

budivnytva». Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1764-2001>.

14. Ministry of regional development and construction of Ukraine. Available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN37919.html.

15. Postanova KМУ «Pro zatverdzhennja Nacional'nogo standartu N 1 «Zagal'ni zasady ocinky majna i majnovyh prav». Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003>.



УДК 657

JEL Classification M41

Щербатюк Василий

д.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов
Европейский университет Молдовы, г. Кишинев, Республика Молдова
E-mail: vserb@mail.ru

Евдокимович Василий

магистр экономических наук, соискатель
Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации,
г. Гомель, Республика Беларусь
E-mail: Vas-evdokimov@yandex.ru

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ: НОВЫЕ СЧЕТА И ОБЪЕКТЫ

Shcherbatyuk Vasil

Doctor of Economics, Associate Professor, Department of Accounting and Finance
European University of Moldova, Chisinev, Republic of Moldova
E-mail: vserb@mail.ru

Evdokimovich Vasil

Master of Economic Sciences, The competitor
Belarusian Trade and Economics University of Consumer Cooperatives,
Gomel, Republic of Belarus
E-mail: Vas-evdokimov@yandex.ru

FINANCIAL ACCOUNTING OF LONG-TERM ASSETS: NEW ACCOUNTS AND OBJECTS

Анотація

Актуальність. Важливе місце в системі фінансового обліку Республіки Молдова займають довгострокові активи. Вони роблять значний вплив на успішне здійснення поточної фінансово-

господарської діяльності, що обумовлює актуальність теми даної статті. Метою статті є комплексне критичне дослідження основних елементів національної облікової системи, вироблення і аргументування пропозицій щодо поліпшення її методичних основ і якості.

Методи. При написанні статті використані такі загальнонаукові методи як порівняння, аналіз, синтез, індукція, дедукція, історичний і системний підходи.

Результати. У статті дана докладна економічна характеристика нових бухгалтерських рахунків для поточного відображення, контролю та аналізу залишків, руху і знецінення довгострокових активів, а також узагальнення облікової інформації про це і прийняття на її основі оптимальних управлінських рішень. Сформульовані і обґрунтовані висновки і пропозиції щодо подальшого розвитку, вдосконаленню та практичному використанню Спільного плану рахунків та облікової системи в контексті переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Перспективи. Отримані результати сприятимуть підвищенню ефективності інформаційного забезпечення господарського управління та успішному розвитку молдавської ринкової економіки.

Ключові слова: рахунки бухгалтерського обліку, їх Загальний план, його структурні елементи, основна кореспонденція рахунків з відображення довгострокових активів і збитків від їх знецінення.

Abstract

Introduction, Purpose. An important place in the financial accounting system of the Republic of Moldova occupied by long-term assets. They have a significant impact on the successful implementation of the current financial and economic activities, which leads to the relevance of the theme of this article. The aim of the article is a comprehensive critical study of the basic elements of the national accounting system, development and argumentation of proposals to improve its methodological foundations and quality.

Methods. When writing articles use scientific methods such as a comparison, analysis, synthesis, induction, deduction, historical and systematic approach.

Results. The article gives a detailed economic characteristics of new business accounts for the current reflection, monitoring and analysis of residues, movement and impairment of long-lived assets, as well as summarizing account information on this and on its basis the adoption of optimal management decisions. Formulated and substantiated findings and suggestions for further development, improvement and practical application of the general chart of accounts and accounting system in the context of the transition to International Financial Reporting Standards.

Discussion. The results will help to improve the efficiency of information support of economic management and the successful development of the Moldovan market economy.

Keywords: accounting accounts, their general plan, its structural elements, the basic correspondence accounts on the reflection of long-term assets and impairment losses.

Аннотація

Актуальність. Важное место в системе финансового учета Республики Молдова занимают долгосрочные активы. Они оказывают значительное влияние на успешное осуществление текущей финансово-хозяйственной деятельности, что обуславливает актуальность темы данной статьи. Целью статьи является комплексное критическое исследование основных элементов национальной учетной системы, выработка и аргументирование предложений по улучшению ее методических основ и качества.

Методы. При написании статьи использованы такие общенаучные методы как сравнение, анализ, синтез, индукция, дедукция, исторический и системный подходы.

