

МІСЦЕ РАХУНКІВ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ У ПЛАНАХ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

***Резюме.** Проаналізовано і визначено місце, структуру і обсяг рахунків, що відображають витрати та доходи підприємств у Планах рахунків бухгалтерського обліку України і зарубіжних держав. Висловлено думки автора щодо переваг та недоліків цих Планів і можливості переймання від них Україною досвіду за відповідними позиціями, особливо щодо структури та назв класів рахунків, синтетичних рахунків, субрахунків, аналітичних рахунків витрат і доходів підприємств.*

***The summary.** The analysis and the place, structure, volume of accounts that reflect the costs and revenues of enterprises in the Chart of Accounts of Ukraine and foreign countries has been made. Advantages and disadvantages of these plans have been expressed by the autor and possible adoption of their experience of the relevant items by Ukraine, especially on the structure and class names accounts, synthetic accounts, sub accounts and analytical accounts of costs and profits for enterprises have been discovered.*

***Ключові слова:** витрати, доходи, підприємства, Плани рахунків, бухгалтерський облік, поліпшення обліку.*

Постановка проблеми. Плани рахунків відіграють провідну роль у системі бухгалтерського обліку підприємств. У цих Планах значне місце займають рахунки витрат і доходів. Ці рахунки концентрують в собі велику кількість господарських операцій, на основі яких формується звітна інформація, що потрібна для прийняття управлінських рішень. Без таких рішень підприємства не можуть довго існувати, тому тема досліджень у цьому напрямку актуальна.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Власні дослідження щодо Планів рахунків бухгалтерського обліку проводили у своїх працях вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти і практики: В. Авдєєв, Х. Андерсон, О. Атамас, П. Атамас, О. Брадул, Ф. Бутинець, С. Голов, Л. Горєцька, З. Задорожний, Д. Колдуел, Б. Нідлз, Д. Панков, О. Подолянчук, В. Ткач, І. Фрідкіна, П. Хомин та інші. Багато з них торкалися питання про місце, зв'язок рахунків витрат і доходів з іншими рахунками, які використовують підприємства в процесі ведення обліку.

П. Атамас і О. Атамас пропонують внести зміни до назв деяких синтетичних рахунків і субрахунків, виклавши їх в такій редакції: 74 “Доходи інвестиційної та іншої звичайної діяльності”, 97 “Витрати інвестиційної та іншої звичайної діяльності”, 733 “Дохід від курсової різниці, пов'язаної з фінансовою діяльністю”; рахунок 91 “Загальновиробничі витрати” перенести в клас рахунків 2 “Запаси” і присвоїти йому код 29; ввести до Плану рахунків нові субрахунки: 391 “Витрати майбутніх періодів, що не перевищують одного року з дати балансу”, 392 “Інші витрати майбутніх періодів”, 691 “Доходи майбутніх періодів, що не перевищують одного року з дати балансу”, 692 “Інші доходи майбутніх періодів”; узгодити План рахунків з іншими нормативними актами з питань організації обліку, ввівши наступні субрахунки: 200 “Транспортно-заготівельні витрати та запаси”, 238 “Завершені етапи за незакінченими будівельними контрактами”, 239 “Проміжні рахунки” [2, с. 14–15].

Хочемо відзначити, що пропозиції П. Атамаса, О. Атамаса загалом дуже слушні та добре обгрунтовані, однак на рахунок деяких з них маємо власну думку (про це йтиметься далі).

О. Брадул, досліджуючи забезпечення інформативності робочого Плану рахунків корпорацій в середовищі комп'ютерної інформаційної системи обліку (КІСО), відзначає, що за цієї системи на рівні аналітичного обліку виникає потреба у ще більшій деталізації, внаслідок чого різко збільшується кількість господарських операцій і відповідних кореспонденцій (наприклад, для промислових корпорацій з 3000–4000 до 5000–5500 операцій). На перший погляд, це ніби і не дуже добре, проте його варто вважати доцільним, особливо в розрізі тих витрат, за якими потрібно здійснювати безперервний щоденний контроль. Отже, середовище КІСО, на думку цього вченого-економіста, сприяє ефективності управління корпораціями, а також підвищенню контрольних та аналітичних функцій обліку [3, с. 31].

Вважаємо, що надзвичайно цінними є висновки О. Брадула щодо розробленого робочого Плану рахунків корпорацій у середовищі КІСО, який може встановлюватись певною системою характеристик, де існує гнучкість, універсальність, уніфікованість, повнота і місткість наявної інформації, оперативність та здатність до здійснення контролю [3, с. 32].

Вагомий внесок у розвиток діючої системи вітчизняного бухгалтерського обліку, в тому числі Плану рахунків, зробив С. Голов [7–9].

В країнах пострадянського простору, як стверджує С. Голов, План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція з його застосування продовжує бути нормативним документом. Правда, одні країни розвивають радянський підхід до Плану рахунків, який сформований на підставі кругообігу коштів, а решта країн – Вірменія, Грузія, Естонія, Латвія, Литва, Молдова, Україна застосовують європейський підхід, що базується на основі фінансових звітів [8, с. 14].

Відомий вчений-економіст твердо переконаний, що в контексті реуніфікації системи бухгалтерського обліку в Україні необхідно уніфікований План рахунків та Інструкцію з його застосування замінити методичними рекомендаціями, що дасть змогу підприємству самому обирати систему рахунків та базову систему калькулювання [9, с. 7].

Можемо погодитися, до певної міри, з думкою С. Голова про те, що уніфікація є гальмом розвитку бухгалтерського обліку в Україні, однак тут виникає серйозна проблема ризиків щодо вигод і втрат (ризик можна оцінювати у мільярди гривень) під час самого переходу наших підприємств від уніфікації системи обліку до реуніфікації. Крім того, виникнуть значні проблеми у сфері податкового контролю за діяльністю підприємств.

З. Задорожний пропонує змінити назву синтетичного рахунку 92 “Адміністративні витрати” на “Адміністративно-господарські витрати” і вести облік на цьому рахунку в розрізі двох субрахунків 921 “Загальноуправлінські витрати” і 922 “Загальногосподарські витрати” [10, с. 271].

