

УСЛОВИЯ И ПРИЧИНЫ ФОРМИРОВАНИЯ ПЛАНОВ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РАЗНЫХ УЧЕТНЫХ СИСТЕМАХ

*Автор: Боримская Екатерина Павловна
Научный руководитель: Малюга Н.М., к.э.н., доц.
Житомирский государственный технологический университет*

Актуальность исследования. В современных условиях развитие экономики Украины происходит с использованием рыночных механизмов, внедрением методологических достижений экономически развитых стран мира. Объективной закономерностью выступает необходимость гармонизации отечественного бухгалтерского учета с международными стандартами и принципами бухгалтерского учета. При этом наибольшей ошибкой может стать не критическое осознание, а бездумное заимствование и перенесение заграничного опыта в отечественную учетную практику. Безоглядно и нецелесообразно следовать правилам «западного» учета, ведь каждой стране свойственна своя история, политическая и социально-экономическая система, степень развития бухгалтерской профессии, культурные ценности, национальные традиции и тому подобное. То же можно сказать и о бухгалтерском учете: двух абсолютно одинаковых систем бухгалтерского учета не существует.

По словам Г.А. Вэлша и Д.Г. Шорта [5, с. 21], среда, в которой функционирует учет, находится под воздействием таких факторов, как: 1) тип правления в стране; 2) тип экономической системы; 3) отрасли экономики; 4) организации, существующие в этом обществе; 5) тип регулирования и контроля. Также на состояние учета существенно влияют общий уровень образования и экономическое развитие общества.

Исходя из этих и других признаков, на сегодня в мире существует множество классификаций систем бухгалтерского учета. В англоязычной литературе, например, широкое распространение получила группировка всех систем учета в четыре основные модели: англо-американскую, континентальную, южноамериканскую и такую, в которой лишь зарождается система учета.

По мнению белорусского исследователя О.П. Михалкевича [11, с. 94], каждая национальная система учета и отчетности характеризуется следующими основными признаками:

- наличием и использованием системы национальных бухгалтерских стандартов, разработанных на основе международных стандартов с учетом национальных особенностей развития экономики;
- наличием национального плана счетов бухгалтерского учета, который является определяющим фактором относительно построения бухгалтерского учета и учетной политики предприятия;
- системой организации бухгалтерского учета в масштабе предприятия;
- методологией определения конечного финансового результата деятельности предприятия;
- системой финансовой отчетности с указанием типичных форм и дополнений соответственно международным стандартам.

Описанные основные признаки, которыми характеризуются национальные системы учета, каждому из них присущи свои методы признания и оценки активов или обязательств, начисление износа и способы их отображения в учете и отчетности. Кроме того, в каждой стране сформировались собственные подходы к построению планов счетов, составлению форм отчетности и перечня показателей, их содержание и анализ способов контроля за деятельностью предприятий. В частности, применение такого важного методологического инструмента организации учета, как План счетов, в первую очередь, зависит от системы учета, которая применяется, – англосаксонская или континентальная.

Таким образом, актуальным является задание исследования условий и причин формирования планов счетов бухгалтерского учета в разных учетных системах.

Целью исследования является анализ условий формирования планов счетов в разных мировых системах бухгалтерского учета, начиная с континентальной и заканчивая социалистической, преимуществ и недостатков построения планов счетов в капиталистической и социалистической общественно-экономических формациях, обоснование необходимости использования отечественного достояния в сфере теории и практики учета, в частности, в той части, что касается такого важного инструмента регламентации методологии бухгалтерского учета, как План счетов.

Изложение основного материала

В странах англосаксонской системы учета (США, Канада, Великобритания, Нидерланды, Австралия, Эстония, Япония, Израиль, Ирландия, Исландия, Индия, Кипр, Мексика и др.) учет не регламентируется, и поэтому предприятия самостоятельно разрабатывают индивидуальные планы счетов в зависимости от информационных потребностей.

План счетов **США** (chart of accounts) является перечнем названий и номеров счетов регистра (главной бухгалтерской книги) в порядке их обычного расположения в финансовых отчетах. План счетов позволяет определить место данного счета в регистре. Система нумерации счетов в плане счетов должна создавать возможность дополнения новыми счетами. Каждой категории статей, которые включаются в финансовые отчеты, присваивается определенный диапазон номеров, например, счета активов получают номера 1-100, а счета обязательств – 101-200. Для больших предприятий диапазон номеров каждой группы будет большим. Некоторые компании применяют трехзначительные номера счетов. В данном случае первая цифра указывает на категорию статей, а две следующие – на место счета внутри данной категории [15, с. 64-65].

