

ПЛАНЫ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ИХ СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ

CHARTS OF ACCOUNTS AND THEIR COMPARATIVE ANALYSIS

CZU: 657.21

DOI: 10.5281/zenodo.7063729

Василий ЩЕРБАТЮК

Молдавская экономическая академия, г. Кишинев, РМ

e-mail: v.scerbatiuc@mail.ru

ORCID ID: 0000-0003-0315-5705

Аннотация: Глубоко и подробно раскрыты сущность, значение, структура, виды и способы построения Планов счетов бухгалтерского учета в современных условиях развития рыночной экономики, конкуренции и евроинтеграции. Впервые представлены сопоставимые Планы счетов шести европейских и азиатских стран (Республики Молдова, Румынии, Российской Федерации, Республики Беларусь, Украины, Китайской Народной Республики) в сокращенном виде и проведен их сравнительный экономический анализ. Внесены и обоснованы различные предложения по совершенствованию молдавского Общего плана счетов бухгалтерского учета: разработана новая, более простая, ясная и понятная, чем действующая, форма (макет) таблицы Перечня счетов; уточнена его терминология в наименованиях 31 группы счетов «Уставный и незарегистрированный капитал, его премии», счета 613 «Доходы от процентов по выданным ссудам/займам», двух субсчетов счета 715 «Расходы по начисленным процентам» и субсчета 2344 «Дебиторская задолженность по целевым финансированию и поступлениям»; пять забалансовых счетов для учета экономически однородных объектов объединены в один счет 913 «Полученные ценности» с соответствующими субсчетами. Отмечена необходимость изучения в учебной дисциплине «Основы бухгалтерского учета» новой темы «Планы счетов бухгалтерского учета» и предложены ее примерные вопросы. Они также должны подробно раскрываться в новой специальной литературе.

Ключевые слова: система, многообразие, унификация и концептуальные основы (общие принципы) построения Планов счетов бухгалтерского учета.

Abstract: The essence, meaning, structure, types and methods of constructing the Charts of Accounts in modern conditions of the development of a market economy, competition and European integration are deeply and in detail disclosed. For the first time, comparable Charts of Accounts of six European and Asian countries (the Republic of Moldova, Romania, the Russian Federation, the Republic of Belarus, Ukraine, the People's Republic of China) are presented in an abbreviated form and their comparative economic analysis is carried out. Various proposals have been made and substantiated to improve the Moldavian General Chart of Accounts: a new, simpler, clearer and more understandable form (layout) of the table of the List of Accounts has been developed; its terminology has been clarified in the names of 31 groups of accounts "Authorized and unregistered capital, its premiums", account 613 "Income from interest on loans / loans issued", two sub-accounts of account 715 "Expenses on accrued interest" and sub-account 2344 "Accounts receivable for targeted financing and receipts"; five off-balance accounts to account for economically homogeneous objects are combined into one account 913 "Received values" with the corresponding sub-accounts. The need to study the new topic "Charts of Accounts" in the academic discipline "Fundamentals of Accounting" was noted and its approximate questions were proposed. They should also be detailed in the new specialized literature.

Keywords: system, diversity, unification and conceptual foundations (general principles) for the construction of Charts of Accounts.

JEL Classification M 41

Введение

Стратегический курс Республики Молдова на интеграцию в Европейский Союз оказывает значительное влияние на все ее институты, включая бухгалтерский учет, который представляет собой систему сбора, идентификации, группировки, обработки, отражения, обобщения и представления информации об активах, собственном капитале, обязательствах, доходах, затратах, расходах и хозяйственных операциях (фактов хозяйственной жизни или экономических фактах) предприятий. Эта информация позволяет принимать обоснованные управленческие решения, составлять достоверную финансовую отчетность, правильно определять эффективность бизнеса, способствует его развитию и повышению конкурентоспособности [15, 16, 18, 25].

Важнейшим и практически единственным источником наиболее полной и сгруппированной вышеуказанной экономической информации являются счета бухгалтерского учета. Это требует правильного, строго научного определения их оптимальных перечней в систематизированном виде, каковыми и являются Планы счетов бухгалтерского учета или Счетные планы. В этой связи отметим, что они, особенно в международном аспекте и контексте ускоренной евроинтеграции, в Республике Молдова исследованы крайне недостаточно, что обуславливает актуальность и научно-практическую значимость темы данной статьи.

Основной текст

Важнейшими элементами молдавской и зарубежных учетных систем хозяйствующих субъектов являются Планы счетов бухгалтерского учета, которые трактуются двояко. Одни специалисты полагают, что Планы счетов представляют собой только номенклатуры, систематизированные перечни синтетических счетов. Другие бухгалтеры исходят из того, что номенклатура счетов – это только часть Плана счетов, а вся суть его сводится к инструкции, отражающей типовую корреспонденцию бухгалтерских счетов [17].

При этом мы должны решить: что первично – номенклатура или корреспонденция? Задает ли номенклатура счетов систему хозяйственных операций или наоборот, сами хозяйственные операции или, что более важно в этом случае, факты хозяйственной жизни задают номенклатуру счетов? Если мы выбираем первый вариант, то исходим из субъективной позиции, т. е. воля составителя Плана счетов формулирует характер хозяйственных операций. Если мы выбираем второй вариант, то предполагаем, что сами счета должны носить объективный характер, и, описывая их, идя от корреспонденции, бухгалтер составляет План счетов.

С теоретической точки зрения, правильны оба ответа, но для практиков, как правило, предпочтительнее второй. Однако это не всегда очевидно, ибо корреспонденция, заданная заранее, во-первых, сковывает инициативы бухгалтеров, мешает пользоваться счетами и, во-вторых, позволяет людям малой квалификации и узкого кругозора придирается ко всем разумным корреспонденциям, если они не были указаны в числе типовых.

Отсюда следует, что, в сущности, бухгалтерам следует пользоваться рекомендованной номенклатурой счетов, что позволит самостоятельно, опираясь только на правила бухгалтерского учета, составлять корреспонденцию счетов. Что касается правил самой корреспонденции, то они должны носить неофициальный характер.