На наш погляд, ця пропозиція З. Задорожного є виваженою та реалістичною і її можна запровадити в облікову практику підприємств України.

О. А. Подолянчук пропонує запровадити синтетичні рахунки 77 “Доходи для потреб управління” і 78 “Доходи у податкових розрахунках”. Перший рахунок, на думку цієї авторки, буде сприяти поліпшенню управління доходами і підвищенню ефективності прийняття щодо них управлінських рішень, а другий – покращить рівень інформаційного забезпечення звітності в момент заповнення податкової декларації з податку на прибуток [16, с. 126–127, 236–245].

Ці пропозиції О.А. Подолянчук варті уваги, тим більше, вони дуже детально опрацьовані як на теоретичному, так і на методологічному рівнях (структура, характеристика, кореспонденція рахунків 77 та 78). Правда, назви даних рахунків не зовсім вдалі. Можливо, варто було б, з нашої точки зору, присвоїти цим рахункам шифри субрахунків синтетичного рахунку 78 “Доходи в управлінських рішеннях і податкових розрахунках” і назвати ці субрахунки так: 781 “Доходи в управлінських рішеннях” та 782 “Доходи у податкових розрахунках”.

П. Хомин розкриває недоречності щодо відображення податкового кредиту та податкових зобов'язань з податку на додану вартість за певною кореспонденцією, насамперед, на думку відомого вченого-економіста, варто включити до неї кореспонденцію з аналогічними рахунками колишніх синтетичних рахунків 18 “Валові витрати” та 48 “Валові доходи”, котрі чомусь забули включити до Плану рахунків зразка 1999 р. Цей автор також звертає увагу (ми з ним погоджуємося) і на те, що методика відображення витрат і доходів діяльності підприємств не узгоджується з їхнім тлумаченням за П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” в частині, яка стосується зростання або зменшення власного капіталу. П. Хомин зауважує, що у діючій нині кореспонденції взаємозв'язок рахунків витрат та доходів з рахунками класу 4 “Власний капітал та забезпечення зобов'язань”, на жаль, відсутній [21, с. 12, 15–16].

Згадані вище вчені-економісти та практики зробили відповідний внесок у розвиток і поліпшення теорії побудови, назв та структури певних Планів рахунків на рівні держави, галузі, підприємств тощо. Проте питання, пов'язані з витратами і доходами підприємств та їхнього місця у Планах рахунків бухгалтерського обліку ще системно не досліджувались, що і послужило підставою для вибору автором саме такої теми досліджень.

Метою написання даної статті є з'ясування місця і значення витрат та доходів у діяльності підприємств, встановлення обґрунтованості назв синтетичних рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку, пов'язаних з витратами і доходами цих підприємств, визначення взаємозв'язків даних рахунків із іншими рахунками в Плані рахунків для поліпшення структури та назв рахунків у сегменті витрат і доходів підприємств.

Виклад основного матеріалу. План рахунків бухгалтерського обліку – це, на наш погляд, один із основних сегментів облікової системи держави, галузі, об'єднання, підприємств, де структуровано рахунки за класами (розділами), синтетичними рахунками (підрозділами), субрахунками (групами рахунків), а на рівні підприємств і за аналітичними рахунками. Плани рахунків бухгалтерського обліку, зазвичай, поділяють на міжнародні, національні (звичайний, спрощений, банківських та бюджетних установ, страхових організацій, виконання бюджету тощо), типові, галузеві, об'єднань та окремих підприємств (робочі).

Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуел Планом рахунків (chart of accounts) називають “сукупність усіх рахунків фірми із відповідними номерами. Кожна фірма, виходячи із своїх потреб, розробляє власний План рахунків” [11, с. 32].

Російському науковцю В.Ю. Авдєєву вдалось підготувати План рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ, який розроблений в рамках проекту Audit-it.ru “Звітність за МСФЗ”. У План цих рахунків входить їхня мінімальна кількість згідно з вимогами до МСФЗ у 2008 році [1].

У запропонованому цим автором Плані рахунків рахунки розміщені у семи розділах, з них витрат і доходів підприємств стосуються такі розділи: I “Рахунки обліку позаобігових активів” (в умовному переведенні на чинний План рахунків РФ розглядаються синтетичні рахунки 01 “Основні засоби” (субрахунки 01.2 “Амортизація основних засобів” і 01.3 “Незавершені капітальні вкладення”) та 04 “Нематеріальні активи” (субрахунки 04.5 “Амортизація нематеріальних активів” і 04.8 “Нематеріальні активи в процесі створення”); II “Рахунки обліку обігових активів” (синтетичний рахунок 10 “Запаси” (аналітичний рахунок 10.20 “Запаси: затрати в незавершеному виробництві”); III “Рахунки обліку капіталу” (синтетичний рахунок 83 “Емісійний дохід”); VI “Рахунки обліку сукупних доходів” (рахунки 90.1 “Виручка”, 90.2 “Собівартість продажу”, 91.1 “Інші доходи”, 90.44 “Комерційні витрати”, 90.26 “Управлінські витрати”, 91.2 “Інші витрати”, 91.9 “Інші прибутки (збитки)”, 91.3 “Витрати на фінансування”, 91.41 “Доля прибутку (збитку) асоційованих компаній і спільних підприємств, що обліковуються дольовим методом”, 99.1 “Витрати за податком на прибуток”, 91.9 “Прибуток (збиток) від діяльності, що припиняється”; VII “Сума обліку інших сукупних доходів” (рахунок 91.4 “Інші сукупні доходи від курсових різниць у разі перерахунку (до оподаткування)”, 91.5 “Інші сукупні доходи за фінансовими активами, що є в наявності для продажу (до оподаткування)”, 91.6 “Інші сукупні доходи від хеджування грошових потоків”, 91.7 “Інші сукупні доходи – прибутки (збитки) від переоцінки”, 91.8 “Інші сукупні доходи – актурні прибутки (збитки) за пенсійними планами із встановленими виплатами”, 91.42 “Доля інших сукупних доходів асоційованих компаній і спільних підприємств, що обліковуються дольовим методом”.