Каждое американское предприятие самостоятельно выбирает, какие счета ему нужны, однако на любом предприятии будет, как минимум, пять категорий счетов – счета активов, пассивов, собственного капитала, доходов и расходов (в США используется семь типов счетов, которые разделяются на три категории: постоянные счета (активы, пассивы, капитал акционеров), временные счета (счет прибылей и убытков), транзитные счета (доходы и расходы) [4, с. 111].

Типичный план счетов **Великобритании** также отсутствует – предприятия и организации разрабатывают его самостоятельно на основе «Положения о стандартной учетной практике» (SSAP), «Стандартов финансовой отчетности» (FRC), «Положения о рекомендованной практике» (SORP) [4, с. 55].

Английский порядок бухгалтерского учета распространился также и на **Японию**, где начиная с 1872 г. действует проанглийское коммерческое законодательство. В 1948 г. в Японии было принято биржевое право американского образца, потом постепенно японский бухгалтерский учет сближался с американским бухгалтерским учетом и в 1949 г. на предприятиях Японии появились стандарты бухгалтерского учета, основанные на американских стандартах. Поэтому в Японии применение плана счетов в законодательном порядке не регламентируется, хоть и используется принцип десятичной системы его формирования.

В странах с континентальной системой учета (Австрия, Бельгия, Греция, Египет, Испания, Германия, Норвегия, Португалия, Франция, Швейцария, Швеция и др.), где степень регламентации учета является высокой. План счетов и формы финансовых отчетов разрабатываются и утверждаются государственными органами и являются едиными для всех предприятий.

Французский профессор П. Гарнье [2, с. 273] отмечает, что 4-я Директива ЕС обязывает членов европейского содружества применять типичный план счетов.

Первые попытки построить единые планы счетов в европейских странах были сделаны А. де Графом (Нидерланды, 1693 г.), А. Годефруа (Бельгия, 1864 г.), Е. Леоте и А. Гильбо (Франция, конец XIX века), И.Ф. Шером (Швейцария, конец XIX – начало XX века) и другими [14].

В 1937 г. был разработан и внедрен национальный План счетов Германии, в котором впервые были четко разделены финансовая и производственная (цеховая) бухгалтерии. Национальный План счетов Франции был введен в 1947 году; в период с 1982 по 1984 года действовал на практике проект нового Общенационального плана счетов Франции. В следующие годы было введено более 100 национальных Планов счетов [19, с. 63-68].

Среди стран континентальной системы учета рассмотрим **Францию**, где, в отличие от США, Великобритании, Австралии, Канады, отсутствует единственный документ, который отображает концептуальные основы учета и отчетности. Если в США регламентация бухгалтерского учета направлена на определение основополагающих принципов ведения учета и заполнения отчетности, а также состава отчетности, то во Франции – на процесс учета как порядок сбора, обработки и регистрации информации и на отчетность, которая рассматривается как результат данного процесса.

В данной стране бухгалтерский учет жестко контролируется государством, а правила заполнения отчетности для французских организаций разработаны таким образом, чтобы формировать входную информацию для национальной системы счетоводства, посредством которой государство контролирует экономику. Такая система сложилась в результате многовековой традиции централизации управления и попытки предпринимателей получать поддержку государства.

Характерной особенностью нормативного регулирования бухгалтерского учета во Франции является наличие утвержденного правительством Национального плана счетов (Plan Comptable General – PCG), который был впервые принят Национальным советом по бухгалтерскому учету (CNC) Франции в 1947 г., а последняя его редакция датируется 1999 г. План счетов построенный по принципу кодекса и состоит из 5 частей:

- 1) общие положения;
- 2) план счетов бухгалтерского учета;
- 3) финансовый бухгалтерский учет;
- 4) специальные счета;
- 5) особые условия.

В плане счетов выделяют четыре категории счетов [12, с. 25]:

- 1) балансовые счета – активные, пассивные, активно-пассивные (к данной категории относятся 5 классов счетов, которые позволяют составлять бухгалтерский баланс);
- 2) счета «затраты-выпуск-результаты», предназначены для учета расходов и определения результатов предприятия (входят 2 класса счетов);
- 3) внебалансовые счета (счета 8 класса);
- 4) счета управленческой бухгалтерии (счета 9 класса).