В этой связи отметим, что в Республике Молдова раньше (до 1998 г.) номенклатуры, систематизированные перечни синтетических счетов и субсчетов назывались Планами, а с 1998 г. – Перечнем счетов бухгалтерского учета. Во многих других странах эти Перечни раньше назывались и сейчас называются одинаково – Планами счетов бухгалтерского учета. Планы счетов бухгалтерского учета имеют важное значение для эффективного развития и обеспечения конкурентоспособности субъектов рыночной экономики. Они способствуют формированию информационных систем и автоматизированной компьютерной обработке учетной информации, а также оптимизации процесса ее отражения на счетах в целях составления достоверной бухгалтерской, налоговой, статистической и внутренней отчетности предприятий (организаций). На основе этих Планов осуществляется правильная организация бухгалтерского учета, аудита и контроля, а также информационного обеспечения современных бизнес-процессов, комплексно и системно отражается разнообразная информация о финансово-хозяйственной деятельности субъектов.

Являясь директивными документами, Счетные планы позволяют одинаково отражать однородные хозяйственные операции на различных предприятиях и обобщать экономическую информацию по министерствам, ведомствам, отраслям и всему народному хозяйству страны

в целом. Кроме того, они обеспечивают единую методологию финансового, управленческого и забалансового учета, а также способствуют ее совершенствованию.

Планы счетов бухгалтерского учета называются по-разному в разных странах:

- План счетов бухгалтерского учета – Китайская Народная, Азербайджанская и Эстонская Республики;
- План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций – Украина;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций – Российская Федерация;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства, некоммерческих организаций (за исключением бюджетных учреждений) – Кыргызская Республика;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов – Республики Таджикистан и Узбекистан;
- Единый план счетов бухгалтерского учета предприятий, предпринимательских обществ и организаций – Латвийская Республика;
- Общий план счетов бухгалтерского учета – Республики Молдова и Французская, Румыния;
- Типовой план счетов бухгалтерского учета – Республики Беларусь и Казахстан.

Планы счетов бухгалтерского учета во многих странах (Российская Федерация, Украина, Республики Беларусь, Казахстан, Молдова, Таджикистан, Узбекистан и др.) составляются и утверждаются в централизованном порядке Министерствами финансов и обязательны для практического использования в процессе экономического управления. В других странах (Англия, Канада, США, Испания, Португалия и др.) эти Планы не имеют такой строгой регламентации и составляются на каждом предприятии самостоятельно.

Мы разделяем обоснованное мнение известного российского ученого доктора экономических наук профессора Я. В. Соколова, что имеются аргументы против и в пользу Единого плана счетов бухгалтерского учета [17]. К первым относятся следующие:

- ~ нельзя все многообразие фактов хозяйственной жизни свести к некоторым, заранее заданным стандартизированным примерам;
- ~ каждый бухгалтер и собственник-работодатель, в интересах которого выполняется учетная работа, имеют суверенное право выбирать систему бухгалтерских счетов и записей, и никто не вправе указывать собственнику, как ему вести учет его имущества;
- ~ международные стандарты бухгалтерского учета не случайно не предусматривают общеобязательного Плана счетов, а предлагают только общие принципы, которыми должен руководствоваться бухгалтер.

Однако аргументы в пользу Единого плана счетов гораздо убедительнее, ибо в этом случае можно:

- ✓ добиться сопоставимости данных разных предприятий, а это существенно облегчает потенциальным собственникам понимание бухгалтерской отчетности;
- ✓ последовательно и единообразно толковать бухгалтерские принципы, ибо вне Единого плана счетов неизбежно различное понимание одних и тех же фактов хозяйственной жизни;
- ✓ сохранить замечательную отечественную традицию, возникшую в самом начале 30-х гг. XX в. и подхваченную почти всеми европейскими континентальными странами, – Единый счетный план.

Известны следующие способы построения Планов счетов бухгалтерского учета:

- иерархический – из более крупных объектов выделяются более мелкие;
- матричный – все счета делятся на классы, в которых выделяются группы счетов и сами счета.

➤ линейный – предусматривает последовательное изложение номенклатуры синтетических счетов, объединенных в группы. В таком Плане счетов не применяются субсчета, что упрощает выбор корреспонденции счетов и облегчает организацию аналитического учета;

➤ фасетный – иерархия счетов имеет шифры по определенным признакам, которые позволяют объединять (агрегировать) одинаковую информацию из разных счетов.

Большинство Планов счетов бухгалтерского учета основаны на иерархическом способе построения, который в сочетании с другими способами дает следующие виды Планов счетов: иерархически-матричные, иерархически-десятичные и иерархически-линейные.

В иерархически-матричных Планах счетов все счета делятся на классы, в которых выделяются группы счетов и сами счета. По этому принципу строятся многие Планы счетов, и это наиболее распространенный способ их построения.

Иерархически-десятичные Планы счетов: в них все счета разбиваются на десять групп, каждая группа – на десять подгрупп, каждая подгруппа – на десять субподгрупп и т.д.

Иерархически-линейные Планы счетов: счета перечисляются в определенном порядке. Составители таких Планов счетов стремятся привязать логику их построения к структуре статей бухгалтерского баланса или к кругообороту хозяйственных средств.

Однако выдержать до конца любое логическое построение практически невозможно минимум по двум причинам: интересы лиц, стоящих за бухгалтерскими счетами, противоречивы; семантические поля счетов размыты.

