

# СЧЕТНЫЙ ПЛАН И ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ

## ACCOUNT PLAN AND ITS IMPROVEMENT IN MODERN CONDITIONS OF ECONOMIC DEVELOPMENT

**ЩЕРБАТЮК Василий**

г. Кишинев, Республика Молдова

E-mail: v.scerbatiuc@mail.ru

**Abstract:** The article reveals in detail the next important changes in sections II "List of accounting accounts" and III "Characteristics and application of accounting accounts" of the General chart of accounts. A critical analysis of these changes is presented and various errors made in this case, which impede the knowledge and study of important economic discipline and science, are shown. Various proposals were also made and substantiated for improving accounting and using its main provisions in modern theory and practice of business management.

**Keywords:** economic characteristics and the procedure for using synthetic accounts, their debit, credit and balances, goodwill, criteria for evaluating the effectiveness of innovations in accounting.

**JEL Classification M 41**

### Введение

Бухгалтерский учет финансово-хозяйственной деятельности предприятий (субъектов) Республики Молдова играет важную роль в современных рыночных условиях хозяйствования и конкуренции, так как является основным источником экономической информации для внутренних и внешних пользователей с целью исчисления и оценки различных показателей, выработки и принятия обоснованных оптимальных управленческих решений. Он регулируется, в частности, такими важными нормативно-законодательными актами как Закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», Международные стандарты финансовой отчетности, Национальные стандарты и Общий план счетов бухгалтерского учета, которые постоянно изменяются и совершенствуются.

Доктор хабилитат экономики профессор А. Недерица отмечает, что целью недавних изменений Национальных стандартов и Общего плана счетов бухгалтерского учета является «приведение действующих НСБУ и других нормативных актов по бухгалтерскому учету в соответствие с положениями Директивы 2013/34/ЕС Европейского Парламента и Совета от 26 июня 2013 года о годовой финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов предприятий.

Необходимость внесения изменений в НСБУ и в Общий план счетов обусловлена следующими факторами:

- внедрением Соглашения об ассоциации между Республикой Молдова, с одной стороны, и Европейским Союзом и Европейским сообществом по атомной энергии и их государствами-членами, с другой стороны, согласно которому наша страна обязалась привести свои нормативные акты, в том числе в области бухгалтерского учета, в соответствие с нормами европейского законодательства;
- выполнением требований ст. 37 ч. (1) лит. b Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности № 287/2017, согласно которым Правительство обязано привести свои нормативные акты в соответствие с данным Законом;

- разграничением требований по раскрытию информации в финансовых отчетах для разных категорий субъектов;
- обеспечением накопления информации, необходимой для правильного расчета показателей новых форм финансовых отчетов;
- решением проблем методологического характера, возникших в процессе применения НСБУ, Общего плана счетов и других нормативных актов по бухгалтерскому учету» [9, с. 8].

### Основная часть

Суть новых изменений Общего плана счетов бухгалтерского учета в соответствии с приказом министра финансов Республики Молдова «Об утверждении изменений к приказу министра финансов № 119/2013 г.» № 100 от 28 июня 2019 г. состоит в следующем.

**Во-первых**, этот нормативный акт дополнен 10 новыми синтетическими счетами. Их номера (коды) и наименования в разрезе соответствующих классов следующие:

Класс 1. Долгосрочные активы	115 «Положительный гудвилл», 116 «Отрицательный гудвилл», 117 «Обесценение положительного гудвилла», 143 «Обесценение долгосрочных финансовых инвестиций», 162 «Долгосрочная дебиторская задолженность аффилированных сторон»,
Класс 2. Оборотные активы	218 «Корректировки по обесценению запасов», 254 «Корректировки по обесценению текущих финансовых инвестиций»,
Класс 3. Собственный капитал	316 «Имущество, полученное от государства с правом собственности», 317 «Премии капитала», 343 «Резервы от переоценки».

**Во-вторых**, из Общего плана счетов бухгалтерского учета исключены 2 синтетических счета: 312 «Добавочный капитал» и 413 «Долгосрочные обязательства по финансовому лизингу».

**В-третьих**, в этом нормативном акте изменены названия 4 и номера (коды) 2 синтетических счетов:

<i>по 31 декабря 2019 г.</i>	<i>с 1 января 2020 г.</i>
112 «Нематериальные активы»	112 «Нематериальные активы в эксплуатации»
132 «Долгосрочные биологические активы»	132 «Долгосрочные биологические активы в эксплуатации»
342 «Субсидии субъектов с публичной собственностью»	342 «Субсидии по долгосрочным активам субъектов с публичной собственностью»
522 «Текущие обязательства аффилированным сторонам»	522 «Текущие обязательства перед аффилированными сторонами»
162 «Долгосрочные авансы,	163 «Долгосрочные авансы, выданные»

выданные»	
343 «Прочие элементы собственного капитала».	344 «Прочие элементы собственного капитала»

Счет 163 «Долгосрочные авансы, выданные» с 1 января 2020 г. включает следующие субсчета:

- 1 «Авансы, выданные для нематериальных активов»,
- 2 «Авансы, выданные для долгосрочных материальных активов»,
- 3 «Авансы, выданные для запасов»,
- 4 «Прочие долгосрочные авансы, выданные».

