. В целях настоящей Рекомендации под счетом бухгалтерского учета понимается регистр, в котором формируется информация об объекте бухгалтерского учета в денежном измерении.
3. Рабочий план счетов бухгалтерского учета представляет собой систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета организации. Систематизация счетов производится организацией сообразно систематизации объектов бухгалтерского учета в соответствии с требованиями к формированию информации об этих объектах, установленными федеральными стандартами бухгалтерского учета.
4. Совокупность счетов, необходимых для включения в рабочий план счетов, целесообразно определять исходя из совокупности денежно измеримых показателей, которые федеральными стандартами бухгалтерского учета требуется с учетом существенности представить в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Основным ориентиром для определения такой совокупности по конкретному участку учета является, как правило, глава «Раскрытие информации в отчетности» соответствующего федерального стандарта в части требований к раскрытию информации, выражаемой в денежно измеримых показателях.
5. Порядок применения рабочего плана счетов определяется организацией исходя из требований федеральных стандартов к признанию (списанию), оценке и классификации объектов бухгалтерского учета с тем, чтобы обеспечить реализацию этих требований посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета. В целях настоящей Рекомендации под двойной записью понимается такое отражение фактов хозяйственной жизни, при котором сохраняется балансовое равенство (равенство активов и пассивов).
6. При формировании рабочего плана счетов и порядка его применения организация не обязана ориентироваться на план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцию по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н. В случае принятия решения использовать указанные документы, организация вправе использовать их фрагментарно только в той части, в которой такое использование не препятствует реализации требований Федерального закона «О бухгалтерском учете» и федеральных стандартов бухгалтерского учета.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 5 части 3 статьи 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете» федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением планов счетов бухгалтерского учета для Центрального банка Российской Федерации, кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, бюро кредитных историй, кредитных рейтинговых агентств и порядка их применения.

В соответствии с частью 1 статьи 30 Федерального закона до утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренных Федеральным законом, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченным федеральным органом и Центральным банком Российской Федерации до дня вступления в силу Федерального закона. В соответствии с частью 1.1. этой же статьи положения по бухгалтерскому учету, утвержденные Министерством финансов Российской Федерации в период с 1 октября 1998 года до дня вступления

в силу Федерального закона, признаются для целей Федерального закона федеральными стандартами бухгалтерского учета. Иных оснований для применения каких-либо регулирующих документов, принятых до вступления в силу Федерального закона, Федеральный закон не предусматривает.

При этом из самих документов, утвержденных приказом Минфина России от 31.10.2000 №94н, следует, что эти документы не устанавливают правил ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Так, в соответствии с абзацем 5 Инструкции по применению ПБУФХДО план счетов бухгалтерского учета представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка). В соответствии с абзацем 1 Инструкции эта Инструкция устанавливает единые подходы к применению ПБУФХДО и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных фактов.

При этом в соответствии с абзацем 2 Инструкции принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др., в том числе признания, оценки, группировки, устанавливаются положениями и другими нормативными актами, методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета. Далее в описании единых подходов к применению ПБУФХДО и отражению фактов хозяйственной деятельности правила бухгалтерского учета упоминаются в Инструкции исключительно как устанавливаемые другими регуливающими документами. Так, например, согласно описанию раздела I «Внеоборотные активы», счета этого раздела предназначены для обобщения информации о наличии и движении активов организации, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета относятся к основным средствам, нематериальным активам и другим внеоборотным активам.

Таким образом Инструкция исчерпывающе определяет, что именно установлено в ПБУФХДО и инструкции по его применению, и прямо говорит о том, что правила ведения бухгалтерского учета устанавливаются не здесь, а другими регуливающими документами. Таким образом, поскольку ПБУФХДО и инструкция по его применению не устанавливают правил ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, они не подпадают под действие части 1 статьи 30 Федерального закона. Следовательно, основания для применения этих документов после вступления Федерального закона в силу с 1 января 2013 года отсутствуют. Таким образом, использование ПБУФХДО и инструкции по его применению при ведении бухгалтерского учета с 1 января 2013 года является правом, но не обязанностью организаций.

В соответствии с пунктом 5 статьи 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете» план счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета. При этом, как уже отмечалось выше, в соответствии с абзацем 5 Инструкции по применению ПБУФХДО план счетов бухгалтерского учета представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности. Таким образом ПБУФХДО не является планом счетов бухгалтерского учета в смысле его определения Федеральным законом и имеет иное предназначение.

В соответствии с частью 3 статьи 10 Федерального закона бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами. Не допускается ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых экономическим субъектом регистров бухгалтерского учета.