Результаты. В статье дана подробная экономическая характеристика новых бухгалтерских счетов для текущего отражения, контроля и анализа остатков, движения и обесценения долгосрочных активов, а также обобщения учетной информации об этом и принятия на ее основе оптимальных управленческих решений. Сформулированы и обоснованы выводы и по дальнейшему развитию, совершенствованию и практическому использованию Общего плана счетов и учетной

системы в контексте перехода на Международные стандарты финансовой отчетности.

Перспективы. Полученные результаты будут способствовать повышению эффективности информационного обеспечения хозяйственного управления и успешному развитию молдавской рыночной экономики.

Ключевые слова: счета бухгалтерского учета, их Общий план, его структурные элементы, основная корреспонденция счетов по отражению долгосрочных активов и убытков от их обесценения.

Актуальность. Центральное место в системах бухгалтерского учета разных стран мира занимают счета, поскольку ведение учета – это, прежде всего, осуществление записей на счетах. Их глубокое знание и правильное использование в теории и практике хозяйственного управления составляют неперемное условие высококачественного и эффективного планирования, учета, анализа, контроля и успешного развития рыночной экономики.

С 1 января 2015 г. все хозяйствующие субъекты Республики Молдова перешли на новый Общий план счетов бухгалтерского учета [1]. Он включает 136 синтетических счетов, которые предназначены для текущего учета, контроля и анализа остатков и движения соответствующих объектов, а также обобщения информации об этом и принятия на ее основе эффективных и обоснованных управленческих решений. Из этого общего количества 27 бухгалтерских счетов являются новыми, что обуславливает актуальность и острую необходимость, научную и практическую значимость глубокого исследования данных счетов и их подробной экономической характеристики с целью эффективного управления предприятиями национальной экономики.

Анализ последних исследований и публикаций. Теоретическим, методическим и практическим вопросам развития и использования системы счетов бухгалтерского учета посвятили свои труды многие зарубежные ученые: Ф.Ф. Бутынец, Б.И. Валуев, Е.П. Боримская, Т.В. Давидюк, Г.Г. Кирейцев, М.В. Кужельный, Е.В. Кузнецова, М.И. Кутер, В.Г. Линник, Н.М. Малюга, М.Ю. Медведев, В.Ф. Палий, М.С. Пушкарь, И.Б. Садовская, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, К.Ю. Цыганков, В.Г. Швец, И.И. Яремко и др. [2-6]. Однако системные исследования данных вопросов в Республике Молдова почти полностью отсутствуют. В связи с этим и принятием новых нормативных актов проблемы формирования, совершенствования и практического применения счетов бухгалтерского учета и их Планов требуют дальнейшего глубокого исследования на основе комплексного использования общенаучных и специальных методов [7-8].

Цель. Целью статьи является комплексное критическое исследование основных элементов национальной учетной системы, выработка и аргументирование предложений по улучшению ее методических основ и качества.

Методы. При написании статьи использованы такие общенаучные методы как сравнение, анализ, синтез, индукция, дедукция, исторический и системный подходы.

Результаты. Впервые за всю историю развития молдавской учетной системы ее Общий план счетов включает специальные бухгалтерские счета для систематического учета и контроля новых видов долгосрочных активов. Эти счета следующие:

131 «Незавершенные долгосрочные биологические активы»,

132 «Долгосрочные биологические активы»,

151 «Инвестиционная недвижимость».

Они являются активными, имеют дебетовое сальдо и в соответствии с новыми нормативными документами бухгалтерского учета характеризуются следующим образом.

Счет 131 «Незавершенные долгосрочные биологические активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении многолетних насаждений до их перевода в плодоносящие, а также молодняка животных, содержащегося для пополнения/создания основного стада. По его дебету отражается поступление/увеличение стоимости незавершенных долгосрочных биологических активов в корреспонденции с кредитом счетов: 113 «Амортизация нематериальных активов», 124 «Амортизация основных средств», 211 «Материалы», 212 «Оборотные биологические активы», 213 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 214 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов», 216 «Продукция», 226 «Дебиторская задолженность персонала», 313 «Неоплаченный капитал», 314 «Незарегистрированный капитал», 421 «Долгосрочные коммерческие обязательства», 422 «Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам», 425 «Долгосрочные целевые финансирование и поступления», 427 «Долгосрочные обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение», 521 «Текущие коммерческие обязательства», 522 «Текущие обязательства аффилированным сторонам», 531 «Обязательства персоналу по оплате труда», 533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию», 537 «Текущие целевые финансирование и поступления», 543 «Текущие обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение», 612 «Другие доходы от операционной деятельности» и др. По кредиту счета 131 записывается выбытие/уменьшение стоимости незавершенных долгосрочных биологических активов в корреспонденции с дебетом счетов: 133 «Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов», 714 «Другие расходы операционной деятельности», 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами», 722 «Финансовые расходы», 723 «Чрезвычайные расходы» и др. Сальдо счета 131 представляет собой стоимость незавершенных долгосрочных биологических активов.