У національному Плані рахунків бухгалтерського обліку Франції дев'ять класів рахунків, де входить 83 синтетичних рахунки [4, с. 538–539].

До рахунків витрат і доходів тут можна зарахувати, за нашим переконанням, рахунки відповідних класів: 1. “Рахунки капіталів” (13 “Субсидії для капітальних вкладень”, 15 “Оціночні резерви майбутніх витрат і ризиків”); 2 “Рахунки матеріальних і нематеріальних основних засобів і фінансових вкладень” (23 “Незавершені капітальні вкладення”); 3 “Рахунки запасів і незавершеного виробництва” (33 “Продукція в незавершеному виробництві”, 34 “Послуги в незавершеному виробництві”, 39 “Оціночні резерви щодо знецінення запасів і незавершеного виробництва”); 6 “Рахунки витрат за елементами” (60 “Покупки”, 61 “Послуги зі сторони”, 62 “Інші послуги зі сторони”, 63 “Податки, такси і прирівняні до них платежі”, 64 “Витрати з утримання персоналу”, 65 “Інші експлуатаційні витрати”, 66 “Фінансові витрати”, 67 “Надзвичайні витрати”, 68 “Витрати за амортизаційними відрахуваннями та оціночними резервами”, 69 “Податок з прибутків та участь працівників в прибутках”); 7 “Рахунки доходів за видами” (70 “Реалізація готової продукції, послуг, товарів”, 71 “Виробництво в запасах”, 72 “Виробництво для власних потреб”, 73 “Часткові доходи за довгостроковими контрактами”, 74 “Експлуатаційні дотації”, 75 “Інші експлуатаційні доходи”, 76 “Фінансові доходи”, 77 “Надзвичайні доходи”, 78 “Невикористані оціночні резерви”); 9 “Рахунки аналітичної експлуатації” (90 “Відображаючі рахунки”, 91 “Рахунки попереднього перегрупування витрат та виручки від реалізації”, 92 “Рахунки центрів аналізу (відповідальності)”, 93 “Рахунки собівартості готової продукції”, 94 “Рахунки залишків”, 95 “Рахунки собівартості реалізованої

продукції”, 96 “Рахунки відхилень від стандартних витрат”, 97 “Різниці в процесі бухгалтерської обробки”, 98 “Рахунки аналітичної експлуатаційної бухгалтерії”, 99 “Рахунки внутрішніх зв’язків”).

На підставі назв перелічених вище синтетичних рахунків національного Плану рахунків бухгалтерського обліку Франції стверджуємо, що 35 рахунків із 83 або 42,2 % стосуються витрат і доходів підприємств, насамперед, це рахунки класів 6, 7 та 9.

План рахунків бухгалтерського обліку Польщі складається із дев’яти класів (з 0 до 8), де тільки 37 рахунків. До складу цих рахунків належать 17 рахунків витрат та доходів підприємств [4, с. 539–540].

До витрат і доходів польських підприємств, вважаємо, можна віднести рахунки відповідних класів: клас 0 “Довгострокове майно” (рахунки 07 “Амортизаційні відрахування з довгострокових засобів та вартості нематеріальних цінностей та прав” і 08 “Інвестиції”); клас 3 “Матеріали та товари” (рахунок 34 “Відхилення від облікових цін на матеріали та товари”); клас 4 “Витрати за видами та їх відображення” (рахунки 40 “Витрати за видами” і 49 “Відображення витрат за видами”); клас 5 “Витрати відповідно до типів діяльності та їх відображення” (рахунки 50 “Витрати основної діяльності”, 53 “Витрати допоміжної та соціальної діяльності”, 55 “Адміністративні витрати”, 58 “Відображення витрат діяльності”); клас 6 “Продукти та їх відображення між періодами” (рахунок 62 “Відхилення від облікових цін на продукти”); клас 7 “Доходи та витрати пов’язані з їх результатами” (70-0 “Продаж продуктів”, 70-1 “Собівартість проданих продуктів”, 73-0 “Продаж товарів”, 73-1 “Вартість проданих товарів за цінами закупівлі (придбання)”, 74-0 “Продаж матеріалів”, 74-1 “Вартість проданих матеріалів”, 75-0 “Фінансові витрати”, 76-0 “Інші операційні доходи”, 76-1 “Інші операційні витрати”, 77-0 “Надзвичайні втрати”, 79-0 “Внутрішні обіги”, 79-1 “Собівартість внутрішніх обігів”); клас 8 “Капітал (фонд), спеціальні фонди, резервні фонди та фінансовий результат” (87 “Податок на дохід, інші зобов’язання та покриття з фінансового результату”).

У Польщі, як свідчить інформація, подана вище, 45,9 % синтетичних рахунків національного Плану рахунків бухгалтерського обліку належить до рахунків витрат та доходів підприємств.

Слід звернути увагу на те, що у класі 5, поряд з терміном “витрати допоміжної діяльності”, вживається термін “витрати соціальної діяльності”; у класі 7 польські підприємства використовують специфічні позначення рахунків, причому і перші, і другі розглядаються як рівноцінні на рівні синтетичних рахунків. Тут йдеться про доходи від продажу продуктів, товарів, матеріалів, фінансові доходи, інші операційні доходи, надзвичайні втрати, внутрішні обіги (під знаком “-0”) та собівартість проданих продуктів, вартість проданих товарів за цінами закупівлі (придбання), вартість проданих матеріалів, фінансові витрати, інші операційні витрати, собівартість внутрішніх обігів (під знаком “- 1”).

У Планах рахунків бухгалтерського обліку підприємств України витратам і доходам відведено чільне місце. Зокрема, у чинному нині вітчизняному Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій прямо (рівень синтетичних рахунків) або дотично (рівень субрахунків) про витрати і доходи йдеться у 35 синтетичних рахунках із 87 (40,2 % від загальної кількості синтетичних рахунків), які розміщені у дев’яти із десяти класів рахунків, що наочно підтверджує їхній вагомий статус в Планово-рахунковій структурі [12].