**В-четвертых**, в Общем плане счетов бухгалтерского учета изменены названия 2 классов счетов:

<i>по 31 декабря 2019 г.</i>	<i>с 1 января 2020 г.</i>
12 «Долгосрочные материальные активы»	12 «Долгосрочные материальные активы, земельные участки, основные средства и минеральные ресурсы»
31 «Уставный и добавочный капитал»	31 «Уставный капитал, незарегистрированный капитал и премии капитала».

**В-пятых**, в Общем плане счетов бухгалтерского учета с 1 января 2020 г. изменены количество, номера и наименования субсчетов 27 синтетических счетов, что подробно представлено в следующей таблице:

Счет	Номера и наименования субсчетов	
	<b>по 31 декабря 2019 г.</b>	<b>с 1 января 2020 г.</b>
112 «Нематериальные активы в эксплуатации»	1 Авторские права и охраняемые документы	1 Концессии, лицензии и товарные знаки
	2 Патенты и товарные знаки	2 Авторские права и охраняемые документы
	3 Ноу-хау и франшизы	3 Программное обеспечение
	4 Лицензии на деятельность	4 Прочие нематериальные активы
	5 Программное обеспечение	
	6 Промышленные рисунки и модели	
	7 Права пользования долгосрочными активами	
	8 Нематериальные активы, полученные в хозяйственное ведение	
	9 Прочие нематериальные активы	
«Амортизация нематериальных активов»	1 Амортизация авторских прав и охраняемых документов	1 Амортизация концессий, лицензий и товарных знаков
	2 Амортизация патентов и	2 Амортизация авторских прав и

	товарных знаков 3 Амортизация ноу-хау и франшиз 4 Амортизация лицензий на деятельность 5 Амортизация программного обеспечения 6 Амортизация промышленных рисунков и моделей 7 Амортизация прав пользования долгосрочными активами 8 Амортизация нематериальных активов, полученных в хозяйственное ведение 9 Амортизация прочих нематериальных активов	охранных документов 3 Амортизация программного обеспечения 4 Амортизация прочих нематериальных активов
123 «Основные средства»	1 Здания 2 Специальные сооружения 3 Машины, оборудование и передаточные устройства 4 Транспортные средства 5 Инструменты и инвентарь 6 Последующие затраты по объектам, не принятым на баланс 7 Основные средства, полученные в финансовый лизинг 8 Основные средства, полученные в хозяйственное ведение 9 Прочие основные средства	1 Здания 2 Специальные сооружения 3 Машины, оборудование и технические установки 4 Транспортные средства 5 Инвентарь и мебель 6 Последующие затраты по объектам, не принятым на баланс 7 Основные средства, полученные в финансовый лизинг 8 Основные средства, полученные в хозяйственное ведение 9 Прочие основные средства
124 «Амортизация основных средств»	1 Амортизация зданий 2 Амортизация специальных сооружений 3 Амортизация машин, оборудования и передаточных устройств 4 Амортизация транспортных средств 5 Амортизация инструментов и инвентаря 6 Амортизация последующих затрат по объектам, не принятым на баланс 7 Амортизация основных средств, полученных в финансовый	1 Амортизация зданий 2 Амортизация специальных сооружений 3 Амортизация машин, оборудования и технических установок 4 Амортизация транспортных средств» 5 Амортизация инвентаря и мебели 6 Амортизация последующих затрат по объектам, не принятым на баланс 7 Амортизация основных средств, полученных в финансовый

	лизинг 8 Амортизация основных средств, полученных в хозяйственное ведение 9 Амортизация прочих основных средств	лизинг 8 Амортизация основных средств, полученных в хозяйственное ведение 9 Амортизация прочих основных средств
142 «Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны»	1 Ценные бумаги 2 Доли участия 3 Депозиты 4 Предоставленные займы 5 Прочие финансовые инвестиции	1 Акции и доли участия в аффилированных субъектах 2 Займы, предоставленные аффилированным субъектам 3 Предоставленные займы, относящиеся к интересам участия 4 Прочие финансовые инвестиции в аффилированные стороны
223 «Дебиторская задолженность аффилированных сторон»	1 Дебиторская задолженность аффилированных сторон внутри страны 2 Дебиторская задолженность аффилированных сторон из-за рубежа 3 Прочая дебиторская задолженность аффилированных сторон	1 Дебиторская задолженность, относящаяся к долям участия 2 Прочая дебиторская задолженность аффилированных сторон
224 «Текущие авансы, выданные»	1 Авансы, выданные внутри страны 2 Авансы, выданные за рубежом	1 Авансы, выданные для нематериальных активов 2 Авансы, выданные для материальных активов 3 Авансы, выданные для запасов 4 Прочие текущие авансы, выданные
234 «Прочая текущая дебиторская задолженность»	1 Дебиторская задолженность по выбытию долгосрочных активов 2 Дебиторская задолженность по предъявленным и признанным претензиям 3 Дебиторская задолженность по другим операциям	1 Дебиторская задолженность по выбытию долгосрочных активов 2 Дебиторская задолженность по выбытию прочих долгосрочных активов 3 Дебиторская задолженность по субсидиям 4 Дебиторская задолженность по целевым финансированием и поступлениям 5 Дебиторская задолженность по частно-государственному партнерству 6 Дебиторская задолженность по