В плане счетов Франции, как и в большинстве национальных и региональных планов счетов, отсутствует класс «Счета прибылей и убытков и использования прибыли», поскольку в соответствии с международными правилами и стандартами в отчетность включается реформированный баланс, то есть после распределения и использования финансового результата за отчетный период.

Национальный план счетов бухгалтерского учета Франции отвечает требованиям 4-ой Директивы ЕС, основывается на пяти принципах («отделение финансового и управленческого учета», «осторожности», «существенности», «затраты-выпуск», «продолжение деятельности»). Метод «затраты-выпуск», предложенный американским экономистом русского происхождения В. Леонтьевым, предусматривает существование в данном плане двух специальных классов (6 и 7), предназначенных для отображения купли-продажи, что позволяет переходить от микро- к макроуровню в системе национальных счетов и разрабатывать матрицу продавцов и покупателей.

В целом, для Франции характерным является высокий уровень стандартизации бухгалтерского учета и детальная разработка нормативных документов по бухгалтерскому учету. План счетов бухгалтерского учета Франции имеет четкую методологическую организацию и получил широкое распространение в мире. Почти 70 стран используют аналогичный план счетов в своей экономической практике.

Таким образом, сравнивая планы счетов стран, которые входят к англо-американской и континентальной систем учета, можно отметить ряд принципиальных особенностей:

1) в странах англо-американской системы учета отсутствует унифицированный план счетов, тогда как в странах континентальной системы, где бухгалтерский учет регламентирован законодательно, принят единственный план счетов (общий, национальный), на базе которого предприятия открывают рабочие планы счетов;

2) план счетов англо-американских стран ориентирован на составление отчетности, в первую очередь, на удовлетворение потребностей инвесторов и кредиторов, тогда как план счетов континентальных стран направлен на удовлетворение потребностей налоговых и других органов государственной власти;

3) регулирование учета в англо-американских странах осуществляется профессиональными организациями, в странах континентальной модели учета – государством;

4) учет базируется на Общепринятых учетных принципах (GAAP) в странах англо-американской системы учета (направлен на удовлетворение интересов инвесторов), на Директивах ЕС – в странах континентальной системы (система учета направлена на удовлетворение макроэкономических потребностей планирования, регулирования и налогообложения).

В стороне от упомянутых моделей в исторической ретроспективе находилась социалистическая модель бухгалтерского учета.

Анализируя данную модель организации учета, следует отметить, что она рассматривала общественное воспроизводство на уровне отдельного предприятия по четырем этапам движения общественного продукта – производство, распределение, обмен и потребление [9, с. 30-32].

Именно отмеченный подход был преобладающим при определении роли, содержания и функций Плана счетов в советское время. Поэтому он разрабатывался на основе экономической классификации счетов, которая повторяла этапы движения общественного продукта. Исходя из этого, планы счетов советских стран, основанные на социалистической собственности, значительно отличались от планов счетов капиталистических стран. Это продиктовано целым рядом разногласий в особенностях экономических формаций, в частности, существованием разных форм собственности (табл. 1).

Таблица 1. Сравнение капиталистической и социалистической экономических формаций (на основе [8])

<i>№ n/n</i>	<i>Капитализм</i>	<i>Социализм</i>
1	Бухгалтерский учет отображает процесс воспроизводства, который базируется на частной собственности	Бухгалтерский учет отображает процесс воспроизводства в условиях общественной социалистической собственности
2	Бухгалтерский учет ограничен рамками одного предприятия	Бухгалтерский учет является частью единственной системы народнохозяйственного учета
3	Бухгалтерский учет является частным делом отдельных предпринимателей	Бухгалтерский учет ведется по плану счетов, единственному для данной отрасли народного хозяйства
4	Бухгалтерский учет назначен определять прибыль	Бухгалтерский учет назначен отображать выполнение предприятием хозяйственного плана
5	Над бухгалтерским учетом властвует коммерческая тайна, а в отчетности имеют место факты фальсификации	В бухгалтерском учете возникает объективная необходимость реально и правдиво отображать действительность

Сравнивая учет в условиях социализма и капитализма стоит отметить наличие отличий, обусловленных формой собственности. Монопольная государственная собственность на средства производства существенно упрощала технику учета и приводила к тому, что эффективность хозяйственной деятельности определялась выполнением плана, а не величиной полученной прибыли.