Кроме вышеуказанных, имеются и другие виды Планов счетов бухгалтерского учета [19]:

- Планы счетов коммерческих организаций, Планы счетов кредитных учреждений, Планы счетов государственных (муниципальных) учреждений;

- Планы счетов финансового учета, Планы счетов управленческого учета, Планы счетов налогового учета;

- Сопоставимые (можно установить соответствие счетов в разных Планах), Несопоставимые (невозможно это произвести);

- С выделением субсчетов, Без выделения субсчетов;

- Планы счетов в соответствии с Национальными стандартами бухгалтерского учета, Планы счетов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности;

- Типовые (унифицированные, единые), Рабочие;

- Планы счетов бухгалтерского учета различных стран (Республики Молдова, Румынии, Российской Федерации, Республики Беларусь, Украины, Китайской Народной Республики и др.) Они и их сравнительный анализ вызывают значительный научно-практический интерес и поэтому представлены далее фрагментарно, т.е. со значительными сокращениями.

Общий план счетов бухгалтерского учета Республики Молдова введен в действие с 1 января 2014 г., пять раз изменялся по настоящее время [2-6], во многом повторяет структурно и содержательно План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, действовавший с 1.01.1998 г. по 31.12.2013 г., и включает следующие разделы:

I «Общие положения»,

II «Перечень счетов бухгалтерского учета»,

III «Характеристика и порядок применения счетов бухгалтерского учета».

В разделе I приведен общий порядок классификации, функционирования и кодирования бухгалтерских счетов.

Раздел II включает классы и группы счетов, а также перечень счетов бухгалтерского учета, представленный сокращенно в табл. 1.

В разделе III дана краткая характеристика классов и групп счетов, самих счетов бухгалтерского учета и их основная корреспонденция.

Таблица 1. Перечень счетов бухгалтерского учета, Республика Молдова

КЛАСС 1. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
11		НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ	
	111	Незавершенные нематериальные активы	
	112		Нематериальные активы в эксплуатации
		1121	Концессии, лицензии и товарные знаки
		1122	Авторские права и охранные документы
		1123	Программное обеспечение
	1124	Прочие нематериальные активы	
	113		Амортизация нематериальных активов
		1131	Амортизация концессий, лицензий и товарных знаков
		1132	Амортизация авторских прав и охранных документов
		1133	Амортизация программного обеспечения
1134	Амортизация прочих нематериальных активов		
114	Обесценение нематериальных активов		
115	Положительный гудвилл		
116	Отрицательный гудвилл		
117	Обесценение положительного гудвилла		
12		ДОЛГОСРОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ, ЗЕМЕЛЬНЫЕ УЧАСТКИ, ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА И МИНЕРАЛЬНЫЕ РЕСУРСЫ	
	121		Незавершенные долгосрочные материальные активы
		1211	Незавершенное строительство
		1212	Оборудование к установке
		1213	Материальные активы до ввода в эксплуатацию
1214	Незавершенные последующие затраты		
.....			
КЛАСС 9. ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА			
	911	Долгосрочные материальные активы, полученные в операционный лизинг (аренду, имущественный найм)	
	912	Ценности, полученные для монтажа	
	913	Долгосрочные материальные активы, переданные в финансовый лизинг	
	914	Ценности, полученные на ответственное хранение	
	915	Ценности, полученные для переработки или ремонта	
	916	Ценности, полученные по договорам комиссии	
	917	Ценности, полученные из переработанных материалов сторонних лиц	
	918	Бланки строгой отчетности	
	919	Списанная безнадежная дебиторская задолженность	
	920	Условная дебиторская задолженность	
	921	Условные обязательства	
	922	Предоставленные гарантии	
	923	Полученные гарантии	
	924	Налоговые убытки	
	925	Налоговые льготы	

Составлена автором на основе [3].

Как видно из табл. 1, в Перечне счетов бухгалтерского учета:

- имеются 4 графы без названий и 518 строк, много горизонтальных и вертикальных линий;
- номера групп счетов и номера счетов отделены от их названий соответственно двумя и одной графами;
- названия классов и групп счетов указываются жирными прописными буквами, а названия самих бухгалтерских счетов – жирными строчными буквами;
- класс 9 включает пять забалансовых счетов для учета экономически однородных объектов – полученных ценностей (912 «Ценности, полученные для монтажа», 914 «Ценности, полученные на ответственное хранение», 915 «Ценности, полученные для переработки или

ремонта», 916 «Ценности, полученные по договорам комиссии», 917 «Ценности, полученные из переработанных материалов сторонних лиц»).

Мы считаем, что все это затрудняет изучение, уяснение и понимание данного нормативного акта, а также его практическое использование. Поэтому раньше разработали новую форму (макет) таблицы Перечня счетов бухгалтерского учета, которая длительное время имеет постоянный спрос у читателей разных категорий (лицензианты, мастеранты, преподаватели, практические работники) и 8 раз публиковалась на государственном и русском языках [20, 28]. Дополнительно в ней целесообразно пять вышеуказанных забалансовых счетов заменить на один счет 913 «Полученные ценности» с такими субсчетами:

- 9131 «Ценности, полученные для монтажа»,
- 9132 «Ценности, полученные на ответственное хранение»,
- 9133 «Ценности, полученные для переработки или ремонта»,
- 9134 «Ценности, полученные по договорам комиссии»,
- 9135 «Ценности, полученные из переработанных материалов сторонних лиц».

Нами также предлагается обновленная и улучшенная форма этой таблицы, весьма приближенная к действующей, минфиновской (табл. 2, [22, 27]).

Таблица 2. Предлагаемая форма «Перечня счетов бухгалтерского учета», Республика Молдова

К Л А С С 1 «Д О Л Г О С Р О Ч Н Ы Е А К Т И В Ы»	
11	Нематериальные активы
	111 Незавершенные нематериальные активы
	112 Нематериальные активы в эксплуатации
	1121 Концессии, лицензии и товарные знаки
	1122 Авторские права и охранные документы
	1123 Программное обеспечение
	1124 Прочие нематериальные активы
	113 Амортизация нематериальных активов
	1131 Амортизация концессий, лицензий и товарных знаков
	1132 Амортизация авторских прав и охранных документов
	1133 Амортизация программного обеспечения
	1134 Амортизация прочих нематериальных активов
	114 Обесценение нематериальных активов
	115 Положительный гудвилл
	116 Отрицательный гудвилл
	117 Обесценение положительного гудвилла
12	Долгосрочные материальные активы, земельные участки, основные средства и минеральные ресурсы
	121 Незавершенные долгосрочные материальные активы
	1211 Незавершенное строительство
	1212 Оборудование к установке
	1213 Материальные активы до ввода в эксплуатацию
	1214 Незавершенные последующие затраты