Синтетичні рахунки, де відображаються витрати і доходи підприємств, кореспондують із 75 синтетичними рахунками або 86,2 % від їхньої загальної кількості.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій суб’єктів малого підприємництва України 13 синтетичних рахунків із 26 (або дорівнює 50,0 %) [13].

У Плані рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності організацій Російської Федерації 8 розділів рахунків (73 синтетичних рахунки) і розділ позабалансових рахунків (11 синтетичних рахунків). Витрати підприємства представлені у таких розділах: I “Позаоборотні активи”, де відображають амортизацію основних засобів (синтетичний рахунок 02) і амортизацію нематеріальних активів (синтетичний рахунок 05); II “Виробничі запаси”, де розміщені рахунки, що відображають резерви під зниження вартості матеріальних цінностей (синтетичний рахунок 14), заготівлю та придбання матеріальних

цінностей (синтетичний рахунок 15), відхилення у вартості матеріальних цінностей (синтетичний рахунок 16); III “Затрати на виробництво”, де сім синтетичних рахунків без деталізації субрахунків: 20 “Основне виробництво”, 21 “Напівфабрикати власного виробництва”, 23 “Допоміжні виробництва”, 25 “Загальновиробничі витрати”, 26 “Загальногосподарські витрати”, 28 “Брак у виробництві”, 29 “Обслуговуючі виробництва і господарства”; IV “Готова продукція і товари” (44 “Витрати на продаж”, що відповідає нашому синтетичному рахунку 93 “Витрати на збут”); VIII “Фінансові результати” (90 “Продаж”, 91 “Інші доходи і витрати”, 94 “Нестачі і втрати від псування цінностей”, 96 “Резерви майбутніх витрат”, 97 “Витрати майбутніх періодів”, 98 “Доходи майбутніх періодів”).

Чинний нині в Росії План рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності застосовують організації усіх форм власності і організаційно-правових форм, які ведуть фінансовий облік за методом подвійного запису (крім кредитних і бюджетних) [14].

I. Фрідкіна відзначає, що із уведенням в дію РФ нового Плану рахунків (2000 р.) з'явилася можливість об'єднання інформаційних систем управлінського і традиційного бухгалтерського обліку “... новий План рахунків допускає ведення обліку затрат на виробництво у середині єдиної системи бухгалтерського обліку або відособлено за одноколовою або двоколовою схемою... Одноколова схема добре пристосована до виробничих умов невеликої організації, де обмежені можливості контролю за затратами і не допускаються різні оцінки... Двоколова схема обліку доцільна у великих та середніх підприємствах, де кожен вид обліку має самостійний План рахунків або у загальному Плані виділяють відособлені рахунки для управлінського обліку, а всі інші використовують у фінансовій бухгалтерії (затрати групуються за елементами)” [20, с. 1, 2, 4].

Порівняння цього Плану рахунків бухгалтерського обліку з українським дає змогу зробити такі висновки: 1) російський План рахунків наближений до колишнього радянського Плану, тоді як український – до західноєвропейського (французького); 2) якщо у вітчизняному Плані рахунків для обліку виробничих запасів призначено синтетичний рахунок 20 “Виробничих запасів”, то у російському – відведено цілий розділ II “Виробничі запаси”; 3) у розділі II російського Плану рахунків цікавим для дослідників є рахунок 19 “Податок на додану вартість за купленими цінностями” із трьома субрахунками, пов'язаними з придбанням основних засобів, придбанням нематеріальних активів та виробничих запасів (варто зауважити, що ПДВ пов'язане із продажем продукції (товарів, робіт, послуг) облікується окремо на синтетичному рахунку 90 “Продаж” (субрахунок 3 “Податок на додану вартість”); 4) універсальність російського синтетичного рахунку “Продаж”, на нашу думку, полягає в тому, що на його п'яти субрахунках розміщена практично вся інформація щодо реалізації: виручка (901), собівартість продажу (902), ПДВ (903), акцизи (904), прибутки/ збитки від продажу (905). Отже, цей рахунок відображає аналогічну інформацію, яка колись формувалася на радянському рахунку 46 “Реалізація”; 4) крім синтетичного рахунку 90 “Продаж”, у розділі VIII “Фінансові результати” розміщені й синтетичні рахунки: 91 “Інші доходи і витрати” (субрахунки: 1 – Інші доходи. 2 – Інші витрати. 9 – Сальдо інших доходів і витрат); 94 “Нестачі і втрати від псування цінностей”; 96 “Резерви наступних витрат” (за видами резервів); 97 “Витрати майбутніх періодів” (за видами витрат); 98 “Доходи майбутніх періодів” (субрахунки: 1. Доходи, отримані в рахунок майбутніх періодів. 2 – Безоплатні надходження. 3 – Наступні надходження заборгованості за нестачами, виявленими за попередні роки. 4 – Різниця між сумою, що підлягає утриманню з винуватців, і балансовою вартістю цінностей, яких не вистачає).

В Республіці Білорусь (РБ) облік податку на додану вартість за придбаними товарами, роботами, послугами ведуть на синтетичному рахунку 18. На відміну від російського синтетичного рахунку 19 він має не три, а чотири субрахунки. Тут матеріально-виробничі запаси (в РФ субрахунок 193), обліковують ПДВ за придбаними товаро-матеріальними цінностями, роботами, послугами (субрахунок 193 РБ) і ПДВ за придбаними товарами (субрахунок 194 РБ) [6].

Вважаємо, що такий поділ субрахунку 193 РФ на два субрахунки є обґрунтованим і доцільним, адже запаси (товари) використовуються як для власного споживання, так і для продажу, а це не одне і теж.

Щодо рахунків 19 РФ і 18 РБ, то, за нашим переконанням, аналогічний синтетичний рахунок у вітчизняному Плані рахунків був би доречним, зважаючи на обставину, що в Україні

ПДВ на придбання та ПДВ на продаж облікують не на синтетичних рахунках або субрахунках, а лише на аналітичних рахунках. Це не дає змоги здійснювати ефективний внутрішній та зовнішній контроль за нарахуванням, сплатою відшкодування податків та зборів як підприємствами, організаціями, закладами, так і органами ДПС України.

