

## ГЕНЕЗИС БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: НЕКОТОРЫЕ ЕГО АСПЕКТЫ

## ACCOUNTING GENESIS: SOME ASPECTS

CZU: 657.1(478)

**ЩЕРБАТЮК Василий***Европейский университет Молдовы, г. Кишинев, Республика Молдова**E-mail: v.scerbatiuc@mail.ru*

**Summary:** *The article reveals the historical aspect of the development and improvement of accounting. Presents many interesting facts and ideas of scientists from different countries about the origin and formation of accounting, given a brief description of the unification, standardization and its types: creative, social, environmental. For the first time, the issue of the history of accounting in the Republic of Moldova is being updated and its main normative-legislative acts in the current market economy conditions are examined. When conducting research on the topic of this article, the general scientific toolkit of cognition was used, including comparison, analysis, synthesis, induction, deduction, abstraction, grouping, modeling, a systematic approach, etc. Sources of information were various regulatory acts, domestic and foreign special literature.*

**Key words:** papyrus, clay plates, tablets, Memorial, Register, General Ledger, Trade Ordinance, the emblem of accountants, methods of double and triple recording of business transactions, statistical accounting, Bologna declaration.

**JEL Classification:** M 41

**Введение**

В современной системе экономических наук и дисциплин высших и средних специальных учебных заведений Республики Молдова важное место занимает бухгалтерский учет. Он представляет собой упорядоченную систему наблюдения, измерения, сбора, регистрации, обобщения, контроля и передачи экономической информации об активах, капитале, обязательствах, доходах, расходах и затратах и их движении путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций предприятий.

Раскрывая значение бухгалтерского учета, российский доктор экономических наук профессор М. Л. Пятов отмечает, что «во многом благодаря практике бухгалтерского учета сегодня мы имеем ту экономику, в которой живем. А, следовательно, от того, как будет развиваться бухгалтерский учет далее, во многом зависит развитие экономической жизни общества в целом» [17]. «Бухгалтерский учет, – пишет молдавский доктор хабилитат экономики профессор А. Недерица, – является важнейшим поставщиком информации, необходимой для подготовки и принятия решений на разных уровнях управления» [14, с. 6]. Он – начало начал всех экономических наук, «азбука и язык бизнеса», а бухгалтерия – это «сердце любого предприятия».

Несмотря на это, современная рыночная экономика настойчиво требует дальнейшего развития и совершенствования теории и практики бухгалтерского учета, что объективно обуславливает актуальность и необходимость глубокого и всестороннего изучения, в частности, его генезиса, то есть возникновения (зарождения) и становления.

### Основная часть

История бухгалтерского учета глубоко и подробно исследована и освещена в специальной литературе многими известными учеными: Ф. Ф. Бутынец, В. В. Ковалев, М. И. Кутер, Д. А. Львова, В. А. Маздоров, И. В. Малышев, Т. Н. Малькова, М. Ю. Медведев, Д. В. Назаров, В. Ф. Палий, В. В. Панков, Ю. И. Сигидов, Я. В. Соколов, К. Ю. Цыганков и др. [4-12, 19 и др.]. Новозеландские экономисты М. Р. Мэтьюс и М. Х. Б. Перера полагают, что «знание истории учета важно для понимания его современного состояния и оценки возможных направлений развития» [13, с. 13]. Всемирно известный ученый российский доктор экономических наук профессор Я. В. Соколов на основе многолетних глубоких и комплексных исследований пришел к научно обоснованному выводу о том, что «история позволяет: 1) раскрыть динамику протекающих процессов, описать их закономерности; 2) представить имеющиеся связи и разрывы в процессе развития; 3) рассмотреть эволюцию применяемых методов и формирование категорий; 4) проследить смену общих концепций; 5) показать не столько историю людей, сколько историю проблем и решений, раскрыть «драму идей»; 6) научить специалистов объективно оценивать новое или то, что предлагается под видом последнего понимать; 7) дать практикам обзор уже решенных задач, ибо вне истории бухгалтер осужден снова и снова решать одни и те же проблемы ...; 8) оставить будущим поколениям научное наследство и облегчить тем самым им поиск новых идей; 9) освоить технику научного предвидения; 10) привить себе, коллегам, ученикам и близким чувство любви и гордости за свою профессию; 11) открыть многовековые тайны, ибо бухгалтерские документы вскрывают подлинную историю» [18, с. 5].