К Л А С С 9 «З А Б А Л А Н С О В Ы Е С Ч Е Т А»	
	911 Долгосрочные материальные активы, полученные в операционный лизинг (аренду, имущественный найм)
	912 Долгосрочные материальные активы, переданные в финансовый лизинг
	913 Полученные ценности
	9131 Ценности, полученные для монтажа
	9132 Ценности, полученные на ответственное хранение
	9133 Ценности, полученные для переработки или ремонта
	9134 Ценности, полученные по договорам комиссии
	9135 Ценности, полученные из переработанных материалов сторонних лиц
	914 Бланки строгой отчетности
	915 Списанная безнадежная дебиторская задолженность

916	Условная дебиторская задолженность
917	Условные обязательства
918	Предоставленные гарантии
919	Полученные гарантии
920	Налоговые убытки
921	Налоговые льготы

Разработана автором на основе [2, 3, 5].

Для обеспечения максимальной информативности и полезности этой таблицы в сноске к ней дается такое пояснение: в ее первой графе указаны номера групп счетов, во второй – номера счетов, в третьей – номера субсчетов, в четвертой – наименования субсчетов, во второй-четвертой графах – наименования групп счетов и в третьей-четвертой – наименования счетов бухгалтерского учета.

Молдавский Общий план счетов бухгалтерского учета является единым и обязательным к применению для всех субъектов, которые ведут бухгалтерский учет методом двойной записи (кроме тех, что применяют Международные стандарты финансовой отчетности, кредитных и публичных учреждений), независимо от их отраслевой принадлежности, организационно-правовой формы, видов деятельности и собственности. Субъекты, применяющие Международные стандарты финансовой отчетности, разрабатывают Планы счетов в соответствии с требованиями этих стандартов, а кредитные и публичные учреждения используют отдельные Планы счетов, утвержденные Министерством финансов страны.

Наше исследование показывает, что форма (макет) таблицы Перечня счетов бухгалтерского учета Республики Молдова фактически скопирована с формы таблицы румынского Общего плана счетов бухгалтерского учета, введенного в действие с 1994 г., и между ними много общего по содержанию. Они имеют одинаковую структуру (архитектуру) и включают 9 классов счетов, которые подразделяются на группы счетов. Эти группы объединяют различные синтетические счета с трехзначными номерами (кодами), а субсчета, входящие в них, имеют четырехзначные номера (коды), формируемые единым способом: номер счета + порядковый номер субсчета в соответствующем счете.

Таблица 3. Planul de conturi general, România

CLASA 1 CONTURI DE CAPITALURI, PROVIZIOANE, ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE	
Grupa 10	CAPITAL ȘI REZERVE
	101 Capital
	1011 Capital subscris nevărsat
	1012 Capital subscris vărsat
	1015 Patrimoniul regiei
	1016 Patrimoniul public
	1017 Patrimoniul privat
	1018 Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare

	104 Prime de capital
	1041 Prime de emisiune
	1042 Prime de fuziune/divizare
	1043 Prime de aport
	1044 Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni
	105 Rezerve din reevaluare
	106 Rezerve
	1061 Rezerve legale
	1063 Rezerve statutare sau contractuale
	1068 Alte rezerve
	107 Diferențe de curs valutar din conversie

	109 Acțiuni proprii

	1091 Acțiuni proprii deținute pe termen scurt
	1092 Acțiuni proprii deținute pe termen lung

CLASA 9 CONTURI DE GESTIUNE	
Grupa 90	DECONTĂRI INTERNE
	901 Decontări interne privind cheltuielile
	902 Decontări interne privind producția obținută
	903 Decontări interne privind diferențele de preț
Grupa 92	CONTURI DE CALCULAȚIE
	921 Cheltuielile activității de bază
	922 Cheltuielile activităților auxiliare
	923 Cheltuieli indirecte de producție
	924 Cheltuieli generale de administrație
	925 Cheltuieli de desfacere
Grupa 93	COSTUL PRODUCȚIEI
	931 Costul producției obținute
	933 Costul producției în curs de execuție

Составлена автором на основе [23, 24, 26].

Вместе с тем Перечень счетов бухгалтерского учета имеет существенные отличия от румынского Общего плана счетов – в них различная последовательность расположения бухгалтерских счетов, а, следовательно, и их классов и групп. Так, молдавский нормативный акт начинается с класса счетов для учета долгосрочных активов, далее класс 2 «Оборотные активы», и заканчивается классом забалансовых счетов. В румынском нормативном акте первый класс включает счета бухгалтерского учета капиталов, оценочных резервов, займов и обязательств, второй – «Счета активов», и последний, девятый класс – управленческие счета, которые составляют восьмой класс молдавского Перечня счетов бухгалтерского учета. Далее, Перечень счетов бухгалтерского учета Республики Молдова классифицирует их только на два вида: активные и пассивные. Румынский же Общий план счетов бухгалтерского учета подразделяет их на три вида: активные, пассивные и активно-пассивные.

В этой связи отметим, что в разделе III молдавского Общего плана счетов бухгалтерского учета утверждается, что счета 331 «Поправки результатов прошлых лет», 332 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет», 333 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» и 336 «Чистый профицит (чистый дефицит) отчетного периода» являются пассивными и могут иметь кредитовые или дебетовые сальдо. Мы считаем, что нельзя согласиться с таким молдавским «открытием, нововведением, феноменом». Оно противоречит многовековой теории и практике бухгалтерского учета и опровергает общепринятые объяснения (характеристики) активных и пассивных счетов. Нигде в мире, кроме Республики Молдова, не существует пассивных счетов с дебетовыми сальдо и поэтому следует признать существование активно-пассивных счетов.