		предъявленным и признанным претензиям 7 Дебиторская задолженность по другим операциям
241 «Касса»	1 Касса в национальной валюте 2 Касса в иностранной валюте 3 Связанные наличные денежные средства	1 Касса в национальной валюте 2 Касса в иностранной валюте 3 Связанные денежные средства в кассе
252 «Текущие финансовые инвестиции в аффилированные стороны»	1 Ценные бумаги 2 Доли участия 3 Депозиты 4 Выданные займы 5 Прочие текущие финансовые инвестиции	1 Акции и доли участия, имеющиеся в аффилированных сторонах 2 Займы, предоставленные аффилированным сторонам 3 Предоставленные займы, относящиеся к интересам участия 4 Прочие финансовые инвестиции в аффилированные стороны
341 «Фонды»	1 Первоначальные вклады учредителей некоммерческих организаций 2 Фонд долгосрочных активов 3 Фонд самофинансирования 4 Прочие фонды	1 Первоначальные вклады учредителей фондов 2 Фонд долгосрочных активов 3 Фонд самофинансирования 4 Прочие фонды
421 «Долгосрочные коммерческие обязательства»	1 Коммерческие обязательства внутри страны 2 Коммерческие обязательства за рубежом 3 Прочие коммерческие обязательства	1 Коммерческие обязательства внутри страны 2 Коммерческие обязательства за рубежом 3 Обязательства по финансовому лизингу 4 Прочие долгосрочные коммерческие обязательства
422 «Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам»	1 Обязательства аффилированным сторонам внутри страны 2 Обязательства аффилированным сторонам из-за рубежа 3 Прочие обязательства аффилированным сторонам	1 Обязательства, относящиеся к интересам участия 2 Прочие обязательства аффилированным сторонам
«дополнительные оценочные резервы»	-	1 Оценочные резервы по вознаграждениям работникам 2 Оценочные резервы по

		<p>гарантиям, предоставленным покупателям/клиентам</p> <p>3 Оценочные резервы по налогам</p> <p>4 Прочие оценочные резервы</p>
521 «Текущие коммерческие обязательства»	<p>1 Коммерческие обязательства внутри страны</p> <p>2 Коммерческие обязательства из-за рубежа</p> <p>3 Прочие коммерческие обязательства</p>	<p>1 Коммерческие обязательства внутри страны</p> <p>2 Коммерческие обязательства из-за рубежа</p> <p>3 Обязательства по лизингу</p> <p>4 Прочие текущие коммерческие обязательства</p>
522 «Текущие обязательства перед аффилированными сторонами»	<p>1 Обязательства аффилированным сторонам внутри страны</p> <p>2 Обязательства аффилированным сторонам из-за рубежа</p> <p>3 Прочие обязательства аффилированным сторонам</p>	<p>1 Обязательства, связанные с интересами участия</p> <p>2 Прочие обязательства перед аффилированными сторонами</p>
535 «Текущие доходы будущих периодов»	<p>1 Субсидии</p> <p>2 Прочие текущие доходы будущих периодов</p>	<p>1 Субсидии</p> <p>2 Стоимость оборотных активов, полученных безвозмездно</p> <p>3 Прочие текущие доходы будущих периодов</p>
538 «Текущие оценочные резервы»	-	<p>1 Оценочные резервы по вознаграждениям работникам</p> <p>2 Оценочные резервы по гарантиям, предоставленным покупателям/клиентам</p> <p>3 Оценочные резервы по налогам</p> <p>4 Прочие оценочные резервы</p>
541 «Предстоящие обязательства»	<p>1 Предстоящие обязательства по расчетам с бюджетом</p> <p>2 Предстоящие обязательства по взносам обязательного медицинского страхования</p> <p>3 Предстоящие обязательства по финансовому лизингу</p> <p>4 Прочие предстоящие обязательства</p>	<p>1 Предстоящие обязательства по расчетам с бюджетом</p> <p>2 Предстоящие обязательства по взносам обязательного медицинского страхования</p> <p>3 Прочие предстоящие обязательства</p>
544 «Прочие текущие обязательства»	<p>1 Обязательства по торговым санкциям</p> <p>2 Прочие текущие начисленные</p>	<p>1 Обязательства по торговым санкциям</p> <p>2 Обязательства по нецелевым</p>