Учет возник на начальном этапе развития хозяйственной деятельности человека почти шесть тысяч лет и был весьма примитивным: велся только в уме, так как количество его объектов было незначительным и можно было легко запомнить; основывался на натуральных единицах измерения. Появление счета и письменности способствовало улучшению количественного отражения хозяйственной деятельности человека.

Первые следы развитых систем учета обнаружены в долинах рек Нил, Тигр и Ефрат. В Древнем Египте учет начали вести несколько тысяч лет тому назад, когда стали изготавливать папирус. При этом хозяйственные факты записывались на папирусных свитках («свободных листах» – согласно современной терминологии) черной и красной тушью. Например, день, месяц и итоги писались черной, а год и частные числа – красной тушью (рис. 1).



➤ Рис. 1. Фрагмент записей на папирусных свитках

В Вавилонии учет начали вести на глиняных пластинках («карточках») размером от двух до сорока сантиметров. Для этого на влажной поверхности глины тростниковой палочкой делали надписи и затем ее сушили на солнце. Далее приходные и расходные «документы» группировались отдельно, на их основании определялся остаток, он складывался с начальным остатком и таким образом выводился конечный остаток, который сравнивался с фактическим наличием ценностей, после чего указывались причины и виновники установленных расхождений.

Относительно Иудеи можно привести следующее высказывание царя Соломона из Библии: «С кем постоянно находишься в торговых сношениях, считай и оценивай: что даешь и что получаешь – запиши». Также достоверно известно, что чиновники этой империи часто находились в разъездах и каждый из них перед отъездом получал письмо (его аналог в современном учете – командировочное удостоверение), по предъявлении которого в отделениях дома правителя получал по строго установленным нормам продовольствие.

В Древней Греции учет велся на дощечках, выбеленных гипсом. Появляются деньги в виде монет, выступающие как самостоятельный объект учета и средство в расчетах. Велась хронологическая запись всех фактов хозяйственной жизни, а затем делалась систематическая разноска этих записей. Существовала также периодическая публичная отчетность.

Рим отличался более развитыми формами учетных регистров в виде кодексов – книг. Полагают, что греки использовали два регистра: эфемериды (журнал) и трапезитика (книга счетов – Главная), римляне же только позаимствовали эту практику. В древнеримской бухгалтерии первой книгой была *Adversaries*, которая предназначалась для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни. Также применялись два кодекса (книги): *Codex accerti et expensi* и *Codex rationum domesticorum*; первый из них связывают с журналом, а второй – с Главной книгой.

Между 1250 и 1350 гг. в северной Италии почти одновременно в нескольких торговых центрах появляется метод двойной записи, который по мере накопления опыта и преодоления ошибок постепенно совершенствовался. Его суть состояла в том, что в простую бухгалтерию вводились счета собственных средств. И в результате все факты хозяйственной жизни стали отражаться в учете дважды: по дебету одного и кредиту другого счета.

Итальянский купец Бенедетто Котрульи в 1458 г. написал первую работу по бухгалтерскому учету, которая называлась «О торговле и современном купце». Одна из ее глав («О купеческой бухгалтерии») раскрывала практические приемы ведения записей торговых операций в купеческих книгах. Эти записи «имеют целью сохранить в себе все, что делает человек, с кого он имеет получить, кому он должен, каковы цены товаров, прибыли и убытки и прочие сделки, совершаемые купцом. Следует заметить, что основательное знание правильной бухгалтерии учит заключать сделки, производить торговлю и получать прибыль» [2, с. 45].

Хозяйственные операции Б. Котрульи рекомендует записывать в три книги (Мемориал, Журнал и Главная), причем вначале записи делать в Мемориал, затем их переносить в Журнал, а из него – в Главную книгу. «Главная должна иметь алфавит, чтобы немедленно можно было бы отыскать открытые в Главной книге счета; ее следует обозначить буквою А и на первой странице первого листа призвать имя божие; обозначить, кому она принадлежит и сколько содержит страниц, а также Журнал, алфавит и Мемориал должны быть помечены тою же буквою А. В Журнале ты по порядку, вещь за вещь, приводишь весь капитал и переносишь его в Главную. С этим капиталом ты можешь потом, по твоему усмотрению, начинать дело и вести торговлю. Когда названная Главная будет заполнена, ты заключаешь в ней все открытые счета, сделав на последнем листе после последнего счета выписку остатков кредита и дебета. Затем переносишь в новую Главную всякий остаток на соответствующий счет. Сию Главную книгу обозначаешь буквой В, также и новый Журнал, алфавит и Мемориал, ведя таким образом постепенно книгу за книгой до последней буквы алфавита» [2, с. 45].