У Типовому Плані рахунків бухгалтерського обліку РБ щодо затрат на виробництво господарюючим суб'єктам запропоновано не тільки синтетичні рахунки, але й субрахунки: 20 “Основне виробництво” і дев'ять субрахунків до нього (1 – Промислове виробництво. 2 – Сільськогосподарське виробництво. 3 – Експлуатація транспорту і засобів зв'язку. 4 – Виробництво будівельних і монтажних робіт. 5 – Виробництво проектних і пошукових робіт. 6 – Виробництво геологорозвідувальних робіт. 7 – Виробництво науково-дослідних і конструкторських робіт. 8 – Утримання і ремонт автомобільних доріг. 9 – Громадське харчування); 23 “Допоміжні виробництва” та дев'ять субрахунків, що його супроводжують (1 – Обслуговування різними видами енергії. 2 – Внутрішньозаводське транспортне обслуговування. 3 – Ремонт основних засобів. 4 – Виготовлення інструментів, штампів, запасних частин, будівельних деталей і конструкцій. 5 – Експлуатація дрібних транспортних господарств. 6 – Спорудження тимчасових нетитульних споруд. 7 – Добування нерудних матеріалів. 8 – Лісозаготівля і лісорозпилювання. 9 – Переробка сільськогосподарської продукції); 25 “Загальновиробничі витрати” і два субрахунки (1 – Утримання та експлуатація обладнання. 2 – Загальноцехові витрати); 26 “Загальногосподарські витрати” із двома субрахунками (1 – Загальнозаводські витрати. 2 – Накладні витрати); 29 “Обслуговуючі виробництва і господарства” та сім субрахунків (1 – Житлово-комунальні господарства. 2 – Підсобні сільські господарства. 3 – Побутове обслуговування. 4 – Утримання дитячих дошкільних закладів. 5 – Утримання будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого призначення. 6 – Утримання закладів культури. 7 – Утримання підрозділів громадського харчування).

У Республіці Білорусь застосовують також синтетичні рахунки, що входять до розділу VIII “Фінансові результати”: 91 “Операційні доходи і витрати” (субрахунки: 1 – Операційні доходи. 2 – Операційні витрати. 3 – Податок на додану вартість. 4 – Інші податки і збори із операційних доходів. 9 – Сальдо операційних доходів і витрат); 92 “Позареалізаційні доходи і витрати” (субрахунки: 1 – Позареалізаційні доходи. 2 – Позареалізаційні витрати. 3 – Податок на додану вартість. 4 – Інші податки і збори із позареалізаційних доходів. 9 – Сальдо позареалізаційних доходів і витрат); 94 “Нестачі і втрати від псування цінностей”; 96 “Резерви наступних витрат” (за видами резервів); 97 “Витрати майбутніх періодів” (за видами витрат); 98 “Доходи майбутніх періодів” (субрахунки аналогічні до російських); 99 “Прибутки і збитки”.

У національному Плані рахунків бухгалтерського обліку України, зважаючи на досвід Російської Федерації і Республіки Білорусь, можна було б: 1) до рахунка 23 запровадити субрахунки: 231 “Основне виробництво”, 232 “Допоміжні виробництва”, 233 “Обслуговуючі виробництва і господарства”. Відповідні субрахунки могли б бути розміщені на рівні аналітичних рахунків вищого порядку (231X, 232X, 233X) з наступною їхньою деталізацією на рівні аналітичних рахунків середнього (231XX, 232XX, 233XX) і нижчого порядків (231XXX, 232XXX, 233XXX); 2) до рахунка 91 – субрахунки: 911 “Утримання і експлуатація обладнання”, 912 “Загальноцехові витрати”; 3) до рахунка 92 – субрахунки: 921 “Загальнозаводські витрати” і 922 “Накладні витрати”; 4) до рахунка 93 – субрахунки: 931 “Комерційні витрати”, 932 “Витрати обігу” тощо.

Вартий уваги Типовий План рахунків бухгалтерського обліку Республіки Казахстан (РК), який має у своєму складі 8 розділів рахунків, де 51 синтетичний рахунок. У трьох розділах відображаються доходи і витрати підприємств (6 “Доходи”, 7 “Витрати” і 8 “Рахунки виробничого обліку”).

У розділі 6 “Доходи” зосереджено п'ять синтетичних рахунків і двадцять субрахунків. В Україні 8 синтетичних рахунків та 34 субрахунки у класі 7 “Доходи і результати діяльності”. Зокрема, синтетичний рахунок 6000 “Дохід від реалізації продукції і надання послуг” має у своєму складі три субрахунки, де зазначені доходи від реалізації продукції і надання послуг (6010), повернення проданої продукції (6020) і скидки з ціни продажу (6030); 6100 “Доходи від фінансування” – шість субрахунків: доходи за винагородами (6110), дивідендами (6129), від фінансової оренди (6130), від операцій з інвестиціями у нерухомість (6140), від змін

справедливої вартості фінансових інструментів (6150), інші доходи від фінансування (6160); 6200 “Інші доходи” – вісім субрахунків: доходи від вибуття активів (6210), від безоплатно отриманих активів (6220), від державних субсидій (6230), від відновлення збитку від знецінення (6240), від курсової різниці (6250), від операційної оренди (6260), від зміни справедливої вартості біологічних активів (6270), інші доходи (6280); 6300 “Доходи, пов’язані з діяльністю, що припиняється” (назва субрахунка 6310 ідентична до назви рахунка 6300; 6400 “Доля прибутку організацій, що обліковуються за методом дольової участі” (субрахунки: 6410 “Доля прибутку асоційованих організацій”, 6420 “Доля прибутку спільних організацій”) [18].

Якщо порівнювати рахунки розділу 6 “Доходи” у Республіці Казахстан із рахунками класу 7 “Доходи” в Україні, то виявимо, що у нас не виділено окремими субрахунками повернення проданої продукції, знижки з ціни та продажу, доходи за винагородами, доходи від фінансової оренди, доходи від операцій з інвестиціями у нерухомість, доходи від змін справедливої вартості фінансових інструментів, доходи від державних субсидій, доходи, пов’язані з діяльністю, що припиняється.

