

ОБЩИЙ ПЛАН БУХГАЛТЕРСКИХ СЧЕТОВ И ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ

*Д.э.н. Василий ЩЕРБАТЮК, конференциар университет,
Европейский университет Молдовы*

The results of the critical study of the General Chart of Accounts of the Republic of Moldova and made scientifically based proposals for its further development and improvement.

Key words: *accounting accounts , their name, class , coding, General and Types of plans.*

JEL. M-41

С 1 января 2015 г. все хозяйствующие субъекты Республики Молдова, за исключением тех, что применяют Международные стандарты финансовой отчетности, перешли на Общий план счетов бухгалтерского учета. Он представляет собой определенную систему, строго иерархическую структуру, алфавит счетоводства и имеет важное значение для правильной организации учетно-плановой, аудиторской и аналитической работы, а также информационного обеспечения управления рыночной экономикой. Этот план является главным, основополагающим элементом национальной учетной системы, информационной

моделью хозяйствующих субъектов и включает 136 синтетических счетов, которые предназначены для текущего учета, контроля и анализа остатков и движения соответствующих объектов, а также обобщения информации об этом и принятия на ее основе обоснованных и эффективных управленческих решений.

В соответствии с Общим планом счетов для бухгалтерского учета новых объектов молдавской евроинтеграционной экономики используются следующие новые счета: 114 «Обесценение нематериальных активов», 126 «Амортизация и обесценение минеральных ресурсов», 127 «Обесценение незавершенных долгосрочных материальных активов», 128 «Обесценение земельных участков», 129 «Обесценение основных средств», 131 «Незавершенные долгосрочные биологические активы», 132 «Долгосрочные биологические активы», 133 «Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов», 151 «Инвестиционная недвижимость», 152 «Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости», 231 «Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъекта», 314 «Незарегистрированный капитал», 335 «Результат от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету», 341 «Фонды», 343 «Прочие элементы собственного капитала», 413 «Долгосрочные обязательства по финансовому лизингу», 421 «Долгосрочные коммерческие обязательства», 422 «Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам», 426 «Долгосрочные оценочные резервы», 427 «Долгосрочные обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение», 537 «Текущие целевые финансирование и поступления», 543 «Текущие обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение», 822 «Косвенные затраты по договорам на строительство», 824 «Другие распределяемые затраты», 835 «Обслуживающие производства и хозяйства», 836 «Рефактурированные затраты», 921 «Условные обязательства». Это обуславливает актуальность и необходимость, научную и практическую значимость глубокого исследования данных счетов с целью эффективного хозяйственного управления.

Сравнительный анализ основных показателей сопоставимых Типовых планов счетов бухгалтерского учета разных стран, представленных в табл. 1, позволяет сделать вполне обоснованный вывод о том, что между ними имеются существенные различия. Так, количество синтетических счетов в нашем Счетном плане 136, а в российском – 73, т.е., почти в два раза больше; количество субсчетов – соответственно 300 и 62 или почти в пять раз больше. И это при том, что масштабы, количество отраслей, уровень развития и международные связи молдавской экономики многократно меньше аналогичных показателей экономик Украины, Республики Беларусь и Российской Федерации.

Таблица 1

Показатели Типовых планов счетов бухгалтерского учета разных стран

№ п/п	Страны	Количество			
		классов (разделов) счетов	групп счетов	синтетических счетов	субсчетов
1	Республика Молдова	9	32	136	300
2	Украина	0	0	87	258
3	Республика Беларусь	8	0	79	78
4	Российская Федерация	8	0	73	62

Для дальнейшего развития и совершенствования учетной системы Республики Молдова научно-практическое значение имеют следующие выводы и предложения.

~ В новых нормативных документах по бухгалтерскому учету даются определения очень многих экономических понятий. Однако среди них нет таких важных и весьма часто употребляемых понятий как План счетов бухгалтерского учета, их Общий и Рабочий планы. Это не способствует лучшему познанию и использованию данных понятий в учетной теории и практике, нельзя признать нормальным и нуждается в исправлении.

~ Названия девяти классов счетов бухгалтерского учета в их Общем плане сформулированы на основе использования двух различных признаков: вид объектов и вид счетов. Первый признак использован в классах счетов 1 «Долгосрочные активы», 2 «Оборотные

активы», 3 «Собственный капитал», 4 «Долгосрочные обязательства», 5 «Текущие обязательства», 6 «Доходы» и 7 «Расходы», а второй – в классах счетов 8 «Управленческие счета» и 9 «Забалансовые счета». Т.е., в названиях классов счетов 1-7 указываются виды учетных объектов, а 8 и 9 – виды счетов.