И далее Б. Котрульи советует каждому купцу «считать удовольствием правильное и хорошее ведение книг, а кому не дано этого, тот пусть учится или наймет себе действительно умелого и практичного молодого бухгалтера, потому что иначе твои дела превратятся в хаос и вавилонское столпотворение, чего ты, если тебе дороги твоя честь и имущество, должен опасаться» [2, с. 47].

Общее представление о бухгалтерском учете на ранних этапах его возникновения и развития можно составить и на основании книги итальянского математика и монаха Луки Пачоли «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях», изданной в 1494 г. [16]. Она является первой печатной работой по бухгалтерскому учету и состоит из двух частей:

первая посвящена арифметике и алгебре, а вторая – геометрии. Каждая часть делится на отделы, отделы – на трактаты и трактаты – на главы.

Трактат XI «О счетах и записях» этой книги включает 36 глав и содержит подробное описание применения венецианской формы бухгалтерского учета, которая состояла из трех книг: мемориал, журнал и тетрадь, которая впоследствии стала называться Главной книгой.

Мемориал представлял книгу, в которую купец подробно записывал все свои хозяйственные операции в хронологическом порядке. Это было вызвано тем, что первичные документы для отражения этих операций в то время отсутствовали.

Журнал использовался для хронологической регистрации поступлений и выбытий движимого и недвижимого имущества в разрезе дебетуемых и кредитуемых счетов на основании мемориала.

Систематизированные данные из журнала затем записывались в тетрадь (Главную книгу). В ней на каждого дебитора и кредитора, а также на каждый товар и другой учитываемый объект открывались отдельные счета. По ним на определенную дату выводились новые конечные сальдо, на основании которых составлялся Пробный баланс.

Таким образом, последовательность учетных записей по правилам венецианской формы следующая:



**Рис. 2. Последовательность учетных записей по правилам венецианской формы**

13 февраля 1498 г. император Священной Римской империи Максимилиан I подписал следующий указ: «Повелеваем делопроизводителю нашей палаты, доверенного и прилежащего писца, который ведет книги, отныне называть бухгалтером, каковым должен теперь быть Христоф Штехер». Так впервые в Германии появилось слово «бухгалтер» (буквально «книгодержатель»). Согласно этимологическим словарям, оно образовано от немецкого слова «buchhalter», которое состоит из двух частей: buch – «книга» и halter – «держатель». То есть, бухгалтер – это тот, кто держит книги и отвечает за их ведение.

Определенный вклад в развитие бухгалтерского учета позднее внес голландский ученый-математик Симон ван Стевин, первым назвавший бухгалтерию наукой. Он считал, что целью бухгалтерского учета является определение всего народного богатства страны, то есть бухгалтерия – это не только микроучет, но и макроучет.

Испанский ученый Бартоломео де Солозано в 1590 г. отметил, что «бухгалтерский учет стоит выше всех наук и искусств, ибо все нуждаются в нем, а он ни в ком не нуждается; без бухгалтерского учета мир был бы неуправляем и люди не смогли бы понимать друг друга» [19, с. 73]. Король Франции Людовик XIV в 1673 г. подписал Торговый ордонанс (Ordonnance de Commerce) – закон, впервые установивший обязанность предпринимателей вести бухгалтерские книги и на регулярной основе составлять отчеты о своем имущественном положении. В течение последующих десятилетий влияние этого документа распространилось и на другие страны континентальной Европы.

Вскоре в Италии учетный метод двойной записи получил юридическую трактовку. Ее суть сводилась к тому, что поскольку носителями прав и обязательств могут быть только лица, занятые хозяйственной деятельностью, то их (то есть, кассира, а не кассу, кладовщиков, а не



товары и т.д.) и следует учитывать. Исходя из этого, целью бухгалтерского учета становится контроль деятельности лиц, участвующих в хозяйственных процессах. Разделяя эту идею, итальянский бухгалтер Джузеппе Чербони утверждал, что «бухгалтерский учет, прежде всего, должен изучать человека, поскольку последний живет в хозяйстве и для хозяйства; человек не может в действительности отделиться от хозяйства и хозяйство от человека» [3, с. 39].