За нашим переконанням, є сенс, зважаючи на досвід РК, субрахунки синтетичного рахунка 72 доповнити субрахунком “Доходи від операцій з інвестиціями у нерухомість”; рахунка 73 “Інші фінансові доходи” – субрахунком 733 “Доходи від фінансової оренди” (тим більше, що у нас є субрахунок 713 “Дохід від операційної оренди активів”), 734 “Дохід від державних дотацій, субсидій, премій, призів та спонсорної допомоги” (субрахунок 737 можна назвати “Інші доходи від фінансових операцій”. Нині таку назву має субрахунок 733). Варто було б запровадити в Україні синтетичний рахунок 77 “Дохід, пов’язаний з діяльністю, що припиняється” (в РК це рахунок 6300).

В розділі 7 “Витрати” Типового Плану рахунків Республіки Казахстан є вісім синтетичних та 17 субрахунків (в Україні у класі 8 “Витрати за елементами” – шість синтетичних рахунків і 23 субрахунки та у класі 9 “Витрати діяльності” десять синтетичних рахунків і тридцять субрахунків. Загалом у цих двох класах 16 синтетичних і 53 субрахунки, тобто у нас витрати більш деталізовані, ніж у РК як на рівні синтетичних рахунків, так і на рівні субрахунків).

У Республіці Казахстан існують синтетичні рахунки: 7000 “Собівартість реалізованої продукції і надання послуг” (субрахунок 7010 має однойменну назву. Проте він не такий деталізований, як вітчизняний рахунок 90 “Собівартість реалізації”, де в субрахунках виокремлено собівартість реалізованої готової продукції (901), реалізованих товарів (902), робіт і послуг (903), а також страхові виплати (904)); 7100 “Витрати з реалізації продукції і надання послуг” (субрахунок 7110 такий самий за назвою, як синтетичний рахунок 7100); 7200 “Адміністративні витрати” (субрахунок 7210 за назвою повторює рахунок 7200); 7300 “Витрати на фінансування” (субрахунки: 7310 “Витрати на винагороди”, 7320 “Витрати на виплату відсотків за фінансовою орендою”, 7330 “Витрати від змін справедливої вартості фінансових інструментів”, 7340 “Інші витрати на фінансування”); 7400 “Інші витрати” (субрахунки: 7410 “Витрати з вибуття активів”, 7420 “Витрати від знецінення активів”, 7430 “Витрати за курсовою різницею”, 7440 “Витрати із створення резерву і списання безнадійних вимог”, 7450 “Витрати від зміни справедливої вартості біологічних активів”, 7470 “Інші витрати”); 7500 “Витрати, пов’язані з діяльністю, що припиняється” (субрахунки 7510 мають аналогічну назву з рахунком 7500); 7600 “Доля збитку організацій, що обліковуються методом дольової участі” (субрахунки 7610 “Доля в збитку асоційованих організацій” та 7620 “Доля в збитку спільних організацій”); 7700 “Витрати з корпоративного податку” [18].

Аналізуючи досвід Республіки Казахстан, вважаємо за недолік у них те, що назви синтетичних рахунків інколи дублюються з назвами субрахунків.

Щодо поліпшення національного Плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні, то доцільно було б у складі синтетичного рахунка 95 “Фінансові витрати” мати субрахунок 952 “Витрати на виплату відсотків за фінансовою орендою” (“Інші фінансові витрати” будуть під номером 953); 97 “Інші витрати” – субрахунок 977 “Витрати, пов’язані з діяльністю, що припиняється” (“Інші витрати звичайної діяльності” можна нумерувати як субрахунок 978).

В Типовому Плані рахунків бухгалтерського обліку Республіки Казахстан варто звернути увагу, за нашим переконанням, і на розділ 8 “Рахунки виробничого обліку”, де 4 синтетичних рахунки й стільки ж субрахунків (прикро, що ці субрахунки за назвою ідентичні.

Зокрема, до цих рахунків (субрахунків) відносять: 8100 (8110) “Основне виробництво”, 8200 (8210) “Напівфабрикати власного виробництва”, 8300 (8310) “Допоміжні виробництва”, 8400 (8410) “Накладні витрати” [18].

План рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств Республіки Молдова складається з дев'яти класів рахунків (у тому числі класу позабалансових рахунків), де 31 синтетичний рахунок. Витрати і доходи підприємств відображаються у класах рахунків 6 “Доходи”, 7 “Витрати” та 8 “Рахунки управлінського обліку” [15].

План рахунків бухгалтерського обліку Республіки Молдова в частині витрат і доходів підприємств, на наш погляд, дуже грамотно зроблений. Можемо навіть зазначити (не в образі нашим вітчизняним розробникам Плану рахунків), що нам варто навчитись у молдовських колег і для назв субрахунків перейняти від них деякі назви їхніх аналітичних рахунків першого порядку та деталізацію щодо доходів і витрат інвестиційної та фінансової діяльності тощо, котрі у нас розписані недостатньо детально.

Вважаємо, що вітчизняний синтетичний рахунок 70 “Доходи від реалізації” можна було б доповнити, враховуючи досвід Молдови, відкривши два додаткових субрахунки 707 “Дохід за будівельними контрактами” та 708 “Дохід від операцій з фінансової оренди (лізингу)”.

У Плані рахунків Молдови пунктуально виписаний субрахунок 621 “Доходи від інвестиційної діяльності” з деталізацією у аналітичних рахунках першого порядку: доходи від вибуття нематеріальних активів (6211), довготермінових матеріальних і фінансових активів (6213), доходи у вигляді дивідендів (6214) та відсотків (6215), доходи у вигляді дооцінки вибулих довготермінових активів (6216), доходи від дольової участі в інших підприємствах (6217), від операцій з пов'язаними сторонами (6218), інші доходи від інвестиційної діяльності (6219).

На жаль, у вітчизняному Плані рахунків, за нашим переконанням, доходи від інвестиційної діяльності подані (порівняно з молдовським, де види діяльності чітко структуровані) недостатньо повно і несистемно (в Україні субрахунки у складі синтетичного рахунка 72 “Дохід від участі в капіталі”: 721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”, 722 “Дохід від спільної діяльності”, 723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”; 73 “Інші фінансові доходи”: 731 “Дивіденди одержані”, 732 “Відсотки одержані”; 74 “Інші доходи”: 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”).