	обязательства	средствам в некоммерческих организациях
		3 Прочие текущие начисленные обязательства
612 «Другие доходы от операционной деятельности»	1 Доходы от выбытия других оборотных активов 2 Доходы от санкций 3 Доходы от возмещения материального ущерба 4 Доходы от излишков долгосрочных и оборотных активов, выявленных при инвентаризации 5 Доходы от списания обязательств с истекшим сроком исковой давности 6 Прочие операционные доходы	1 Доходы от выбытия других оборотных активов 2 Доходы от санкций 3 Доходы от возмещения материального ущерба 4 Доходы от излишков долгосрочных и оборотных активов, выявленных при инвентаризации 5 Доходы от списания обязательств с истекшим сроком исковой давности 6 Доходы от корректировок по обесценению оборотных активов 7 Доходы от положительных разниц между официальным курсом НБМ и курсом покупки-продажи иностранной валюты 8 Прочие операционные доходы
621 «Доходы от операций с долгосрочными активами»	1 Доходы от выбытия нематериальных активов 2 Доходы от выбытия долгосрочных материальных активов 3 Доходы от выбытия долгосрочных финансовых инвестиций 4 Доходы от выбытия инвестиционной недвижимости 5 Доходы от выбытия других долгосрочных активов 6 Доходы от восстановления убытков от обесценения долгосрочных активов 7 Прочие доходы от операций с долгосрочными активами	1 Доходы от выбытия нематериальных активов 2 Доходы от выбытия долгосрочных материальных активов 3 Доходы от выбытия инвестиционной недвижимости 4 Доходы от выбытия других долгосрочных активов 5 Доходы от восстановления убытков от обесценения долгосрочных активов 6 Доходы от списания отрицательного гудвилла 7 Прочие доходы от операций с долгосрочными активами
622 «Финансовые доходы»	1 Доходы от курсовых валютных разниц 2 Доходы от суммовых разниц	1 Доходы от интересов участия 2 Доходы от процентов



	3 Доходы в виде роялти 4 Доходы от безвозмездно поступивших долгосрочных и оборотных активов 5 Доходы в виде дивидендов и участия в других субъектах 6 Доходы в виде процентов от других видов деятельности 7 Прочие финансовые доходы	3 Доходы от прочих долгосрочных финансовых инвестиций 4 Доходы от корректировки стоимости долгосрочных и текущих финансовых инвестиций 5 Доходы от выбытия финансовых инвестиций 6 Доходы от курсовых валютных разниц 7 Доходы от суммовых разниц 8 Прочие финансовые доходы
714 «Другие расходы операционной деятельности»	1 Балансовая стоимость и расходы по выбывшим другим оборотным активам 2 Расходы по санкциям 3 Расходы по процентам 4 Расходы по недостаткам и потерям от порчи долгосрочных и оборотных активов 5 Расходы по списанной дебиторской задолженности, за исключением коммерческой 6 Расходы от оценки запасов по чистой стоимости реализации 7 Прочие операционные расходы	1 Балансовая стоимость и расходы по прочим выбывшим оборотным активам 2 Расходы по санкциям 3 Расходы по процентам 4 Расходы по недостаткам и потерям от порчи долгосрочных и оборотных активов 5 Расходы по списанной дебиторской задолженности, за исключением коммерческой 6 Расходы по корректировкам по обесценению оборотных активов 7 Расходы от отрицательных разниц между официальным курсом НБМ и курсом покупки-продажи иностранной валюты 8 Прочие операционные расходы
721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами»	1 Балансовая стоимость и расходы по выбывшим нематериальным активам 2 Балансовая стоимость и расходы по выбывшим долгосрочным материальным активам 3 Балансовая стоимость и расходы по выбывшим долгосрочным финансовым инвестициям 4 Балансовая стоимость и расходы по выбывшей инвестиционной недвижимости 5 Балансовая стоимость и расходы по выбывшим другим долгосрочным активам 6 Расходы по оценочным резервам,	1 Балансовая стоимость и расходы по выбывшим нематериальным активам 2 Балансовая стоимость и расходы по выбывшим долгосрочным материальным активам 3 Балансовая стоимость и расходы по выбывшим долгосрочным финансовым инвестициям 4 Балансовая стоимость и расходы по прочим выбывшим долгосрочным активам 5 Убытки от обесценения долгосрочных активов 6 Убытки от списания