Много идей в развитие бухгалтерского учета в начале XIX в. было привнесено российским ученым и практикующим бухгалтером Карлом Ивановичем Арнольдом [1]. Он первым разделил теорию и практику бухгалтерского учета, для объяснения двойной записи использовал математический аппарат, разработал оригинальную систему учета товаров, для исчисления себестоимости предлагал ввести калькуляционную книгу, предложил новую, наиболее удобную форму журнала: дебетуемый счет, сумма, кредитуемый счет, описание операции, сумма.

Большой вклад внес К. И. Арнольд и в создание русской бухгалтерской терминологии: дал понятие ведомости как учетного регистра, ввел термины «дебет», «кредит», «сторнировать» и «рекапитуляция» как понятие группировки учетных данных. Он первым привел исторические сведения по бухгалтерскому учету и положил начало изучению его истории. Также по его мнению «всякой умной человек сам по себе заключить может, что Бухгалтерия нужна не токмо купцу, но и каждому начальнику семейства, управляющему экономией, а особенно, если он желает в точности знать количество прихода и расхода, равно как и существенное состояние своего капитала» [1, с. 3].

Немецкий поэт Иоганн Гете назвал двойную бухгалтерию «одним из самых замечательных изобретений человеческого разума», а экономист, философ, социолог и историк 19 века Вернер Зомбарт считал, что «двойная запись вызвана к жизни тем же духом, что системы Галилея и Ньютона» [6, с. 29], и она привела к развитию новой социально-экономической системы, именуемой капитализмом. Этот взгляд прямо противоположен традиционному, согласно которому новая система производства, распределения и обмена потребовала усовершенствования учета, и вследствие этого была изобретена система двойной записи. Один из крупнейших представителей европейской учетной мысли и родоначальник балансоведения, швейцарский ученый Иоганн Фридрих Шер утверждал, что бухгалтерский учет – это «непогрешимый судья прошлого, необходимый руководитель настоящего и надежный консультант будущего каждого предприятия» [21, с. 5].

Русский теоретик и практик бухгалтерского учета Федор Венедиктович Езерский пытался решить главную задачу хозяйственного управления: отслеживать в реальном масштабе времени успешность работы предприятий. Дело в том, что все предприниматели во всем мире до сих пор работают «вслепую», то есть финансовый результат своей деятельности определяют только после составления бухгалтерского баланса. Вот Ф. В. Езерский и взялся за создание формы, которая должна была обеспечить исчисление прибыли после каждой хозяйственной операции. Он сформулировал недостатки двойной итальянской системы и в 1869 г. разработал новую тройную «русскую» бухгалтерию. Ее суть сводилась к следующему:

- регистрация велась по трем группировочным совокупностям – приход, расход, остаток;
- регистрами выступают три книги – журнал, Главная и отчетная, заменяющая баланс;
- используются только три счета – касса, ценности, капитал.

Французский ученый Жан Батист Дюмарше впервые сформулировал следующие характеристики счетов бухгалтерского учета:

- ~ логический объем счета – признак, положенный в основу группировки стоимостей (чем подробнее аналитика, тем больше логический объем);
- ~ напряженность счета – измерение логического объема счета числом единиц стоимости (на определенный момент – статика, а сопоставление за ряд лет – динамика);

- ~ частота счета – число записей (изменений) на счете в единицу времени;
- ~ валентность счета – число счетов, которое может корреспондировать с данным счетом.

Он также разработал в 1944 г. герб бухгалтеров (рис. 3), который схематически раскрывает суть их профессии.

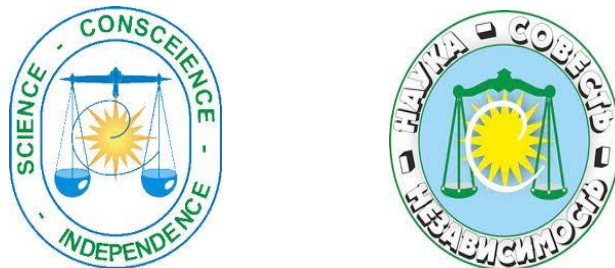


Рис. 3. Герб бухгалтеров на французском и русском языках

На этом гербе изображены солнце, весы и кривая Бернулли, а также начертан девиз: «Наука, совесть, независимость». Солнце символизирует освещение бухгалтерским учетом хозяйственной деятельности, весы – баланс, а кривая Бернулли – символ того, что учет, однажды возникнув, будет существовать вечно. В 1946 г. Международный конгресс бухгалтеров утвердил этот герб и признал его в качестве интернациональной эмблемы бухгалтерских работников всего мира.