В обоснование данного предложения приведем мнение молдавского доктора хабилитата экономики профессора А. Недерицы. Он пишет, что «в соответствии с учетной политикой субъект может применять в течение отчетного периода активно-пассивные счета для учета расчетных операций. На отчетную дату сальдо активно-пассивных счетов необходимо отражать в развернутом виде: сальдо дебиторской задолженности – по дебету счета, а сальдо обязательств – по кредиту счета. При составлении финансовых отчетов кредитовые остатки по активным счетам и дебетовые остатки по пассивным счетам списываются корректировочными бухгалтерскими проводками соответственно на обязательства и дебиторскую задолженность» [12, с. 10].

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций Российской Федерации (табл. 4) во многом повторяет как структурно, так и содержательно Счетный план 1985 г., построенный по модели кругооборота средств, при которой последовательность разделов соответствует порядку выполнения этапов производственного

цикла, причем сама эта модель была сформирована еще при социалистическом способе хозяйствования. Он введен в действие с 2001 г. и включает перечень синтетических счетов и субсчетов, которые объединены в 8 разделов: I. Внеоборотные активы, II. Производственные запасы, III. Затраты на производство, IV. Готовая продукция и товары, V. Денежные средства, VI. Расчеты, VII. Капитал, VIII. Финансовые результаты.

*Таблица 4. План счетов бухгалтерского учета
 финансово-хозяйственной деятельности организаций, Российская Федерация*

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел I. Внеоборотные активы		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05	
	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
.....		
Раздел VIII. Финансовые результаты		
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 5. Прибыль/убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 3. Сальдо прочих доходов и расходов
.....		
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	

Составлена автором на основе [7].

Внеоборотные активы и производственные запасы, представленные в разделах I и II, взаимодействуют в процессе осуществления производственных затрат, аккумулируемых на счетах раздела III. Произведенная продукция, отражаемая на счетах раздела IV, в процессе

реализации переходит из товарной в денежную форму (раздел V), которая позволяет осуществлять денежные расчеты, замыкая операционный цикл. Счета расчетов объединены в разделе VI. Счета для учета капитализируемых средств, создающих основу расширенного воспроизводства, сгруппированы в разделе VII, а процесс формирования финансового результата отражается на счетах класса VIII. При новом инвестировании в средства и предметы труда начинается следующий виток хозяйственного цикла.

Номера, наименования и количество синтетических счетов и субсчетов российского нормативного акта сильно отличаются от аналогичного молдавского (табл. 1). Так, в первом из них имеются следующие счета: 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 41 «Товары», 50 «Касса», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 80 «Уставный капитал», 90 «Продажи», 99 «Прибыли и убытки» и др., общее количество которых более чем в 2 раза меньше, чем в Перечне счетов бухгалтерского учета Республики Молдова.

Забалансовые счета российского Плана счетов бухгалтерского учета не являются одним из его разделов. Они выделены отдельно в приложении к данному нормативному акту и нумеруются тремя цифрами: 001 «Арендованные основные средства», 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 006 «Бланки строгой отчетности», 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов», 010 «Износ основных средств», 011 «Основные средства, сданные в аренду» и др.

Мы согласны с известным российским ученым доктором экономических наук профессором В. Ф. Палием в том, что «основа основ – это правильный выбор синтетических счетов, оптимальное содержание плана счетов».

Требования к плану счетов весьма противоречивы. В народном хозяйстве происходят непрерывные динамические изменения. План счетов не может быть всеобъемлющим, но следует принимать во внимание необходимость в новой информации. Вместе с тем бухгалтерский учет, как и любая информационная система, отличается определенной *инерцией*. Нельзя часто уточнять и перестраивать планы счетов. Их необходимо создавать с некоторой перспективой, так, чтобы получать необходимую, в том числе и вновь возникающую, информацию без изменения плана счетов. При всей жесткости подхода к единообразию отражения информации в системе бухгалтерского учета план счетов должен обеспечить определенную *степень свободы* при конструировании информационной структуры в отдельных звеньях народного хозяйства. Примирить между собой прямо противоположные требования весьма сложно» [13, с. 169].

Типовой план счетов бухгалтерского учета Республики Беларусь представляет собой таблицу, состоящую из трех граф, восьми разделов и перечня забалансовых счетов [1, 19]. В первой графе приведены наименования синтетических счетов, во второй – их двузначные номера от 01 до 99 и в третьей – номера и наименования субсчетов. Некоторые номера счетов не имеют их наименований, т.е. являются свободными. Организации могут их использовать для введения дополнительных счетов, необходимых в связи со спецификой своей деятельности, после согласования с Министерством финансов. Организациям также предоставлено право самостоятельно уточнять содержание субсчетов, исключать или объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Счета первых пяти разделов этого Плана предназначены для учета активов, сгруппированных в нем следующим образом: долгосрочные активы (раздел I), производственные запасы (раздел II), затраты на производство (раздел III), готовая продукция и товары (раздел IV), денежные средства и краткосрочные финансовые вложения (раздел V). Обязательства учитываются на счетах раздела VI «Расчеты». Информация о наличии и движении собственного капитала организации обобщается на счетах раздела VII «Собственный капитал». Доходы и расходы отражаются на счетах раздела VIII «Финансовые результаты».

Беларуский Типовой план счетов бухгалтерского учета введен в действие с 1 января 2012 г. Его структура и позиции в основном полностью соответствуют структуре и позициям Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций Российской Федерации.

План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций Украины (табл. 5) введен в действие с 2000 г. Он подразделяется на следующие десять классов счетов: 1. Необоротные активы, 2. Запасы, 3. Средства, расчеты и прочие активы, 4. Собственный капитал и обеспечение обязательств, 5. Долгосрочные обязательства, 6. Текущие обязательства, 7. Доходы и результаты деятельности, 8. Затраты по элементам, 9. Расходы деятельности, 0. Забалансовые счета.