Бухгалтерский счет 132 «Долгосрочные биологические активы» используется для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных биологических активов, переданных в эксплуатацию. По его дебету отражается поступление/увеличение, а кредиту – выбытие/уменьшение стоимости долгосрочных биологических активов в корреспонденции с различными счетами, многие из которых указаны выше. Сальдо этого счета равняется стоимости долгосрочных биологических активов соответствующих рыночных структур по состоянию на определенную дату.

Счет 151 «Инвестиционная недвижимость» применяется для обобщения информации о наличии и движении инвестиционной недвижимости, которая временно не используется, передана в операционный лизинг, и другой инвестиционной недвижимости. По его дебету отражается поступление/увеличение стоимости инвестиционной недвижимости в корреспонденции с кредитом счетов: 121 «Незавершенные долгосрочные материальные активы», 123 «Основные средства»,

313 «Неоплаченный капитал», 314 «Незарегистрированный капитал», 421 «Долгосрочные коммерческие обязательства», 422 «Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам», 521 «Текущие коммерческие обязательства», 522 «Текущие обязательства аффилированным сторонам», 612 «Другие доходы от операционной деятельности», 621 «Доходы от операций с долгосрочными активами», 622 «Финансовые доходы» и др. По кредиту счета 151 записывается выбытие/уменьшение стоимости инвестиционной недвижимости в корреспонденции с дебетом счетов: 121 «Незавершенные долгосрочные материальные активы», 123 «Основные средства», 152 «Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости», 217 «Товары», 714 «Другие расходы операционной деятельности», 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами», 722 «Финансовые расходы», 723 «Чрезвычайные расходы» и др. Сальдо счета 151 соответствует стоимости инвестиционной недвижимости.

Наибольшее количество счетов бухгалтерского учета в их новом Общем плане отведено впервые отражаемому в учетной теории и практике Республики Молдова и весьма специфическому объекту – обесценению различных видов долгосрочных активов, которое представляет собой снижение стоимости активов вследствие их физического износа и морального устаревания, а также воздействия других факторов. Эти счета следующие:

- 114 «Обесценение нематериальных активов»,
- 126 «Амортизация и обесценение минеральных ресурсов»,
- 127 «Обесценение незавершенных долгосрочных материальных активов»,
- 128 «Обесценение земельных участков»,
- 129 «Обесценение основных средств»,
- 133 «Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов»,
- 152 «Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости».

Эти счета являются пассивными, контрарными и суммы их кредитовых сальдо определяются в соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета «Обесценение активов», который разработан на основе Директив Европейского Союза и Международного стандарта финансовой отчетности 36 «Обесценение активов». По своему экономическому содержанию данные счета в целом являются одинаковыми и различаются между собой только учитываемыми объектами. Для более глубокой характеристики этих счетов приведем подробную информацию о двух наиболее типичных из них.

Счет 114 «Обесценение нематериальных активов» предназначен для обобщения информации о наличии и движении обесценения незавершенных и переданных в эксплуатацию нематериальных активов. По его кредиту отражается признание убытков от обесценения нематериальных активов в корреспонденции с дебетом счетов 343 «Прочие элементы собственного капитала», 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами» и др. По дебету счета 114 отражается списание/восстановление убытков от обесценения нематериальных активов в корреспонденции с кредитом счетов: 111 «Незавершенные нематериальные активы», 112 «Нематериальные активы», 343 «Прочие элементы собственного капитала»,

621 «Доходы от операций с долгосрочными активами» и др. Сальдо счета 114 представляет собой сумму накопленного обесценения нематериальных активов.