Во второй половине XX в. история развития бухгалтерского учета вступила в новую фазу унификации и международной стандартизации. С целью улучшения и сближения использования финансовой отчетности на международном уровне в 1973 г. общественные бухгалтерские и аудиторские организации ряда стран создали международную профессиональную, неправительственную организацию – Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности. Он был полностью автономным при обсуждении документов, касающихся международного учета, и при внедрении Международных стандартов финансовой отчетности. В рамках реорганизации в 2001 г. этот комитет был заменен на Совет по Международным стандартам финансовой отчетности. С 2005 г., на основании решения Европейской комиссии от 2002 г., все компании, чьи акции котируются на биржах Европы, обязаны составлять консолидированную отчетность по Международным стандартам финансовой отчетности.

Дальнейшему развитию и совершенствованию бухгалтерского учета в значительной степени способствовала большая научно-исследовательская работа в этой области, которая постоянно и систематически выполнялась многими преподавателями, аспирантами и докторантами советских высших учебных заведений (Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова и финансовый институт, Московский, Киевский и Белорусский институты народного хозяйства и др.). Так, например, преподаватель Львовского торгово-экономического института В. И. Евдокимович (будущий профессор и декан факультета повышения квалификации ревизоров 15 республиканских потребсоюзов Центросоюза Белорусского торгово-экономического университета потребительской кооперации) в процессе подготовки диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук глубоко, подробно и всесторонне исследовал различные проблемы бухгалтерского учета и анализа производственно-торговой деятельности кооперативных предприятий общественного питания, разработал и научно обосновал многие предложения по их решению. При этом впервые комплексно учитывались основные результаты деятельности Украинского научно-исследовательского института торговли и общественного питания.

Многолетняя эволюция бухгалтерского учета в мире привела к его разделению на финансовый, управленческий и налоговый. Также появились новые направления развития

бухгалтерской мысли, формирующие различные виды учета: креативный, социальный, экологический [19, с. 140-233; 13, с. 456-477 и 614-636].

Креативный учет – это творческий учет. Возникнув очень давно, он длительное время сводился к вуалированию и искажению учетных данных. В современных рыночных условиях хозяйствования он рассматривается как прямое следствие учетной политики и теряет свой негативный оттенок. Бухгалтер становится творцом, и то, что раньше он делал в корыстных целях, теперь он может делать в гуманистических интересах.

Новозеландские экономисты М. Р. Мэтьюс и М. Х. Б. Перера дают двойное толкование креативного учета: «в лучших своих проявлениях – это любой учетный метод, не соответствующий общепринятой практике или предписанным стандартам и принципам. В худших – это процесс подгонки счетов предприятия, чтобы они представляли в более приемлемом и выгодном свете его деятельность в глазах акционеров, инвесторов и прочих заинтересованных сторон. Это любой учетный метод, представляющий скорее желательное, нежели фактическое положение компании» [13, с. 458]. И далее они отмечают, что в идеале учетные данные должны иметь одно и то же значение и для ведущих учет, и для пользующихся его результатами, то есть не должно быть «разрыва толкований» между тем, какое значение вкладывает в них бухгалтер, и тем, как их воспринимает пользователь отчетности. На практике разные люди осознают одни и те же вещи по-разному. По существу уже законодательные нормы и учетные правила и принципы, сформулированные широко, могут быть интерпретированы пользователями иначе, чем бухгалтерами; и даже внутри этих групп толкование конкретного правила или принципа будет различным. Необходимо пытаться сдерживать развитие креативного учета, так как его последствия для бухгалтеров и аудиторов весьма серьезны. Все чаще бухгалтеры и аудиторы привлекаются к суду за обнаружение фактов креативного учета в ходе проверки.

Социальный учет представлен двумя направлениями. Первое и важнейшее связано с необходимостью увеличения состава показателей бухгалтерской отчетности в интересах все возрастающих требований пользователей. Второе направление концентрирует внимание на учете социальных расходов и его общая мысль такая: бухгалтеры исчисляют себестоимость готовой продукции с точки зрения своего предприятия, но то, что выгодно ему, может быть убыточно для всего общества. Например, завод производит водку и у него очень низкая себестоимость, но каковы затраты общества на ликвидацию последствий от потребления этого напитка? Таким образом, перед бухгалтером возникает задача исчисления не только индивидуальной, но и общественной себестоимости готовой продукции.