Таблица 5. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, Украина

Синтетические счета		Область применения
код	название	
Класс 1. Необоротные активы		
10	Основные средства	Все виды деятельности
11	Другие необоротные материальные активы	Все виды деятельности
12	Нематериальные активы	Все виды деятельности
13	Износ (амортизация) необоротных активов	Все виды деятельности
14	Долгосрочные финансовые инвестиции	Все виды деятельности
15	Капитальные инвестиции	Все виды деятельности
16	Долгосрочные биологические активы	Сельскохозяйственные предприятия, предприятия других отраслей, которые осуществляют сельскохозяйственную деятельность
17	Отсроченные налоговые активы	Все виды деятельности
18	Долгосрочная дебиторская задолженность и другие необоротные активы	Все виды деятельности
19	Гудвил	Все виды деятельности
.....		
Класс 0. Забалансовые счета		
01	Арендованные необоротные активы	
02	Активы на ответственном хранении	
.....		
07	Списанные активы	
08	Бланки строгого учета	
09	Амортизационные отчисления	

Составлена автором на основе [8, 9, 14].

Эти классы включают синтетические счета с двухзначными номерами: 10 «Основные средства», 20 «Производственные запасы», 22 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 23 «Производство», 26 «Готовая продукция», 28 «Товары», 30 «Касса», 31 «Счета в банках», 40 «Зарегистрированный (паевой) капитал», 50 «Долгосрочные ссуды», 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66 «Расчеты по выплатам работникам», 70 «Доходы от реализации», 79 «Финансовые результаты», 80 «Материальные затраты», 81 «Затраты на оплату труда», 90 «Себестоимость реализации», 91 «Общепроизводственные расходы», 92 «Административные расходы», 01 «Арендованные необоротные активы», 02 «Активы на ответственном хранении», 07 «Списанные активы» и др.

Украинский План счетов бухгалтерского учета имеет две важные отличительные особенности:

1) в нем нет субсчетов, но предприятия могут вводить их самостоятельно исходя из потребностей управления, контроля, анализа и отчетности. Так, к счету 10 «Основные средства» можно открыть следующие субсчета с трехзначными номерами – 100 «Инвестиционная недвижимость», 101 «Земельные участки», 102 «Капитальные затраты на

улучшение земель», 103 «Здания и сооружения», 104 «Машины и оборудование», 105 «Транспортные средства», 106 «Инструменты, приборы и инвентарь», 107 «Животные», 108 «Многолетние насаждения», 109 «Прочие основные средства»;

2) в нем есть счета класса 8 «Затраты по элементам», которые предназначены для обобщения информации о затратах предприятий на протяжении отчетного периода.

Затраты отображаются на бухгалтерских счетах, если их оценка может быть достоверно определена в момент выбытия актива или увеличения обязательства, которые приводят к уменьшению собственного капитала предприятия (кроме уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками).

На счетах этого класса, кроме счета 85 «Прочие затраты», ведется учет затрат операционной деятельности по таким элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, амортизация и прочие операционные затраты.

План счетов бухгалтерского учета Китайской Народной Республики (табл. 6), которая является социалистическим государством, экономической сверхдержавой и первой в мире по размеру валового внутреннего продукта, подразделяется на 6 разделов:

- I. Активы,
- II. Обязательства,
- III. Общие счета,
- IV. Собственный капитал,
- V. Себестоимость,
- VI. Прибыли и убытки.

Он отличается большой детализацией, содержит много бухгалтерских счетов и некоторые из них не имеет соответствующих аналогов в молдавской учетной системе. Номер каждого счета является четырехзначным и его первая цифра указывает на принадлежность соответствующего счета к одному из разделов.

Этот План является обязательным для хозяйствующих субъектов. Вместе с тем он разрешает использовать дополнительные счета, необходимость которых обоснована в налоговых и других органах государственного контроля.

Таблица 6. План счетов бухгалтерского учета, Китайская Народная Республика

Порядковый номер	Регистрационный номер	Пояснения к разделам	Номера и наименования счетов
I. Активы			
1-73	1001-1901	Счета используются для учета увеличения, уменьшения и остатков различных видов активов. Хозяйственные операции на них отражают в денежном и ином эквиваленте, в материальной и нематериальной форме	1001 Наличные деньги 1002 Банковский счет 1009 Другие денежные средства 1010 Торговые финансовые активы 1101 Краткосрочные финансовые вложения 1102 Снижение стоимости краткосрочных инвестиций 1111 Векселя к получению 1121 Дивиденды к получению 1122 Проценты к получению 1231 Малоценные быстроизнашивающиеся предметы 1232 Отклонение в стоимости материалов 1241 Полуфабрикаты собственного производства 1243 Товарные запасы 1501 Основные средства 1502 Амортизация 1505 Резерв под обесценение основных средств 1601 Строительные материалы

			1603 Объекты незавершенного строительства 1605 Обесценение объектов незавершенного строительства 1631 Нефть и природный газ 1701 Нематериальные активы 1811 Деловая репутация
6. Прибыли и убытки			
129-162	6001-6901	Счета предназначены для определения прибыли за отчетный период (месяц, квартал, год)	6001 Доход от основной деятельности 6111 Инвестиционный доход 6112 Прибыли и убытки от изменения справедливой стоимости 6401 Расходы по основной деятельности 6402 Основные и дополнительные налоги 6405 Прочие текущие расходы 6411 Процентные платежи 6501 Операционные расходы 6502 Управленческие расходы 6503 Финансовые расходы 6504 Внеоперационные расходы 6601 Расходы на реализацию продукции 6701 Налог на прибыль 6711 Убытки от обесценения активов

Составлена автором на основе [11].

Китайский План счетов бухгалтерского учета счетов позволяет формировать более обширную и подробную экономическую информацию для составления достоверной финансовой отчетности, обеспечения ее сопоставимости и проведения анализа хозяйственной деятельности предприятий. Некоторые его счета представляют значительный интерес для учетной теории и практики Республики Молдова и могут быть рекомендованы для внедрения.