	относящиеся к долгосрочным активам	положительного гудвилла
	7 Убытки от обесценения долгосрочных активов	7 Расходы по оценочным резервам, относящимся к долгосрочным активам
	8 Прочие расходы по долгосрочным активам	8 Прочие расходы по долгосрочным активам
722 «Финансовые расходы»	1 Расходы по курсовым валютным разницам	1 Расходы по процентам
	2 Расходы по суммовым разницам	2 Расходы по корректировкам стоимости долгосрочных и текущих финансовых инвестиций
	3 Расходы по роялти	3 Расходы по выбытию финансовых инвестиций
	4 Балансовая стоимость и расходы по безвозмездно переданным долгосрочным и оборотным активам	4 Расходы по курсовым валютным разницам
	5 Расходы по выпуску и операциям с собственными акциями	5 Расходы по суммовым разницам
	6 Прочие финансовые расходы	6 Прочие финансовые расходы
731 «Расходы по подоходному налогу»	1 Расходы по подоходному налогу	
	2 Расходы по налогу на доход от операционной деятельности	
	3 Прочие расходы по подоходному налогу	-

Как следует из этой таблицы, количество субсчетов в указанных счетах бухгалтерского учета с 1 января 2020 г. по сравнению с предыдущим периодом:

1) *уменьшается* по одним синтетическим счетам (их девять: 112 «Нематериальные активы в эксплуатации», 113 «Амортизация нематериальных активов», 142 «Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны», 223 «Дебиторская задолженность аффилированных сторон», 252 «Текущие финансовые инвестиции в аффилированные стороны», 422 «Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам», 522 «Текущие обязательства перед аффилированными сторонами», 541 «Предстоящие обязательства», 731 «Расходы по подоходному налогу»);

2) *увеличивается* по другим (их одиннадцать: 224 «Текущие авансы, выданные», 234 «Прочая текущая дебиторская задолженность», 421 «Долгосрочные коммерческие обязательства», 426 «Долгосрочные оценочные резервы», 521 «Текущие коммерческие обязательства», 535 «Текущие доходы будущих периодов», 538 «Текущие оценочные резервы»,

544 «Прочие текущие обязательства», 612 «Другие доходы от операционной деятельности», 622 «Финансовые доходы», 714 «Другие расходы операционной деятельности»);

3) и *остаётся неизменным* по третьим счетам (их семь: 123 «Основные средства», 124 «Амортизация основных средств», 241 «Касса», 341 «Фонды», 621 «Доходы от операций с долгосрочными активами», 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами», 722 «Финансовые расходы»), но при этом изменились названия субсчетов.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Новый Закон Республики Молдова «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», принятый Парламентом 15 декабря 2017 г. и введенный в действие с 1 января 2019 г., определяет, что бухгалтерский учет – это «комплексная система сбора, идентификации, группировки, обработки, отражения, обобщения и представления информации об элементах бухгалтерского учета», к которым относятся «активы, собственный капитал, обязательства, доходы, затраты, расходы и экономические факты субъекта». Нам представляется, что вышеприведенное определение бухгалтерского учета имеет два недостатка: в нем излишним и неуместным является термин «комплексная» (нет комплексных или не комплексных систем) и одно неизвестное понятие «бухгалтерский учет» раскрывается через другое неизвестное понятие «элементы бухгалтерского учета», что составляет нарушение элементарных основ логики.

В этой связи также заметим, что в литературе по молдавскому бухгалтерскому учету даже кратко не раскрывается содержание таких понятий как «система», «системный подход», «системный анализ» и не каждый преподаватель (доктор экономики) с большим стажем научно-педагогической деятельности сможем это сделать.

Система представляет собой совокупность тесно взаимосвязанных между собой элементов единого целого. И раскрывая содержание понятия «бухгалтерский учет как система», требуется перечислить и пояснить все элементы данного понятия. Однако до настоящего времени это не сделано, что существенно затрудняет познание и дальнейшее развитие важной экономической дисциплины и науки.

Кроме того, по нашему мнению, нельзя трактовать как синонимы и отождествлять два разных по экономическому содержанию понятия: «элемент бухгалтерского учета» и «объект бухгалтерского учета». Элемент – это часть чего-то, а бухгалтерский учет – это самостоятельная и обособленная система, с помощью элементов которой обеспечивается ведение бухгалтерского учета. Но элементами этой системы никак не могут быть элементы совершенно другой экономической системы: активы, собственный капитал, обязательства, доходы, затраты, расходы и экономические факты субъекта.

Общепринято считать, что метод бухгалтерского учета включает 8 элементов, которых еще называют его приемами (методами): документация, инвентаризация, счета, двойная запись, оценка, калькуляция, баланс и отчетность. Но только один из них (счета) в специальной литературе и учетной практике употребляется в сочетании с понятием «бухгалтерского учета». Обоснованно не используются такие понятия как «документация (инвентаризация, двойная запись, оценка, калькуляция, баланс и отчетность) бухгалтерского учета». Это, на наш взгляд, свидетельствует о необходимости дальнейших глубоких разработок теоретических, методических и методологических проблем бухгалтерского учета, что весьма актуально для Республики Молдова из-за нашего большого отставания от зарубежных исследований. Оно подтверждается многими фактами, один из которых такой – в монографии малоизвестного украинского экономиста В. З. Семанюка [12] рассмотрены

вопросы, которые в отечественной литературе полностью отсутствуют: генезис развития учета в доиндустриальном и формирование его парадигмы в индустриальном обществе, взаимосвязь развития экономических формаций и учетной науки, общеполитические, социологические и психологические проблемы учета, предпосылки формирования, структура и содержание его информационной теории, законы функционирования, оценка информации и определение эффективности учетной системы и др.