По мнению радикальных критиков нашего общества, бухгалтерский учет поддерживает капиталистический способ производства и маргиналистскую экономику, которая не признает сложных взаимоотношений между предприятиями (организациями) и обществом. При этом они исходят из следующих положений:

- 1) роль рынка (как механизма распределения ресурсов) должна быть низведена;
- 2) корпорации должны находиться под контролем общества и работать в тесной взаимосвязи с обществом;
- 3) бухгалтерский учет в том виде, в каком он сложился в настоящее время, намеренно или невольно стремится сохранить статус-кво, защищая интересы капитала (незначительной части общества) и игнорируя интересы основной части общества (трудящихся);
- 4) учетная профессия участвует в мистификации хозяйственных процессов в интересах власти. Оценки учитываемых объектов основаны на маргиналистской экономике;
- 5) бухгалтеры игнорируют взаимное влияние общества и бухгалтерского учета;
- 6) бухгалтерский учет должен быть изменен так, чтобы он отражал социальные взаимосвязи и строился на трудовой теории стоимости;
- 7) бухгалтеры, включая педагогов и студентов, должны сделать сознательный выбор позиции в социальном конфликте;

- 8) социальный учет ограничен, потому что рассматривает только дополнительные аспекты хозяйственной деятельности и возможные внешние эффекты, не предусматривает изменений прав собственности на ресурсы и капитал. Вместе с тем социальный учет может регулировать рыночный механизм лучше, чем рынок в целом.

Экологический учет. Экономически развитые страны стараются не жалеть средств на охрану окружающей среды (природы), и возникает проблема, как их учесть. Ее суть поясним на следующем примере. Два предприятия (А и Б) выпускают одинаковую продукцию, но ее себестоимость на предприятии А ниже, чем у Б, и в конкурентной борьбе А выигрывает. Однако это несправедливо, так как предприятие А загрязняет окружающую среду и общество тратит огромные средства на ее восстановление.

Следовательно, затраты предприятия А были отражены бухгалтером неверно, их следовало показать в полном объеме. Но тогда возникает важнейший вопрос, вытекающий из принципа соответствия: капитализировать такие расходы, то есть показать их в балансе как расходы будущих периодов, или нет? Если капитализировать, то прибыль отчетного года возрастет и предприятие вынуждено будет выплачивать более высокие дивиденды и налоги. Если не капитализировать, то будет нарушен один из основополагающих принципов бухгалтерского учета – соответствия.

Важной чертой развития бухгалтерского учета в XXI в. является появление его институциональной теории. Один из первых исследователей в этой области российский доктор экономических наук профессор В. В. Панков определил, что институт бухгалтерского учета представляет собой «совокупность формальных и неформальных правил, норм и положений, формирующих как нормативную, так и реальную модель учета» [15, с. 20]. Он также выявил различные факторы, влияющие на этот институт, и разработал их классификацию, которая включает «технические факторы, определяющие форму учетной практики, и институциональные факторы, формирующие среду бухгалтерского учета» [15, с. 32]. Кроме того, как отмечает английский экономист Роб Брайер, у зарубежных исследователей теории и истории бухгалтерского учета все большее признание получает утверждение о том, что его роль на предприятиях и в обществе может быть установлена посредством «размышления о социальном, политическом и экономическом контексте, в котором функционирует учет» [23, с. 512].

В связи с вышеизложенным вполне естественным и закономерным, а также весьма актуальным является вопрос истории бухгалтерского учета в Республике Молдова. Однако до настоящего времени он совсем не исследован и не раскрыт в специальной литературе, что является не нормальным положением. Мы считаем, что этот вопрос должен рассматриваться с учетом истории самой страны и социально-политических и экономических процессов, происходивших в пределах ее нынешней территории. Немалый интерес представляют наиболее важные характеристики молдавского бухгалтерского учета на соответствующем этапе его развития, первые учетные книги на молдавском и русском языках и др.

Наряду с бухгалтерским в Молдове издавна постоянно вели и статистический учет. Его разнообразные данные опубликованы, в частности, в Статистическом словаре Басарабии. Так, в разрезе всех комун и уездов представлена подробная информация о количестве зданий, домохозяйств, жителей и об экономических, административных и других объектах. Например, в комуне Берлинцы Липканской волости (plasa) Хотинского уезда (она основана примерно в 1760 г. и ныне входит в состав Бричанского района) в 1922/1923 гг. имелось: 443 здания, 508 домохозяйств, 1006 мужчин и 1068 женщин, боярское хозяйство, сельскохозяйственный кооператив, потребительский кооператив «Надежда», каменный карьер, одна водяная и две ветряные мельницы, начальная школа (первый класс), православная церковь, медицинский пункт, почта и примэрия [24, с. 328-329].