~ В первом разделе вышеуказанного нормативного документа отмечается, что «счета классов 1, 2, 7 и 8 (за исключением регулирующих счетов) являются активными, а счета классов 3-6 (за исключением регулирующих счетов) являются пассивными счетами». Однако это утверждение является не совсем правильным и нуждается в уточнении, поскольку классы счетов 4-7 не содержат регулирующих счетов.

~ Представляется целесообразным в Общем плане счетов бухгалтерского учета уточнить наименования всех 7 новых счетов для учета обесценения различных долгосрочных активов путем замены термина «обесценение» на термин «убыток от обесценения». Это будет способствовать лучшему пониманию экономического содержания данных счетов и более правильному отражению учитываемых объектов в современных условиях хозяйствования.

~ В этом же нормативном документе вышеуказанные счета на государственном языке называются *de pasiv (rectificativ)*, а на русском – пассивными (ректификационными, контрарными). Мы считаем такой перевод не корректным, не идентичным, не точным; при этом необоснованно введено новое понятие «ректификационный счет», толкование которого отсутствует в специальной литературе.

~ Типовые планы счетов бухгалтерского учета Украины, Республики Беларусь и Российской Федерации не включают счета, аналогичные молдавским для учета убытков от обесценения активов. И многократно большие экономики этих стран в целом развиваются, в том числе на базе иностранных инвестиций, не хуже, а даже лучше, чем отечественная, что свидетельствует о возможности успешного функционирования национальных учетных систем без использования вышеуказанных счетов.

~ В первом разделе Общего плана счетов бухгалтерского учета сформулирован порядок их кодирования по десятичной системе, «в соответствии с которым:

- классы счетов обозначены одной цифрой – от 1 до 9;
- группы счетов обозначены двумя цифрами, первая из которых указывает код класса, в который входит данная группа, а вторая – номер группы;
- счета первого порядка обозначены тремя цифрами, из которых: первые две составляют код группы, к которой относится данный счет, а третья – номер счета первого порядка.
- счета второго порядка обозначены четырьмя цифрами, из которых: первые три показывают код счета первого порядка, а четвертая – номер счета второго порядка соответствующего синтетического счета».

Однако эти положения относятся не ко всем счетам, а только к тем из них, что входят в классы 1-8. Новые забалансовые счета класса 9 не подразделяются на группы и счета второго порядка и, следовательно, не могут кодироваться в вышеизложенном порядке.

~ Во втором разделе Общего плана счетов номера и наименования классов и групп синтетических счетов, самих этих счетов, их субсчетов приведены в таблице размерностью 4×418, в которой скрыты все горизонтальные и вертикальные линии. Более того, эта очень большая и сложная таблица и ее 4 графы не имеют названий, что создает трудности для пользователей и потому является недопустимым. Полагаем, что систематизированный перечень учетных счетов в этом нормативном документе лучше представить в стандартной таблице с обязательными атрибутами и в ее первой графе указать наименование счетов, а во второй – их номера. Необходимость указания данных характеристик именно в такой последовательности обусловлена соответствующей степенью их важности.

~ Общий план счетов бухгалтерского учета создает иллюзию однородности всех его синтетических счетов. Фактически же он объединяет две качественно разнородные совокупности бухгалтерских счетов: первая включает счета классов 1-8, а вторая – счета класса 9. Поэтому представляется обоснованным и целесообразным исключить счета класса 9 из Общего плана и их дать отдельным приложением к нему, кодируя трехзначными номерами (001, 002 и т.д.).

~ Класс 8 «Управленческие счета» Общего плана счетов включает 12 различных по экономическому содержанию счетов. Они образуют две разнородные группы: в первую входят счета 831 «Торговая надбавка», 832 «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет», 833 «Возврат и снижение цен проданных ценностей», а во вторую – счета 811 «Основная деятельность», 812 «Вспомогательная деятельность», 821 «Косвенные производственные затраты», 822 «Косвенные затраты по договорам на строительство», 823 «Общие затраты по договорам на строительство», 824 «Другие распределяемые затраты», 834 «Затраты по ценностям, переданным на переработку сторонним лицам», 835 «Обслуживающие производства и хозяйства», 836 «Рефактурированные затраты». Счета первой группы тесно связаны с розничной и оптовой торговлей и к управлению производством имеют весьма отдаленное отношение. Поэтому целесообразно исключить их из класса 8, а его переименовать в «Затраты». Счет 831 «Торговая надбавка», например, лучше поместить в вышеуказанном нормативном документе после счета 217 «Товары» под номером 218, так как он является регулирующим к нему.