В странах Совета экономической взаимопомощи (СЭВ) плану счетов отводилось значительное место. В учебной литературе и в практике стран СЭВ не существовало значительных разногласий в понимании сущности планов счетов. Наиболее распространенным является подход, согласно которому план счетов является систематизированным перечнем счетов бухгалтерского учета, предназначенным для отображения хозяйственной деятельности предприятия и таким, что определяет построение всей системы бухгалтерского учета [9; 3; 20].

Относительно роли плана счетов как инструмента регламентации в советском обществе О.М. Кашаев утверждает, что «план счетов был одним из важных организующих и дисциплинирующих условий учета, которые способствовали эффективной постановке учетной работы» [6, с. 24], а И.С. Мацкевичюс пишет, что «план счетов – это важный нормативный документ, который регламентирует единство методологии всей системы бухгалтерского учета» [10, с. 68].

Роль советского плана счетов была особенно значительной как источник экономической информации для всех уровней управления хозяйством. В связи с этим проф. В. Палий отмечает: «Развитие методологии бухгалтерского учета происходило по разным направлениям, однако основным, определяющим является развитие системы счетов и двойной записи, которые определяют основу информационной структуры бухгалтерского учета и обеспечивают отображение и получение всей совокупности учетно-экономической информации для управления и контроля за хозяйственной деятельностью» [13, с. 21].

Для управления предприятием План счетов предоставлял информацию о состоянии и движении хозяйственных средств, наличии и изменении их источников, о производстве и расходах на производство, реализацию продукции, финансовом состоянии предприятия, ходе и результатах хозяйственных процессов и тому подобное. Для управления народным хозяйством план счетов через систему отчетности предоставлял информацию для перспективного планирования, прогнозирования, регулирования и стимулирования производства, для контроля за формированием цен, экономического анализа и тому подобное.

То есть при условиях приоритетности социалистической формы собственности, когда были сделаны акценты в интересах контрольной функции учета, в СССР цель бухгалтерского учета определялась как обеспечение сохранности социалистической собственности и контроль за выполнением государственного плана. Финансовые результаты вычислялись с особенной тщательностью. Сознательной фальсификации за счетами результатов почти не было. В связи с тем, что государство было в одном лице владельцем, инвестором и кредитором, ее интересовало не принятие решений относительно вложения средств в предприятие (ведь это делалось по плану), а сохранение социалистического имущества, что олицетворяло народную собственность. Поэтому перечень счетов, их классификация и корреспонденция были ориентированы на решение этого задания.

Как уже было отмечено, во многих англоязычных странах отсутствует единый план счетов. Администрация компаний и их учетный персонал самостоятельно формируют наиболее приемлемый для себя план счетов. Такой подход делает бухгалтеров более независимыми в выборе методологических решений, но усложняет сравнение данных, ухудшает переход специалистов из одной компании в другую. Однако планы счетов, которые формируются в компаниях, отображают требования бухгалтерских стандартов, одобренных как национальными, так и международными профессиональными организациями.

К тому же американские ученые не уделяют достаточного внимания теории бухгалтерского учета. В американской литературе по бухгалтерскому учету, как правило, рассматриваются общие принципы построения учета и приводится мало конкретных материалов, которые характеризуют состояние учета на отдельных предприятиях. Формы первичных документов и техника учета чаще всего иллюстрируются на примере небольших предприятий и носят элементарный, общеизвестный характер. Опыт организации учета на больших предприятиях ведущих отраслей промышленности не публикуется. Это и понятно, поскольку вопросы учета производства и калькуляции являются коммерческой тайной.

Необходимо учитывать также и разный уровень развития методологии учета в США и в странах бывшего СССР. По мнению проф. Ф.Ф. Бутынца, «наши научные и практические работники значительно опередили западных теоретиков в разработке методологии учета. В нашей науке об учете используют терминологию, которая основана на экономической действительности явлений, в то время как заграничная терминология приспособлена более к технике ведения учета» [1, с. 207].

