

## НАЦИОНАЛЬНАЯ СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА: СТАНДАРТИЗАЦИЯ, ГАРМОНИЗАЦИЯ И ТРАНСФОРМАЦИЯ

*Василий ЩЕРБАТЮК, д.э.н., конф. унив.,  
Славянский университет, Республика Молдова*

*В данной статье представлены результаты критического исследования новых нормативно-законодательных актов по бухгалтерскому учёту и внесены научно обоснованные предложения по их совершенствованию.*

*The results of the critical studies of new regulatory legislation on accounting and made scientifically based proposals for their improvement.*

Современный этап социально-экономического развития Республики Молдова тесно связан с мировой глобализацией, экономическим кризисом и характеризуется дальнейшим укреплением рыночных отношений, усилением евроинтеграционных процессов и переходом на международные стандарты финансовой отчётности. В этих условиях важную роль играет бухгалтерский учёт деятельности предприятий. Он является основным источником разнообразной экономической информации для внутренних и внешних пользователей с целью исчисления и оценки многочисленных показателей, выработки и принятия научно обоснованных оптимальных управленческих решений. В рыночных условиях хозяйствования и конкуренции учёт – это начало начал всех экономических наук, «совесть, философия, азбука и язык бизнеса», а бухгалтерия – «сердце любого предприятия».

О важном значении бухгалтерского учёта в успешном развитии национальной экономики издавна и весьма подробно писали многие известные зарубежные специалисты. Так, испанский учёный Б. Солозано в 1590 г. отмечал, что «без бухгалтерского учёта мир был бы неуправляем и люди не смогли бы понимать друг друга» [5, с. 81], а французский экономист Э. Леотэ в 1898 г. утверждал, что «отсутствие счетоводства или его нерациональное ведение неумолимо ведёт частных лиц к бедствию, предприятия – к разорению, а государство – к той экономической анархии, которая предшествует социальному падению» [5, с. 123]. По мнению украинского преподавателя коммерческих наук М.Е. Харитоненко (1908 г.) «бухгалтерия так же необходима для хозяйственной жизни предприятий, как свет и воздух для физической жизни человека. ... Правильно организованная бухгалтерия, обеспечивая хозяйственный порядок, правомерность и осмысленность в ведении дел, является одною из самых прочных и надежных гарантий здорового развития предприятия, а, в силу сего, и весьма существенным фактором народного благосостояния» [6, с. 7-8].

Вместе с тем множество сложных разнообразных проблем развития национальной экономики объективно обуславливают актуальность и необходимость глубокого и всестороннего критического изучения современной теории и практики бухгалтерского учёта хозяйственно-финансовой деятельности молдавских предприятий и настойчиво требуют его дальнейшего развития и совершенствования на основе широкого, критического и объективного использования наших традиций и многолетнего опыта, лучших зарубежных достижений в этой области. При этом обязательно следует учитывать мнение доктора хабилитата экономики, профессора А. Недерицы, который обоснованно утверждает, что «при решении вопросов нормативного регулирования бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, в частности относительно НСБУ, необходимо проявлять взвешенный подход и учитывать реальные возможности отечественных субъектов, уровень подготовки бухгалтерских кадров и информационные потребности пользователей информации» [3, с. 7].

Для научно обоснованного реформирования бухгалтерского учёта в Республике Молдова важное значение имеет Закон о бухгалтерском учёте № 113 от 27 апреля 2007 г. с последующими изменениями и дополнениями по состоянию на 1 января 2014 г. Однако в его 3 статье необоснованно отождествляются два различных по содержанию экономические понятия (элемент и объект учёта) и недостаточно точно определяется бухгалтерский учёт как «комплексная система сбора, идентификации, группировки, обработки, отражения и обобщения элементов бухгалтерского учета и финансовой отчетности». Поэтому полностью согласиться с такой дефиницией нельзя, так как вышеуказанная система фактически оперирует с

экономической информацией, а не с учётно-отчётными элементами, содержание которых к тому же раскрыто без соблюдения логических правил.