~ Весьма актуальной проблемой высших учебных заведений Республики Молдова является качество преподавания учетно-аналитических и контрольных дисциплин. Для ее успешного решения большой интерес представляют обоснованные разноплановые предложения д.э.н. профессора Д.А. Панкова [4, с. 17-20]. Вместе с тем с этой же целью необходимо ввести строгий запрет на выполнение основных видов учебной работы (чтение лекций, руководство курсовыми и выпускными квалификационными работами, практикой, прием всех видов экзаменов) по вышеуказанным дисциплинам преподавателями без высшего бухгалтерского образования и ученых степеней по научной специальности 522.02 «Бухгалтерский учет; аудит; экономический анализ».

Важно также отметить, что Общий план счетов – это прочная методологическая и методическая основа финансового, управленческого и налогового учета, который в целом успешно организуют и систематически ведут специально обученные, профессиональные работники – бухгалтеры. И поэтому им вполне обоснованно и заслуженно посвящены прекрасные стихотворение и песня «Гимн бухгалтера» со следующими проникновенными словами:

Ни дня, ни ночи нет перед отчётом
Для отдыха, веселья или сна,
Такая скрупулёзная работа,
Как будто в наказание дана.
Тебе юристом быть и программистом,
Психологом приходится порой,
Да, нужно быть талантливым артистом,
Чтоб совмещать профессий целый рой.

Припев:

*Бухгалтер – умница, усердно трудится,
Он любит, точно знает деньгам счёт.
Всё, что задумано, конечно, сбудется,
Бухгалтер никогда не подведёт.*

Руководитель мудрый твёрдо знает,
Бухгалтер – это правая рука,
Он факт работы чётко отражает,
И знает что почём наверняка.
Бюджет детально просчитать сумеет,
Рентабельность проекта наперёд,
Его работа словно солнце греет,
Бухгалтер никогда не подведёт.

Припев:

*Бухгалтер – умница, усердно трудится,
Он любит, точно знает деньгам счёт.
Всё, что задумано, конечно, сбудется,
Бухгалтер никогда не подведёт.*

Вы только посмотрите, как красиво,
Волшебник пишет музыку из цифр,
Призвание – это жизненная сила,
Способная перевернуть весь мир.
Пусть тебя хранит Господь всесильный,
И благосклонно примет новый век,
Стабильность и опора для России
Бухгалтер – ты великий человек.

Припев:

*Бухгалтер – умница, усердно трудится,
Он любит, точно знает деньгам счёт.
Всё, что задумано, конечно, сбудется,
Бухгалтер никогда не подведёт.*

Практическое использование вышеизложенных предложений по дальнейшему развитию и совершенствованию Общего плана счетов бухгалтерского учета будет способствовать повышению его качества и эффективности, улучшению информационного обеспечения управления, а также повышению конкурентоспособности хозяйствующих субъектов и различных отраслей евроинтеграционной экономики Республики Молдова.

Библиография:

1. GRIGOROI L., LAZARI L. *Bazele contabilității*. – Chișinău: Cartier, 2012.
2. ВЕГЕРА С.Г. *Развитие бухгалтерского учета земель несельскохозяйственного назначения: монография*. – Новополюцк: ПГУ, 2009.
3. КУЗНЕЦОВА Е.В. *Система планов счетов и бухгалтерское управление экономическими процессами: монография*. – Ростов н/Д: Изд-во ЮФУ, 2010.
4. ПАНКОВ Д. *Интернационализация образования и создание международного Консорциума вузов и профессиональных ассоциаций бухгалтеров // Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: Soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile / Conferință științifică internațională. Col. de red.: L. Grigori et al. – Chișinău: ASEM, 2014.*
5. ЩЕРБАТЮК В.В. *Новый план счетов бухгалтерского учета: справочное пособие (на государственном и русском языках)*. – Кишинев: Славянский ун-т, 2013.
6. ЩЕРБАТЮК В.В. *Финансовый учет подотчетных сумм в рыночной экономике: учебное пособие*. – Кишинев: Славянский ун-т, 2012.