На наш погляд, рахунок 72 у вітчизняному Плані рахунків, краще було б називати “Дохід від інвестиційної діяльності”.

В нашому Плані рахунків фінансові доходи підприємства представлені, вважаємо, трьома субрахунками 733 “Інші доходи від фінансових операцій”, 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці”, 745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”. До слова зауважимо, що, напевно, не варто дохід від операційної і неопераційної курсової різниці вести на двох субрахунках (714 та 744), а розглядати його як дохід фінансового походження і фіксувати на субрахунку 744 з новою назвою “Дохід від курсової різниці” (цей дохід доцільно відносити до доходів від фінансової діяльності).

Зважаючи на досвід Молдови, у нас можна було б запровадити субрахунок 735 “Дохід у вигляді роялті”, 736 “Дохід за договорами про невступ у конкуренцію”.

У класі рахунків 7 Молдови “Витрати” є 3 синтетичних, 8 субрахунків і 45 аналітичних рахунків. Синтетичний рахунок 71 “Витрати операційної діяльності” має 4 субрахунки: 711 “Собівартість продажу” (собівартість реалізованої готової продукції (7111), продаж товарів (7112), наданих послуг (7113), будівельно-монтажних робіт (7114), послуг від орендної (лізингової) діяльності (7115); 712 “Комерційні витрати” (витрати за маркетинговими операціями (7121), на тару й упаковку продукції і товарів (7122), транспортні витрати зі збуту (7123), на рекламу (7124), на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування (7125), витрати за сумнівними боргами (7126), з повернення та зниження цін на продані товари (7127), інші комерційні витрати (7128)); 713 “Загальні і адміністративні витрати” (витрати на знос, ремонт та утримання основних засобів загальногосподарського призначення (7131), на амортизацію нематеріальних активів (7132), на утримання адміністративного і господарського персоналу (7133), податки, збори та платежі, за винятком подоходного податку (7134), витрати на благодійні цілі та спонсорування (7135), на охорону праці (7136), представницькі витрати (7137), витрати на відрядження (7138), інші загальні та адміністративні витрати (7139)); 714

“Інші операційні витрати” (витрати з реалізації інших поточних активів (7141), з поточної оренди (7142), за штрафами, пенею, неустойкою (7143), від змін методів оцінювання поточних активів (7144), щодо відсотків за кредитами і займами (7145), нерозподілені непрямі виробничі витрати (7146), нестачі і втрати від псування цінностей (7147), витрати, пов’язані з бракованою продукцією (7148), інші операційні витрати (7149)).

Синтетичний рахунок 72 “Витрати неопераційної діяльності” передбачає три субрахунки: 721 “Витрати інвестиційної діяльності” (витрати з вибуття нематеріальних активів (7211), довготермінових матеріальних активів (7212), довготермінових фінансових активів (7213), витрати від переоцінки довготермінових активів під час їх вибуття (7214), витрати пов’язані з дольовою участю в інших підприємствах (7215), витрати за операціями із пов’язаними сторонами (7216), інші витрати інвестиційної діяльності (7217)); 722 “Витрати фінансової діяльності” (витрати з виплати роялті (7221), з фінансової оренди довготермінових матеріальних активів (7222), за курсовими валютними різницями (7223), інші витрати фінансової діяльності (7224)); 723 “Надзвичайні збитки” (7231 “Збитки від стихійних лих”, 7232 “Втрати внаслідок політичних потрясінь”, 7233 “Втрати в результаті змін законодавства країни”).

З досвіду Молдови можемо використати назву субрахунка 721 з метою перейменування нашого синтетичного рахунка 96 із “Втрати від участі в капіталі” на “Витрати на інвестиційну діяльність”, адже існуюча нині назва вузька і не зовсім, як, на наш погляд, вдала. Синтетичний рахунок 73 “Витрати (економія) за податковим податком” представлений у Молдові лише одним однойменним з ним субрахунком 731.

У класі рахунків Молдови 8 відображають рахунки управлінського обліку: 81 “Рахунки виробничих витрат” (811 “Основна діяльність”, 812 “Допоміжні виробництва”, 813 “Накладні виробничі затрати”, 814 “Загальнопідрядні затрати”, 816 “Затрати за матеріальними цінностями, передані на переробку третім особам”, 846 “Виручка від реалізації товарів у роздріб”) та 82 “Інші рахунки управлінського обліку” (821 “Торговельна надбавка”, 822 “Повернення і зниження цін проданих товарів”).

Оцінюючи План рахунків бухгалтерського обліку Молдови загалом, відзначимо, що з усіх розглянутих вище Планів рахунків бухгалтерського обліку є, з нашої точки зору, одним із найдосконаліших Планів та заслуговує на належну увагу з боку науковців.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку Грузії, витратам і доходам повністю присвячені 4 із 9 розділів рахунків, зокрема: 6000 “Операційні доходи” (група рахунків 6100 з однойменною назвою); 7000 “Операційні витрати” (групи рахунків: 7100 “Собівартість реалізованої продукції” (для підприємств сфери виробництва продукції та послуг), 7200 “Собівартість реалізованих товарів” (для торговельних підприємств), 7300 “Витрати за поставками”, 7400 “Загальні та адміністративні витрати”); 8000 “Неопераційні доходи і витрати” (група рахунків: 8100 “Неопераційні доходи” та 8200 “Неопераційні витрати”); 9000 “Особливі та інші доходи і витрати” (групи рахунків: 9100 “Особливі витрати і доходи” та 9200 “Інші витрати”) (податки на прибуток). Крім того, у розділі 1000 “Поточні активи” Плану рахунків бухгалтерського обліку Грузії є група рахунків 1700 “Попередньо понесені витрати”, а у розділі 4000 “Довгострокові зобов’язання” групи рахунків 4400 “Відстрочений дохід” [7, с. 7].