В специальной литературе и учетной практике очень часто используется понятие «счет (а) бухгалтерского учета», под которым, как правило, подразумевается синтетический счет (а). Именно синтетические счета подразделяются на балансовые, забалансовые, активные, пассивные, активно-пассивные, аналитические, основные, материальные (имущественные), денежные, расчетные, фондовые, контрарные (регулирующие), контррактивные, контрпассивные, собирательно-распределительные, калькуляционные, операционно-результатные, финансово-результативные, управленческие и др. Понятие «управленческие счета» используется в названии 8 класса счетов Общего плана счетов бухгалтерского учета, но нигде не раскрывается.

Представляет научно-практический интерес мнение доктора экономических наук университетского конференциара Л. Лазарь о счетах бухгалтерского учета. Она пишет: «Fiecare element patrimonial, fiecare proces sau calcul economic înscris în document și evaluat, după anumite restricții exacte, trebuie să ajungă într-un instrument-procedeu specific, infailibil, care este CONTUL, care are o construcție și funcționează după anumite reguli de mare concepție științifică. Ținem să menționăm că contul este mama contabilității, iar noi suntem fiii ei. Noi plângem cerând ba una, ba alta, dar ea ne dă cât ne trebuie, ce ne trebuie – pentru că numai ea știe totul!» [18, с. 148]. Это позволяет лучше и глубже понять объективную необходимость и экономическое содержание бухгалтерских счетов, как источников требуемой информации, первопричину их применения в хозяйственном управлении.

Наши подсчеты показывают следующие количественные параметры раздела II «Перечень счетов бухгалтерского учета» Общего плана счетов бухгалтерского учета и их изменения во времени:

	с 1 января 2014 г.	по 31 декабря 2019 г.	с 1 января 2020 г.	Рост по сравнению с	
				1 января 2014 г.	31 декабря 2019 г.
Количество счетов	136	148	156	+ 20	+ 8
Количество субсчетов	300	309	321	+ 21	+ 12
Итого	436	457	477	+ 41	+ 20

Также в обновленном Общем плане счетов бухгалтерского учета изменены количество, номера и наименования субсчетов 27 синтетических счетов, которые составляют 17,3% от их общего количества (156).

Весьма актуальным является вопрос обоснования целесообразности введения в Общий план счетов бухгалтерского учета, а, следовательно, и в его теорию и практику, соответствующих новых счетов и субсчетов. Со времени введения в действие этого Плана (1 января 2014/2015 гг.), т.е. за прошедшие 6-5 лет, он изменяется и дополняется уже пятый раз, причем без предварительных подробных обоснований и пояснений и широких обсуждений бухгалтерским сообществом. Нам представляется, что такую практику совершенствования

молдавского бухгалтерского учета необходимо поскорее прекратить и начать соблюдать общеизвестные универсальные принципы гласности, открытости и транспарентности при решении различных учетно-экономических проблем.

Общий план счетов бухгалтерского учета можно называть и Счетным планом, чем объясняется название данной статьи. В обоснование этого утверждения приведем следующие факты-аргументы:

- ✓ планы производственной деятельности часто называют производственными, планы финансовой деятельности – финансовыми, планы инвестиций – инвестиционными и т.д.;
- ✓ в Евросоюзе и некоторых странах имеются Счетные палаты.

Представляется необоснованным использование иностранного термина «goodwill» (в транскрипции на русском языке «гудвилл») в названиях трех новых счетов бухгалтерского учета: 115 «Положительный гудвилл», 116 «Отрицательный гудвилл» и 117 «Обесценение положительного гудвилла». На основании этого термина невозможно понять учитываемые объекты. И поэтому его в вышеуказанных счетах следует заменить на простой и понятный термин из русского языка «деловая репутация».

В разделе II «Перечень счетов бухгалтерского учета» Общего плана счетов бухгалтерского учета по некоторым счетам и субсчетам допускаются элементарные орфографические ошибки. Неправильное и правильное написание терминов в них следующее:

1431	«Обесценение долгосрочных финансовых инвестиций в неаффилированные стороны»,
1432	«Обесценение долгосрочных финансовых инвестиций в аффилированные стороны»,
224	«Текущие авансы, выданные»,
2345	«Дебиторская задолженность по частно-государственному партнерству»,
4222	«Прочие обязательства аффилированным сторонам»,
423	«Долгосрочные авансы, полученные»,
4261	«Оценочные резервы по вознаграждениям работникам»,
523	«Текущие авансы, полученные»,
5231	«Авансы, полученные в стране»,
5232	«Авансы, полученные из-за рубежа»,
5381	«Оценочные резервы по вознаграждениям работникам»,
7124	«Расходы на ТРАНСПОРТ транспортировку продукции и товаров».