Заключение

Хозяйственные операции, осуществляемые на предприятиях рыночной экономики, вызывают увеличение или уменьшение учитываемых (учетных) объектов. Отражение этих фактов (событий) производится на бухгалтерских счетах, что требует правильного определения их оптимальных перечней в систематизированном виде, каковыми и являются Планы счетов бухгалтерского учета. Они представляют собой схемы регистрации и группировки активов, собственного капитала, обязательств, доходов, расходов, затрат и хозяйственных операций предприятий.

Систематизированные перечни счетов бухгалтерского учета, составляющих суть, главное содержание Планов счетов, можно представить двумя способами: текстуально (например, 123 «Основные средства», 211 «Материалы», 521 «Текущие коммерческие обязательства», 611 «Доходы от продаж», 713 «Административные расходы», 811 «Основная деятельность» и т.д.) и в табличной форме. Но, как свидетельствует многолетняя отечественная и зарубежная учетная теория и практика, из этих способов используется только второй, как наиболее удобный и наглядный.

Таблицы Планов счетов бухгалтерского учета – это система строк и столбцов, в которых в определенной последовательности и связи излагается необходимая информация. Они являются простыми перечневыми, имеют подлежащее и сказуемое. В подлежащем указывается характеризующий объект – совокупность бухгалтерских счетов в целом, т.е. их перечень. В сказуемом дается характеристика подлежащего – наименования и номера счетов и субсчетов.

Планы счетов бухгалтерского учета могут составляться по-разному и включать в себя различные перечни счетов в зависимости от принятых при этом методик отражения

экономических данных на счетах и формирования обобщающих показателей финансово-хозяйственной деятельности. Корреспонденция счетов для отражения хозяйственных операций всецело зависит от применяемых Счетных планов и предусмотренных в них характеристик счетов.

Планы счетов бухгалтерского учета являются сложными иерархическими структурами (системами) и включают следующие элементы – класс (раздел) и группа счетов, счет и его субсчет, которые имеют разный уровень и тесно связаны между собой.

Важное методологическое и практическое значение имеет правильный выбор и оптимизация (минимизация) на научной основе синтетических счетов, включаемых в их Планы. Это одна из наиболее сложных и актуальных проблем теории бухгалтерского учета. Для ее успешного решения необходимо выработать концептуальные основы (общие принципы) построения Планов счетов бухгалтерского учета, позволяющие на практике наилучшим образом составлять эти нормативные акты.

Сравнительный анализ Планов счетов бухгалтерского учета шести европейских и азиатских стран (Республики Молдова, Румынии, Российской Федерации, Республики Беларусь, Украины, Китайской Народной Республики) позволяет сделать вывод о том, что наиболее простыми, понятными и удобными для изучения и практического использования из них являются последние четыре.

Терминология молдавского Общего плана счетов бухгалтерского учета нуждается в совершенствовании, уточнении. Например, его группа счетов 31 «Уставный капитал, незарегистрированный капитал и премии капитала» имеет некорректное наименование, так как в нем трижды используется один и тот же термин «капитал». Поэтому предлагаем назвать ее более кратко и понятно – «Уставный и незарегистрированный капитал, его премии». Одним из аргументов, подтверждающих обоснованность нашего предложения, является наименование 31 группы счетов в Общем плане счетов бухгалтерского учета на государственном языке – «Capital social, neînregistrat și prime de capital».

В вышеуказанном нормативном акте счет 613 назван «Доходы от процентов, относящихся к выданным ссудам/займам», а два его субсчета так:

6131 «Доходы от процентов, относящихся к долгосрочным выданным ссудам/займам»,
6132 «Доходы от процентов, относящихся к краткосрочным выданным ссудам/займам».

Мы предлагаем следующие более краткие и правильные по экономическому содержанию наименования этих субсчетов и их счета:

613 «Доходы от процентов **по** выданным ссудам/займам»,
6131 «Доходы от процентов **по** долгосрочным выданным ссудам/займам»,
6132 «Доходы от процентов **по** краткосрочным выданным ссудам/займам».

Счет 715 в Общем плане счетов бухгалтерского учета имеет наименование «Расходы по начисленным процентам», а два его субсчета – 7151 «Расходы по начисленным процентам, относящиеся к сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций» и 7152 «Расходы по начисленным процентам, относящиеся к полученным займам/кредитам». По нашему мнению, наименования этих субсчетов не согласуются с наименованиями счета 613 и двух его субсчетов, и поэтому должны быть следующими:

7151 «Расходы по начисленным процентам, относящимся к сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций»,

7152 «Расходы по начисленным процентам, относящимся к полученным займам/кредитам».

В вышеуказанном нормативном акте имеется также логическое противоречие между наименованиями субсчета 2344 «Дебиторская задолженность по целевым финансированием и поступлениям» и двух счетов (425 «Долгосрочные целевые финансирование и поступления», 537 «Текущие целевые финансирование и поступления»). Его следует устранить путем замены

наименования субсчета 2344 на «Дебиторская задолженность по целевым финансированию и поступлениям».

На протяжении длительного времени в учебниках и учебных пособиях по теории (основам) бухгалтерского учета раскрывается тема «Счета и двойная запись», один из вопросов которой «План счетов бухгалтерского учета». Однако формулируется он неправильно, так как включает информацию о двух Планах счетов [(Типовом, Общем, Едином) и Рабочем], и рассматривается кратко на 2-5 страницах. Полагаем, что давно назрела необходимость изменения такого положения, повысить уровень преподавания данной темы студентам бухгалтерской специальности I и II циклов (лиценциатура и магистратура), и для этого следует, в частности, вводить в новую вышеуказанную литературу отдельную тему «Планы счетов бухгалтерского учета» объемом 15-20 страниц. Она может включать следующие важные примерные вопросы: сущность, значение, структура и виды Планов счетов бухгалтерского учета, их функции и способы построения, Общий (Типовой, Единый) план счетов бухгалтерского учета, Рабочие планы счетов бухгалтерского учета, Планы счетов бухгалтерского учета в высокоразвитых странах Европы, Америки и Азии, Планы счетов бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, Международный (Всемирный) план счетов бухгалтерского учета, сравнительный анализ Планов счетов бухгалтерского учета и др.