Американские ученые теорию бухгалтерского учета понимают исключительно как методологический анализ процедур по вычислению финансовых результатов. В связи с этим каждый объект бухгалтерского учета рассматривается с точки зрения его влияния на прибыль и в центре учета стоит Отчет о прибылях и убытках. При этом один и тот же результат может определяться с разной степенью детализации: в целом по компании (сравнением остатков активных и пассивных счетов); за видами деятельности (сравнением расходов с выпуском); за центрами ответственности и тому подобное. В связи с этим любой пользователь информации не может узнать о его реальном финансовом состоянии. Такие достоверные данные не в состоянии предоставить также и аудиторские фирмы, о чем свидетельствует ряд банкротств американских компаний в начале XXI века. Эти события заставили бухгалтерское сообщество более критически оценить учетно-финансовую практику, которая сформировалась, заставили признать то, что чрезвычайно важно обеспечить контроль, который препятствует такому использованию методов формирования финансовой информации, что приводит к максимальной реализации выгод одной стороны (как правило, инвестора) за счет законных интересов других сторон (работников, контрагентов, государственных органов). По отношению к «Энрону» такой контроль оказался неэффективным. Руководство корпорации фальсифицировало данные о ее деятельности, главным образом, путем выведения данных об активах и пассивах за баланс.

Не смотря на это, большинство постсоветских стран пошло путем внедрения в собственную практику организации и ведения бухгалтерского учета англо-американского опыта, отбросив достояние отечественной бухгалтерской науки. Свидетельством мощного англо-американского влияния на русскую учетную мысль и практику являются слова проф. Я.В. Соколова, «...новый план счетов (принят в 1991 г.) стал отечественным по форме и американским по содержанию. Для государства новый план имел грустные последствия. Выбор учетной политики и возможность произвольной оценки отдельных видов имущества позволяют легальными способами избегать уплаты налогов» [17, с. 316-317]. И дальше ученый продолжает: «План счетов 1991 г. впервые в России был ориентирован не на требования финансовых органов, а на интересы владельцев. Но в этой стране действуют другие духовные принципы, и авторитет государства преобладает над идеями общества. В результате на практике записи делаются не так, как написано в плане счетов, а так, как требуют налоговые органы. И план счетов все больше отличается от того, что происходит на практике» [16, с. 498-499]. Тогда зачем вообще такой план счетов и кому он такой нужен? Ведь он не предоставляет информацию определенным слоям общества о результатах своей работы, порядке распределения создаваемой прибыли, уровне обеспечения экономической и экологической безопасности работников и их социальном состоянии на предприятии и т.д.

«Идеи американской бухгалтерии, – утверждают авторы, – как цветок, были принесены в Америку из Европы; семена были те же, однако на новой почве проросло другое растение» [18, с. 80].

Подтверждает эти слова убедительное утверждение проф. Г.Г. Кирейцева, «...Последние решения об изменениях в бухгалтерском учете (в Украине)* приняты без учета его роли в общественной жизни страны, в менеджменте, и особенно в финансовом менеджменте, не учитывая его текущих и перспективных задач, без полного понимания того, что развитие учета является производным от развития отношений производства, распределения, обмена и потребления (а не только распределения)» [7, с. 16]

Конечно, новые условия ведения хозяйства, которые возникли перед постсоветскими странами после распада Советского Союза, требовали адекватных изменений в бухгалтерском учете и, прежде всего, в плане счетов. В условиях, когда действовала административно-командная система контроля, а также не было четкого деления учета на управленческий и финансовый, действующие планы счетов отвечали требованиям, которые к ним выдвигались. В новых условиях ведения хозяйства, когда усилились требования к информации, необходимой для принятия управленческих решений, план счетов советского образца не мог выполнять возложенные на него функции. Но это не свидетельствует о том, что американская система является лучше и заслуживает подражания, что нужно слепо и бездумно привязывать построение плана счетов к формам отчетности (для облегчения ее составления) ради единственной цели – удовлетворения потребностей отдельной группы пользователей.

Следует предостеречь, что при переходе к новой системе учета, основанной на международных стандартах, Украине, как и другим странам СНГ (Российской Федерации, Республике Беларусь), целесообразно сберечь регламентацию бухгалтерского учета, то есть применять единый план счетов, обязательный для всех предприятий, которые занимаются предпринимательской деятельностью. Это обосновывается незначительным уровнем развития рынков капитала, установленными традициями централизации учета в таких странах (то есть наличием указаний от государственных органов относительно ведения бухгалтерского учета), особенностями национального менталитета, а также не развитием института профессионального суждения, что обеспечивало бы высокий качественный уровень самостоятельности организации и ведения бухгалтерского учета. И эти особенности должны быть учтены. Ведь теряя отечественный учет, мы теряем контроль государства за экономическим развитием страны. Разве может развиваться государство, которое не имеет информации об имеющихся у нее основных средствах, полученной и распределенной прибыли, начисленной и использованной сумме амортизации, количестве финансово стойких предприятий и тому подобное.