Кроме того, в субсчетах 6127 «Доходы от положительных разниц между официальным курсом НБМ и курсом покупки-продажи иностранной валюты» и 7147 «Расходы от отрицательных разниц между официальным курсом НБМ и курсом покупки-продажи иностранной валюты» используется аббревиатура «НБМ», которая не расшифровывается, что не допускается. А при характеристике счета 317 «Премии капитала» в разделе III «Характеристика и порядок применения счетов бухгалтерского учета» Общего плана счетов бухгалтерского учета 4 раза ошибочно используется термин «премии» в единственном числе, а правильно во множественном числе – «премий».

В ныне измененном Общем плане счетов бухгалтерского учета используются два термина: «работникам» (вышеуказанные субсчета 4261 и 5381) и «персоналу» (счета 531

«Обязательства персоналу по оплате труда», 532 «Обязательства персоналу по другим операциям» и субсчета 2263 «Дебиторская задолженность по займам, выданным персоналу», 2264 «Прочая дебиторская задолженность персонала», 4124 «Займы от персонала субъекта», 5124 «Займы от персонала субъекта», 5322 «Обязательства персоналу по другим операциям», 7121 «Расходы на коммерческий персонал», 7131 «Расходы на административный персонал», 7137 «Расходы на командировки административного персонала»). Эти термины равнозначные, фактически синонимичные и поэтому в данном нормативном акте второй из них целесообразно заменить на первый.

Счет 215 «Незавершенное производство» тесно связан со счетами 811 «Основная деятельность», 812 «Вспомогательная деятельность» и его с целью обеспечения преемственности лучше назвать «Незавершенная деятельность». Важно уточнить, конкретизировать названия субсчетов 2421 «Несвязанные денежные средства на счетах», 2422 «Связанные денежные средства на счетах» и 2433 «Связанные денежные средства на счетах», вставив в них термин «текущих».

Общий план счетов бухгалтерского учета включает следующие субсчета: 7141 «Балансовая стоимость и расходы *по* прочим выбывшим оборотным активам», 7211 «Балансовая стоимость и расходы *по* выбывшим нематериальным активам», 7212 «Балансовая стоимость и расходы *по* выбывшим долгосрочным материальным активам», 7213 «Балансовая стоимость и расходы *по* выбывшим долгосрочным финансовым инвестициям», 7214 «Балансовая стоимость и расходы *по* прочим выбывшим долгосрочным активам». В этой связи, мы считаем, непонятным и необоснованным понятие «балансовая стоимость ... *по*» (прочим выбывшим оборотным активам, выбывшим нематериальным активам и т. д.). Экономически грамотным и правильным следует признать и использовать только понятие «балансовая стоимость *чего, какого учетного объекта* и расходы по ним». Так, например, субсчет 7141 должен именоваться следующим образом: «Балансовая стоимость прочих выбывших оборотных активов и расходы по ним».

Аналогичное замечание относится и к субсчетам 7115 «Себестоимость *по* договорам строительства», 7116 «Себестоимость *по* договорам операционного и финансового лизинга (аренды, имущественного найма)», 7117 «Себестоимость *по* договорам микрофинансирования». Уже длительное время аксиомой, общепризнанным является тот факт, что в бухгалтерском учете исчисляется себестоимость строго определенных, конкретных объектов: продукции, работ и услуг (например, по подготовке одного лицензиата, мастеранта, докторанта за год или весь период обучения – для сопоставления со стоимостью контракта).

Еще больше различных словосочетаний с термином «обязательства» в Общем плане счетов бухгалтерского учета. В нем есть обязательства *по* (оплате труда, социальному и медицинскому страхованию, подоходному налогу, налогу на добавленную стоимость, расчетам с бюджетом и др. – 27 раз), *конкретного вида* (долгосрочные, конвертируемые, коммерческие, предстоящие, прочие – 20 раз), *кому* (персоналу, депонентам, подотчетным лицам – 5 раз), *перед кем* (2 раза), *связанные с и относящиеся к* (по одному разу). Примерно такое же положение и с понятием «дебиторская задолженность».

По экономическому содержанию счета 811 «Основная деятельность», 812 «Вспомогательная деятельность» и 835 «Обслуживающие производства и хозяйства» родственные и входят в один класс 8 «Управленческие счета. Исходя из этого, их названия целесообразно формулировать по единому принципу и счет 835 следует назвать «Деятельность обслуживающих производств и хозяйств».

Вышеуказанные недостатки обновленного нормативного акта затрудняют изучение, познание, практическое использование и совершенствование важных учетно-экономических учебных дисциплин и наук.