В настоящее время бухгалтерский учет в Республике Молдова регулируется различными нормативно-законодательными актами, к которым относятся: Закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», Международные стандарты финансовой отчетности,



Концептуальные основы финансовой отчетности, Национальные стандарты бухгалтерского учета, Общий план счетов бухгалтерского учета, Методические указания и пособия, Положения, инструкции и др..

Закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» введен в действие с 1 января 2019 г. и определяет, что бухгалтерский учет есть «комплексная система сбора, идентификации, группировки, обработки, отражения, обобщения и представления информации об элементах бухгалтерского учета». И далее он поясняет состав этих элементов: «активы, собственный капитал, обязательства, доходы, затраты, расходы и экономические факты субъекта».

Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой достаточно общие и компромиссные варианты, принципы и правила измерения, оценки, отражения и обобщения фактов хозяйственной жизни. Они закрепляют многолетний опыт ведения бухгалтерского учета и составления отчетности в условиях рыночной конкуренции и сформированы как результат труда и поиска не одного поколения бухгалтеров-исследователей, представляющих разные научные школы. Эти стандарты служат основой при разработке новых национальных учетных систем, позволяя при этом значительно сократить время и ресурсы, а также создают благоприятные предпосылки, возможности и условия для проведения и развития аудита, контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности рыночных структур.

Переход на Международные стандарты финансовой отчетности является объективной необходимостью эффективного развития современной национальной рыночной экономики. Он позволяет обеспечить прозрачность отчетности различных хозяйствующих субъектов и соответствует их стратегическим интересам, так как повышает шансы в конкурентной борьбе на рынке свободных капиталов. Молдавские хозяйствующие субъекты имеют право применять 17 Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS), 27 Международных стандартов бухгалтерского учета (IAS) и 22 Интерпретации.

Концептуальные основы финансовой отчетности используются субъектами, которые применяют Международные стандарты финансовой отчетности. Они раскрывают цели и основных пользователей финансовой отчетности, качественные характеристики ее информации, порядок определения, признания и оценки элементов финансовой отчетности, сущность капитала и концепции его формирования.

Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Молдова разработаны на основе Директив Европейского Союза, Международных стандартов, Концептуальных основ финансовой отчетности и утверждены Министерством финансов. Их количество 16, а структура, как правило, следующая: Введение, Цель, Сфера действия, Определения, Общая характеристика (признание, оценка, учет и др.) соответствующего объекта, Раскрытие информации, Переходные положения, Дата вступления стандарта в силу.

Общий план счетов бухгалтерского учета разработан на основе Национальных стандартов и других нормативных актов по бухгалтерскому учету, а также классификации счетов по экономическому содержанию, утвержден и введен в действие с 1 января 2014 г. приказом Министра финансов Республики Молдова № 119 от 6 августа 2013 г. и позднее дополнен в соответствии с двумя другими его приказами. Он является единым и обязательным к применению для всех субъектов, которые ведут бухгалтерский учет методом двойной записи (кроме тех, что применяют Международные стандарты финансовой отчетности, и публичных учреждений). Субъекты, применяющие эти стандарты, на их основе самостоятельно разрабатывают и затем постоянно используют Рабочие планы счетов бухгалтерского учета в соответствии с этими нормативными актами.

Методические указания и пособия устанавливают правила ведения бухгалтерского учета и составления финансовых отчетов в отдельных отраслях и секторах рыночной экономики.

Положения, инструкции и другие нормативные акты утверждаются Министерством финансов и другими государственными органами, ответственными за нормативное регулирование бухгалтерского учета. К ним относятся Положение о порядке проведения инвентаризации, положения и инструкции Национального банка Молдовы, Национальной комиссии по финансовому рынку и др.

## Заключение

Учет возник очень давно и его ведут специалисты разных профессий: врачи, библиотекари, астрономы, астрологи, автоинспекторы, метеорологи, управленцы, менеджеры, экономисты, финансисты, бухгалтеры и другие. В профессиональной деятельности специалистов всегда присутствуют наблюдение, измерение, регистрация и обобщение данных о соответствующих объектах. Эти действия позволяют создавать информацию об этих объектах, которая изучается с целью контроля и принятия решений.