Выводы и перспективы последующих исследований

Таким образом, бухгалтерский учет определяется средой, в которой он функционирует. Если мы являемся гражданами независимой страны, то должны ее перестраивать на своей национальной основе с умным использованием лучшего мирового опыта. Бесспорно, нельзя полностью отбрасывать заграничный опыт организации учета. Здесь есть свое рациональное зерно и наши ученые и практики в разумных чертах должны его использовать.

Необходимо выучить позитивные и негативные черты зарубежного опыта, ведь изучение зарубежных принципов регламентации бухгалтерского учета не означает отказа от уже существующей его системы и замены ее чужими стандартами. Опыт стран мира следует обобщать разумно, с пользой для нашего государства, учитывая национальные традиции, формировавшиеся на протяжении веков.

* Авторское уточнение

В статье проанализировано условия формирования планов счетов в разных мировых системах бухгалтерского учета, преимущества и недостатки построения планов счетов в капиталистической и социалистической общественно-экономических формациях, обоснованно необходимость использования отечественного достояния в сфере теории и практики учета, в частности в той части, что касается такого важного инструмента регламентации методологии бухгалтерского учета, как План счетов.

The conditions of forming the Charts of accounts in different accounting systems worldwide, as well as the advantages and disadvantages of the Charts of accounts structure in capitalistic and socialistic social and economic formations have been analyzed in the article. The necessity of application the domestic achievements of accounting theory and practice, especially concerning such an important tool of accounting methodology regulation as the Chart of accounts has been grounded.

Литература:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
2. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с.
3. Бухгалтерский учет / Под ред. П.С. Безруких. – М.: Финансы и статистика, 1982. – С. 24.
4. Галузина С.М., Пупшис Т.Ф. Международный учет и аудит. – СПб.: Питер, 2006. – 272 с.
5. Глен А. Велш, Деніел Г. Шорт. Основи фінансового обліку: Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К.: Основи, 1997. – 943 с.
6. Кашаев А.Н. Основные направления совершенствования плана счетов // Бухгалтерский учет. – 1979. – № 11. – С. 24
7. Кірейцев Г.Г. Обумовленість розвитку бухгалтерського обліку // Вісник ЖІТІ / Економічні науки. – 1998. – № 7. – С. 12-16
8. Кошкин И.А. К методике оперативного балансового учета. – Москва-Ленинград, 1933. – 189 с.
9. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета: 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 167 с.
10. Мацкевичюс И.С. Организация бухгалтерского учета в странах-членах СЭВ. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 159 с.
11. Михалкевич А.П. Бухгалтерский учет на предприятиях зарубежных стран: учеб. пособ. для студ. вузов обуч. по спец. «Бух. учет, анализ и аудит». – Минск: ООО «Мисанта», 1998. – 109 с.
12. Михалкевич А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – Мн.: ООО «Мисанта», ООО «ФУАинформ», 2003. – 202 с.
13. Палий В.Ф. Об особенностях развития методологии бухгалтерского учета на современном этапе. – Научно-практическая конференция «Роль и место бухгалтерского учета и бухгалтерских кадров для повышения качества и эффективности». – София: ВИИ «Карл Маркс», 1977.
14. Ришар Ж., Соколов Я.В., Ковалев В.В. Европейские планы счетов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 9. – С. 47-50.
15. Сигел Дж., Шим Дж. Словарь бухгалтерских терминов: пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 2001. – VIII, 408 с.
16. Соколов В.Я. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
17. Соколов В.Я. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
18. Соколов Я.В., Соколов В.Я. Сила и слабость бухгалтерии США // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 2. – С. 80-83.
19. Ткач В.И., Риполь-Сарагоси Ф.Б., Червань О.Б. Модульный принцип формирования плана счетов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 6.
20. Щенков С.А. Единый план счетов и единая форма счетоводства. – М.: ВЗФЕИ, 1960. – С. 3.