Отже, питома вага розділів рахунків витрат і доходів у загальній кількості розділів рахунків тут 44,4 % (4/9), а груп рахунків витрат і доходів у загальній кількості груп рахунків – 32,4 % (11/34). Цікавим для дослідників, на наш погляд, у Плані рахунків Грузії є сам поділ розділів рахунків витрат і доходів на операційні, неопераційні, особливі та інші.

Таким чином, у даному дослідженні зроблено спробу порівняльного аналізу українського Плану рахунків бухгалтерського обліку в частині витрат і доходів підприємств з Планами рахунків (у цьому ж сегменті) за МСФЗ, Франції, Польщі, Російської Федерації, Білорусі, Казахстану, Молдови, Грузії. В результаті дослідження зроблено низку висновків та пропозицій щодо поліпшення назв й структури вітчизняного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій.

Висновки. Щодо рахунків 19 “Податок на додану вартість за купленими цінностями” РФ і 18 “Податок на додану вартість за придбаними товарами, роботами, послугами” РБ, то аналогічний синтетичний рахунок у вітчизняному Плані рахунків був би доречним, зважаючи на обставину, що в Україні ПДВ на придбання та ПДВ на продаж обліковують не на синтетичних

рахунках або субрахунках, а лише на аналітичних рахунках. У національному Плані рахунків бухгалтерського обліку України, зважаючи на досвід Російської Федерації і Республіки Білорусь, можна було б: 1) до рахунка 23 запровадити субрахунки: 231 “Основне виробництво”, 232 “Допоміжні виробництва”, 233 “Обслуговуючі виробництва і господарства”; 2) до рахунка 91 – субрахунки: 911 “Отримання й експлуатація обладнання”, 912 “Загальноцехові витрати”; 3) до рахунка 92 – субрахунки: 921 “Загальнозаводські витрати” і 922 “Накладні витрати”; 4) до рахунка 93 – субрахунки: 931 “Комерційні витрати”, 932 “Витрати обігу” тощо.

Використовуючи досвід Республіки Казахстан, субрахунки нашого синтетичного рахунка 72 слід доповнити субрахунком “Доходи від операцій з інвестиціями у нерухомість”; рахунка 73 “Інші фінансові доходи” – субрахунком 733 “Доходи від фінансової оренди”. Нам варто було б запровадити синтетичний рахунок 77 “Дохід, пов’язаний з діяльністю, що припиняється”.

Дохід від операційної і неопераційної курсової різниці не варто вести на двох субрахунках (714 та 744), а розглядати його як дохід фінансового походження і фіксувати на субрахунку 744 з новою назвою “Дохід від курсової різниці” (цей дохід доцільно відносити до доходів від фінансової діяльності). Зважаючи на досвід Молдови, у нас можна було б запровадити субрахунок 735 “Дохід у вигляді роялті”, 736 “Дохід за договорами про невступ у конкуренцію”. Можемо використати назву субрахунка 721 Молдови з метою перейменування нашого синтетичного рахунка 96 із “Втрати від участі в капіталі” на “Витрати на інвестиційну діяльність”, адже існуюча нині назва вузька і не зовсім вдала.

Подальші дослідження в цьому напрямку доцільно проводити за іншими ділянками обліку, що займають відповідні місця у вітчизняному Плані рахунків бухгалтерського обліку з метою його поліпшення, спираючись на позитивний зарубіжний досвід.

Використана література

1. Авдеев В.Ю. План счетов бухгалтерского учета по МСФО / В.Ю. Авдеев [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.Audit-it.ru/inform/msfo/172760.html>
2. Атамас П. Аналіз і оцінка пропозицій з удосконалення Плану рахунків / П. Атамас, О. Атамас // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 3–5.
3. Брадул О. Забезпечення інформативності робочого Плану рахунків корпорацій в середовищі КІСО / О. Брадул // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 7. – С. 25–32.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. пособие / Ф.Ф. Бутинець, Я.В. Соколов, Д.А. Панков, Л.Л. Горецкая. – Житомир: ЧП “Рута”, 2002. – 660 с.
6. Бухгалтерский учет в странах мира: учебн. пособ. – Вып. 2 / под ред. проф. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.
7. Голов С. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту на пострадянському просторі / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 7. – С. 3–16.
8. Голов С. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту на пострадянському просторі / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 8. – С. 3–15.
9. Голов С. Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 7. – С. 3–7.
10. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: монографія / З.В. Задорожний.– Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 336 с.
11. Нидлз Б. Е. Принципы бухгалтерского учета / Б.Е. Нидлз, Х.Р. Андерсон, Д.С. Колдуэлл; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – [2-е изд.]. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с. (серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
12. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 892/4185 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.mfu.gov.ua
13. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій суб’єктів малого підприємництва: затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 р. № 186, зареєстрований в Міністерстві юстиції України від 5 травня 2001 р. за № 389/5580 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.mfu.gov.ua
14. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций: утвержден приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94 н (в редакции от 18 сентября 2006 г.) [Электронный ресурс].– Режим доступа: www.mvf.klerk.ru/plan/plan.htm
15. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий: утвержден приказом Министерства финансов Республики Молдова от 25 декабря 1997 г. № 174 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.mf.gov.md>

16. Подолянчук О.А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: теорія та практика: монографія / О.А. Подолянчук. – Вінниця: ПП “ГД – Едельвейс і К”, 2010. – 276 с.
17. Типовой План счетов бухгалтерского учета / Приложение к постановлению Министерства финансов Республики Беларусь 30.05.2003 г. № 89 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.levonevski.net/pravo/razdelb/text_83/index.html
18. Типовой План счетов бухгалтерского учета: утвержден приказом Министра финансов Республики Казахстан от 23 мая 2007 г. № 185 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.urist.kz/index.php?option=com_content&task=view&id=19&
19. Ткач В.И. Международная система учета и отчетности / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
20. Фридкина И. Новый План счетов и организация управленческого учета затрат [Электронный ресурс] / И. Фридкина. – Режим доступа: http://www.neg.by/publication/2003_10_03_3039.html
21. Хомин П. Податковий і фінансовий облік на тлі синкретизму Плану рахунків / П.Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 8. – С. 12–19.