Различные стороны хозяйственной деятельности отражаются бухгалтерским учетом. Он возник очень давно по объективным причинам, вначале был примитивным и постоянно развивался.

Роль бухгалтерского учета и решаемые с его помощью задачи при разных социально-экономических формациях различны. Однако бухгалтерский учет при любой формации носит классовый характер. Поэтому учетная деятельность подчинена интересам господствующих классов и направлена на наиболее полное удовлетворение их потребностей.

Качество и эффективность бухгалтерского учета со временем повышается. Этому способствуют многие факторы: унификация, международная стандартизация, повышение профессиональной подготовки бухгалтеров, широкое использование компьютерных и информационных технологий и др.

Весьма важным вопросом является история бухгалтерского учета в Республике Молдова. Ее необходимо исследовать и раскрыть в специальной литературе с учетом истории самой страны и социально-политических и экономических процессов, происходивших в пределах ее нынешней территории, и выделив наиболее важные особенности молдавского бухгалтерского учета на соответствующем этапе его развития.

Представленные выше интересные факты и положения являются весьма актуальными в контексте сближения и гармонизации систем высшего образования стран Европы с целью создания единого европейского пространства высшего образования, предусмотренного Болонской декларацией, к которой присоединилась Республика Молдова. Исходя из этого, целесообразно ввести новый учебный курс «История бухгалтерского учета» в высших учебных заведениях нашей страны и его различные вопросы рассматривать в научных, курсовых и выпускных квалификационных работах лицензиатов и мастеровантов. Это позволит значительно улучшить теоретическую подготовку студентов и повысить престиж национального высшего образования.

## Литература:

1. Арнольд К. И. Самоучитель бухгалтерии, сочиненный на немецком языке Практической Коммерческой Академии основателем, титулярным советником Карлом Иоанном Арнольдом и переведенный на русский язык в одной же Академии. Ч. I. – М.: Вольная тип. Ф. Любия, 1809.
2. Бауэр О. О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятник священной старины. – М.: Печатня С. П. Яковлева, 1911.
3. Галаган А. М. Общественное коммунальное счетоведение. – М.: Вся Россия, 1923.
4. Иванов В. И. Бухгалтерский учет в России XVI-XVII вв. Историко-источниковедческое исследование монастырских приходо-расходных книг. – Санкт-Петербург: Дмитрий Буланин, 2005.
5. История бухгалтерского учета. Персоналии: учебное пособие / Под общ. ред. Ю. И. Сигидова, М. С. Рыбьянцевой. – Краснодар: КубГАУ, 2016.
6. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2007.
7. Львова Д. А. Счета и счетные записи на предприятиях Ярославской губернии в конце XIX – начале XX вв. Автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Санкт-Петербург: Спб. гос. ун-т, 2002.
8. Львова Д. А. Генезис бухгалтерского учета в общественном секторе экономики. Дис. ... докт. экон. наук. – Санкт-Петербург: Спб. гос. ун-т, 2017.
9. Маздоров В. А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972 гг.). – М.: Финансы, 1972.

10. Мальшев И. В. Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика. 1981.
11. Малькова Т. Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? – М.: Финансы и статистика, 1995.
12. Медведев М. Ю., Назаров Д. В. История русской бухгалтерии. – М.: Бухгалтерский учет, 2007.
13. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: учебник. Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.
14. Недерица А., Грабаровски Л., Попович А. Финансовый учет: учебное пособие. – Кишинэу: МЭА, 2017.
15. Панков В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: учебное пособие. – М.: ИнформБюро, 2011.
16. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001.
17. Пятов М. Л. Бухгалтерский учет в эволюционирующей экономике. <http://buh.ru/articles/documents/46109/>. Интернет-ресурс. Дата обращения 18.02.2019 г.
18. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991.
19. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2004.
20. Цыганков К. Ю. Очерки истории бухгалтерского учета: происхождение двойной бухгалтерии. – М.: Бухгалтерский учет, 2004.
21. Шер И. Ф. Бухгалтерия и баланс. Пер с нем. 2-е изд. – М.: Экономическая жизнь, 1925.
22. Щербатюк В. В. Финансовый учет подотчетных сумм в рыночной экономике: учебное пособие. – Кишинев: СУРМ, 2012.
23. Bryer R. Americanism and financial accounting theory – Part 1: was America born capitalist // *Critical Perspectives on Accounting*, 2012, № 23.
24. Dicționarul statistic al Basarabiei. – Ch., 1923.