К настоящему времени не выработаны критерии оценки эффективности нововведений в бухгалтерский учет. Это имеет весьма существенные отрицательные последствия и потому требует срочного исправления. В этой связи весьма важными являются следующие четыре новых показателя:

- 1) количество предприятий, использующих соответствующий бухгалтерский счет;
- 2) частота использования соответствующего счета в теории бухгалтерского учета;
- 3) частота использования соответствующего счета в практике бухгалтерского учета отечественных предприятий;
- 4) частота корреспондирования соответствующего счета по дебету и кредиту с другими счетами отечественных предприятий.

Они позволят объективно оценивать целесообразность и эффективность многих современных предложений по совершенствованию национальной системы бухгалтерского учета.

После нынешнего очередного изменения Общего плана счетов бухгалтерского учета его раздел II «Перечень счетов бухгалтерского учета» существенно изменился, он включает 518 позиций (строк), из них 121, или 23,4%, новые. Также существенно увеличилось количество счетных формул (бухгалтерских проводок) для отражения хозяйственных операций методом двойной записи. Это создаст новые значительные трудности большому количеству пользователей данного нормативного акта: разработчикам бухгалтерских компьютерных программ, студентам, докторантам, преподавателям колледжей, институтов и университетов, практическим работникам бухгалтерских, экономических, финансовых, аудиторских и налоговых служб предприятий, организаций, министерств и ведомств Республики Молдова.

За последние 50 лет бухгалтерский учет постоянно менялся или, иначе говоря, в нем происходили постоянные изменения. Они, во-первых, вызывают сомнение, что учет является экономической наукой, во-вторых, требуют определения влияния этих изменений на учетную и всю хозяйственную практику, разработать научно обоснованную систему их проведения, а также установления дополнительной оплаты труда преподавателей бухгалтерского учета и, в третьих, вполне естественно вызывают закономерный вопрос: когда наконец-то закончатся эти изменения? Ведь они очень нежелательны для очень большого количества работников и дорого обходятся государству.

#### **ЛИТЕРАТУРА**

1. Приказ министра финансов Республики Молдова «Об утверждении дополнений к Общему плану счетов бухгалтерского учета, утвержденному Приказом министра финансов № 119 от 6 августа 2013 г.» № 26 от 4 марта 2015 г. // Официальный монитор Республики Молдова, 2015, № 59-66.
2. Приказ министра финансов Республики Молдова «Об утверждении изменений к Приказу министра финансов № 118/2013 г.» № 48 от 12 марта 2019 г. // Официальный монитор Республики Молдова, 2019, № 101-107.
3. Приказ министра финансов Республики Молдова «Об утверждении изменений к Приказу министра финансов № 119/2013 г.» № 100 от 28 июня 2019 г. // Официальный монитор Республики Молдова, 2019, № 230-237.
4. Приказ министра финансов Республики Молдова «Об утверждении Методических рекомендаций по переходу на новые Национальные стандарты бухгалтерского учета и изменений и дополнений к приказам № 118 и 119 от 6 августа 2013 г.» № 166 от 28 ноября 2013 г. // Официальный монитор Республики Молдова, № 291-296.

5. Приказ министра финансов Республики Молдова «Об утверждении Методических указаний об особенностях бухгалтерского учета в некоммерческих организациях и дополнений Общего плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного Приказом министра финансов № 119 от 6 августа 2013 г.» № 188 от 30 декабря 2014 г. // *Официальный монитор Республики Молдова*, 2015, № 11-21.
6. Приказ министра финансов Республики Молдова «Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета «Представление консолидированных финансовых отчетов»» № 93 от 7 июня 2019 г. // *Официальный монитор Республики Молдова*, 2019, № 209-216.
7. Приказ министра финансов Республики Молдова «Об утверждении Общего плана счетов бухгалтерского учета» № 119 от 6 августа 2013 г. // *Официальный монитор Республики Молдова*, 2013, № 177-181.
8. Ковалев В. В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. – М.: Финансы и статистика, 2004.
9. Недерица А. Комментарии к основным изменениям, внесенным в НСБУ и в Общий план счетов бухгалтерского учета // *Contabilitate și audit*, 2019, № 8.
10. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета. Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988.
11. Панков В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: учебное пособие. – М.: ИнформБюро, 2011.
12. Семанюк В. З. Інформаційна теорія обліку в постіндустріальному суспільстві: монографія. – Тернопіль: ТНЕУ, 2018.
13. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003.
14. Щербатюк В. В. Затраты на производство и их характеристика в бухгалтерском управленческом учете: учебное пособие. – Кишинев: SURM, 2011.
15. Щербатюк В. В. Новый план счетов бухгалтерского учета: справочное пособие. – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2015.
16. Щербатюк В. В. План счетов бухгалтерского учета: справочник. Изд. 7-е, доп. и перераб. – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2017.
17. Щербатюк В. В. Планы счетов бухгалтерского учета Республики Молдова: учебно-практическое пособие. – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2016.
18. Lazari L. Orizontul învățării contabilității prin procedeele acesteia / *Studia universitatis Moldaviae, Seria "Științe exacte și economice"*, № 7, 2014.