В некоторых высших учебных заведениях Республики Молдова появилась мода на Международные научно-практические конференции или своеобразные, специфические игры в них. Необходимый научный потенциал их преподавателей отсутствует, эти конференции часто имеют очень размытую, обширную тематику и превратились фактически во внутривузовские (даже не национальные) со сборниками статей, значительная часть которых низкопробные, с ложным соавторством или завуалированный, закамуфлированный плагиат. Польза таких конференций для соответствующих наук и практик нулевая, это пустая трата драгоценного времени и труда, значительных денежных средств. Поэтому требуется срочно осуществить кардинальные изменения в данной области и порядке присвоения ученых степеней докторов и докторов хабилитатов и научных званий университетских конференциаров и профессоров с целью скорейшего преодоления устойчивого многолетнего тренда негативного развития нашей экономики и повышения ее эффективности.

Новые важные выводы и предложения, полученные нами в процессе комплексного и объективного исследования, способствуют повышению качества важнейшего нормативного акта – Общего плана счетов бухгалтерского учета, его глубокому изучению и эффективному практическому использованию, улучшению информационного обеспечения управления хозяйствующими субъектами рыночной экономики, дальнейшему развитию, стандартизации и гармонизации современных национальной и зарубежных учетных систем в контексте евроинтеграции.

Библиография

1. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь «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» № 50 от 29 июня 2011 г. // Электронный ресурс https://www.minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf_290611_50.pdf. Дата обращения 20.04.2022 г.
2. Приказ Министерства финансов Республики Молдова «Об утверждении дополнений к Общему плану счетов бухгалтерского учета, утвержденному приказом Министерства финансов № 119 от 6 августа 2013 г.» № 26 от 4 марта 2015 г. // *Monitorul oficial al Republicii Moldova*, 2015, № 59-66.
3. Приказ Министерства финансов Республики Молдова «Об утверждении изменений к приказу Министерства финансов № 119/2013 г.» № 100 от 28 июня 2019 г. // *Monitorul oficial al Republicii Moldova*, 2019, № 230-237.
4. Приказ Министерства 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. // *Monitorul oficial al Republicii Moldova*, № 291-296.
5. Приказ Министерства финансов Республики Молдова «Об утверждении Методических указаний об особенностях бухгалтерского учета в некоммерческих организациях и дополнений Общего плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного приказом Министерства финансов № 119 от 6 августа 2013 г.» № 188 от 30 декабря 2014 г. // *Monitorul oficial al Republicii Moldova*, 2015, № 11-21.
 6. Приказ Министерства финансов Республики Молдова «Об утверждении Общего плана счетов бухгалтерского учета» № 119 от 6 августа 2013 г. // *Monitorul oficial al Republicii Moldova*, 2013, № 177-181.
 7. Приказ Министерства финансов Российской Федерации «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» № 94н от 31 октября 2000 г. // Электронный ресурс https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=2293. Дата обращения 20.04.2022 г.
 8. Приказ Министерства финансов Украины «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению» № 291 от 30 ноября 1999 г. // Электронный ресурс https://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=11650#A3100JLLC6. Дата обращения 20.04.2022 г.
 9. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік: підруч. – К.: Центр навч. літератури, 2019.
 10. Лемеш В. Н. Типовой план счетов: современная история и перспективы развития // *Бухгалтерский учет и анализ*, 2012, № 5 и 6.
 11. Лымарь М. П. Конвергенция национальных моделей бухгалтерского учета и отчетности России и Китая // Дис. ... канд. экон. наук по спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» – М., Финансовый ун-т, 2017.
 12. Недерица А. Общий план счетов бухгалтерского учета: основные положения и порядок применения // *Contabilitate și audit*, 2013, № 8.
 13. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 1984.
 14. Плани рахунків бухгалтерського обліку: станом на 1 лютого 2012 р. Упорядник Руснак Ю. І. – К.: Центр учбової літератури, 2012.
 15. Пятов М. Л. Базовые принципы бухгалтерского учета. – М.: ООО «1 С-Пабблишинг», 2010.
 16. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003.
 17. Соколов Я. В. План счетов и реформирование бухгалтерского учета // *Бухгалтерский учет*, 2000, № 12.
 18. Цыганков К. Ю. Начала теории бухгалтерского учета, или баланс, счета и двойная запись: монография. – М.: Магистр: Инфра-М, 2011.
 19. Щербатюк В. В. Бухгалтерские счета и их Планы в зарубежных странах: учебно-практическое пособие. – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2016.
 20. Щербатюк В. В. План счетов бухгалтерского учета: Справочник. Изд. 8-е, доп. и перераб. – Кишинев: Молдавская экономическая академия, 2021.
 21. Щербатюк В. В. Планы счетов бухгалтерского учета Республики Молдова: учебно-практическое пособие. – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2016.
 22. Щербатюк В. В. Счета бухгалтерского учета: мини-справочник. – Кишинев: Молдавская экономическая академия, 2022.
 23. Calotă T.-O. Contabilitate de la teorie la practică. – București: Editura Universitară, 2015.
 24. Caraiani C., Dumitrana M. Bazele contabilității. – București: Editura Universitară, 2010.
 25. Grigoroși L., Lazari L. ș.a. Contabilitatea întreprinderii. Ed. a III-a. – Chișinău: Cartier, 2021.
 26. Plan de conturi valabil 2022 versiune actualizata // Электронный ресурс <https://contabilul.manager.ro/a/14197/plan-de-conturi-2015-conform-omfp-1802.html>. Дата обращения 20.04.2022 г.
 27. Șcerbatiuc V. V. Conturi contabile: mini-ghid. – Chișinău: Academia de studii economice a Moldovei, 2022.
 28. Șcerbatiuc V. V. Planul de conturi contabile: Ghid. Ediția a 8-a. – Chișinău: Academia de studii economice a Moldovei, 2021.