Счет 126 «Амортизация и обесценение минеральных ресурсов» рекомендуется для обобщения информации об амортизации переданных к добыче минеральных ресурсов и об обесценении незавершенной их части. По его кредиту отражается начисление/увеличение амортизации и признание убытков от обесценения минеральных ресурсов в корреспонденции с дебетом счетов: 331 «Поправки результатов прошлых лет», 811 «Основная деятельность», 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами» и др. По дебету счета 126 отражается списание/уменьшение амортизации и обесценения, а также восстановление убытка от обесценения минеральных ресурсов в корреспонденции с кредитом счетов: 125 «Минеральные ресурсы», 331 «Поправки результатов прошлых лет», 621 «Доходы от операций с долгосрочными активами» и др. Сальдо счета 126 равняется сумме амортизации и обесценения минеральных ресурсов.

В современных условиях рыночного хозяйствования и жесткой конкуренции предприятий различных форм собственности роль и значение вышерассмотренных счетов бухгалтерского учета значительно возрастают, так как они формируют разнообразную информацию, используемую для оценки эффективности и конкурентоспособности, а также обеспечения сохранности различных активов хозяйствующих субъектов. Более того, эти счета непременно используются при составлении различных форм финансовой отчетности предприятий.

Выводы и перспективы. По результатам проведенного исследования можно сформулировать следующие выводы и предложения по дальнейшему развитию и совершенствованию, а также практическому использованию учетной системы Республики Молдова.

С полным основанием можно утверждать, что теория и наука бухгалтерского учета, аудита, контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности молдавских предприятий в настоящее время находятся в глубочайшем кризисе, катастрофическом положении, очень слабо развиты и сильно отстали от аналогичных теорий и наук других стран. Об этом свидетельствуют многие факты, один из которых – почти полное отсутствие у нас высококачественных и оригинальных диссертаций, монографий, учебников и методических работ в данной области.

В новых нормативных документах по бухгалтерскому учету даются определения многих экономических понятий – финансового отчета, договоров лизинга и простого товарищества, операционной, основной, совместной и предпринимательской деятельности, справедливой стоимости, обесценения активов, инвестиционной недвижимости, кассового метода, валютного курса, аффилированных сторон и др. Однако среди них нет таких важных и весьма часто употребляемых понятий как План счетов бухгалтерского учета, их Общий и Рабочий планы. Это не способствует лучшему познанию и использованию данных понятий в учетной теории и практике, нельзя признать нормальным и нуждается в исправлении.

В Общем плане счетов бухгалтерского учета приведены номера и наименования классов и групп синтетических счетов, самих этих счетов, их субсчетов в

систематизированном виде и фактически в таблице размерностью 4×418. Но эта очень большая и сложная таблица имеет существенный недостаток: она и ее четыре графы не имеют названий, что создает трудности для пользователей и потому является недопустимым. Полагаем, что систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета в этом нормативном документе лучше представить в таблице и в ее первой графе указать наименование счетов, а во второй – их номера. Необходимость указания данных характеристик именно в такой последовательности обусловлена соответствующей степенью их важности.

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

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

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

Названия классов счетов бухгалтерского учета в их Общем плане сформулированы на основе использования двух разных признаков: вид объектов и вид бухгалтерских счетов. Первый признак использован в классах счетов 1 «Долгосрочные активы», 2 «Оборотные активы», 3 «Собственный капитал», 4 «Долгосрочные обязательства», 5 «Текущие обязательства», 6 «Доходы» и 7 «Расходы», а второй – в классах счетов 8 «Управленческие счета» и 9 «Забалансовые счета». То есть, в названиях классов счетов 1-7 указываются виды учетных объектов (что подлежит учету), а 8 и 9 – виды счетов бухгалтерского учета, рекомендованных к использованию.

Общий план счетов бухгалтерского учета создает иллюзию однородности всех его счетов первого порядка (синтетических счетов). Фактически же он объединяет две качественно разнородные совокупности счетов бухгалтерского учета: первая из них включает счета для учета долгосрочных и оборотных активов, собственного капитала, долгосрочных и текущих обязательств, доходов, расходов и управленческие, т.е. счета классов 1-8, а вторая – забалансовые счета, т.е. класса 9. Поэтому представляется обоснованным и целесообразным исключить класс 9 из этого нормативного документа и забалансовые счета дать к нему отдельным приложением.

В Общем плане счетов бухгалтерского учета отмечается, что «счета классов 1, 2, 7

и 8 (за исключением регулирующих счетов) являются активными, а счета классов 3-6 (за исключением регулирующих счетов) являются пассивными счетами». Мы считаем, что это положение не совсем правильное и нуждается в уточнении, поскольку классы счетов 4 «Долгосрочные обязательства», 5 «Текущие обязательства», 6 «Доходы» и 7 «Расходы» не содержат регулирующих счетов.

Также в данном нормативном документе сформулирован порядок кодирования объектов по десятичной системе. Однако он практически применим не ко всем бухгалтерским счетам, а только к тем из них, что входят в классы 1-8. Новые забалансовые счета класса 9 не подразделяются на группы и счета второго порядка и, следовательно, не могут кодироваться в указанном порядке.

Представляется весьма интересным и полезным предложение создать единый международный (всемирный) План счетов бухгалтерского учета. Это позволит в целом улучшить и стандартизировать учетные процессы и процедуры в мире, сократить расходы по их совершенствованию и облегчить диалог и взаимопонимание между представителями этой важной профессии.

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

Список использованных источников

1. Приказ Министерства финансов Республики Молдова «Об утверждении Общего плана счетов бухгалтерского учета» № 119 от 6 августа 2013 г. // Официальный монитор Республики Молдова, 2013, № 177-181.
2. Бутинець, Ф. Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку : реалії [Текст] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2005. – 324 с.
3. Кузнецова, Е. В. Система планов счетов и бухгалтерское управление экономическими процессами [Текст] : монография / Е. В. Кузнецова. – Ростов н/Д: Изд-во ЮФУ, 2010. – 377 с.
4. Малюга, Н. М. Двойная запись в бухгалтерском учете : историко-теоретический аспект [Текст] / Н. М. Малюга, Т. В. Давидюк. – Житомир: Рута, 2003. – 512с.
5. Соколов, Я. В. Новый План счетов и основы ведения бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов, В. В. Патров, Н. Н. Карзаева. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
6. Сопко, В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством [Текст] : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
7. Щербатюк, В. В. Затраты на производство и их характеристика в бухгалтерском управленческом учете [Текст] : учебн. пособие / В. В. Щербатюк. – Кишинев: Славянский ун-т, 2011. – 172 с.
8. Щербатюк, В. В. Финансовый учет подотчетных сумм в рыночной экономике : учебн. пособие [Текст] / В. В. Щербатюк. – Кишинев: Славянский ун-т, 2012. – 167 с.

References

1. Prykaz Mynysterstva fynansov Respublyky Moldova «Ob utverzhdenyy Obshhego plana schetov buhgalterskogo ucheta» № 119 ot 6 avgusta 2013 g. // Ofytsyal'nyj monytor Respublyky Moldova, 2013, № 177-181.
2. Butynec', F. F. (2005). Problemy nauky buhgalters'kogo obliku : realii' [Problems of Accounting

Science: Reality]. Zhytomyr, Ukraine : Ruta, 324.

3. Kuznecova, E. V. (2010). *Systema planov schetov y buhgalterskoe upravlenye ekonomycheskymy processamy : monografyja* [The system of accounts and accounting management of economic processes]. Rostov n/D, Russia : JuFU, 377.

4. Maljuga, N. M. (2003). *Dvojnaja zapys' v buhgalterskom uchete : ystoryko-teoretycheskyj aspekt* [Double entry accounting: historical and theoretical aspects]. Zhytomyr, Ukraine : Ruta, 512.

5. Sokolov, Ja. V. (2003). *Novyj Plan schetov y osnovy vedenyja buhgalterskogo ucheta* [The new chart of accounts and the basis of accounting]. Moskow, Russia : *Fynansy y statystyka*, 640.

6. Sopko, V. V. (2006). *Buhgalters'kyj oblik v upravlinni pidpryjemstvom : navch. posib.* [Accounting in business management : teach. guidances.]. Kiev, Ukraine : KNEU, 526.

7. Shherbatjuk, V. V. (2011). *Zatraty na proyzvodstvo y yh harakterystyka v buhgalterskom upravlencheskom uchete : uchebn. posobyje* [The cost of production and their characteristics in the accounting management accounting]. Kyshynev , Moldona : Slavjanskyj un-t, 2011,172 .

8. Shherbatjuk, V. V. (2012). *Fynansovyj uchet podotchetnyh summ v rynochnoj ekonomyke : uchebn. posobyje* [Financial accounting of petty cash in a market economy]. Kyshynev, Moldona : Slavjanskyj un-t, 167.