Правомерность и обоснованность вышеизложенного мнения дополнительно подтверждается и двумя определениями управленческого и финансового учёта, приведенными в той же статье. Так, первый вид бухгалтерского учёта в ней трактуется как «система сбора, обработки, подготовки и передачи бухгалтерской информации», а второй – как «система сбора, группировки, обработки и систематизации информации о наличии и движении активов, собственного капитала, обязательств, доходов и расходов в денежном выражении с целью составления финансовых отчетов».

Другая статья Закона о бухгалтерском учёте (№ 44) гласит, что лица, которые уклоняются от ведения бухгалтерского учёта, неправильно применяют его стандарты, умышленно фальсифицируют первичные документы, бухгалтерские регистры и финансовые отчёты, привлекаются к дисциплинарной, материальной, административной или уголовной ответственности. В этой связи представляется необходимым в законодательном порядке закрепить положение, согласно которому при возникновении принципиальных разногласий между руководителем и главным бухгалтером хозяйствующего субъекта в отношении ведения бухгалтерского учёта, первичные документы принимаются главным бухгалтером к дальнейшему учётному отражению по письменному распоряжению руководителя, который впоследствии единолично несёт ответственность за созданную в результате этого экономическую информацию и правильность исчисления всех налогов.

В ходе дальнейшего развития и совершенствования бухгалтерского учёта хозяйственно-финансовой деятельности молдавских предприятий разработаны, утверждены и вступили в силу с 1 января 2014 г. новые Национальные стандарты, Методические указания и Общий план счетов бухгалтерского учёта. И вполне логично, что различные проблемные аспекты практического использования этих нормативных актов, составляющих основу информационного обеспечения управления, начали активно и глубоко обсуждаться многими специалистами [1, 2, 4, 7, 8 и др.].

Как известно, Общий план счетов бухгалтерского учёта состоит из трёх разделов: I. Общие положения, II. Перечень счетов бухгалтерского учёта, III. Характеристика и порядок применения счетов бухгалтерского учёта. Наше изучение второго раздела показывает, что перечень бухгалтерских счетов, рекомендованных для практического применения, приведен в нём не в произвольном, а в систематизированном виде. А это есть не что иное, как План счетов бухгалтерского учёта и, следовательно, правильное название самостоятельного нормативного документа. Исходя из этого, вышеуказанные первый и третий разделы целесообразно объединить в другой отдельный нормативный документ под названием «Инструкция о порядке применения Общего плана счетов бухгалтерского учёта».

Определённый научно-познавательный интерес для современной теории и практики бухгалтерского учёта представляют основные количественные характеристики Общего плана счетов. Приведём их в сопоставлении с ранее утверждённым и действовавшим аналогичным нормативным документом (табл. 1).

*Таблица 1*

**Планы счетов бухгалтерского учёта в Республике Молдова**  
(количество)

№ п/п	Характеристики	Вступили в силу с 1 января		Изменения	
		1998 г.	2014 г.	абсолютные	относительные
1	Классы счетов	9	9	0	100,0
2	Группы счетов	31	32	+ 1	103,2
3	Синтетические счета	129	146	+ 17	113,2
4	Субсчета	281	300	+ 19	106,8
5	Синтетические счета и субсчета	410	446	+ 36	108,9

Как видно из таблицы 1, почти все приведенные характеристики Общего плана счетов бухгалтерского учёта хозяйственно-финансовой деятельности предприятий, вступившего в силу с 1 января 2014 г., по сравнению с аналогичным нормативным документом

предшествующего периода, возросли, особенно такие из них, как синтетические счета, субсчета и их сумма (соответственно на 13,2; 6,8 и 8,9 процентов). Это приведёт к усложнению теории, методики, методологии и практики бухгалтерского учёта, повышению его трудоёмкости, росту затрат на подготовку специалистов в данной области и, вместе с тем, сближению с Международными стандартами финансовой отчётности, которое является весьма важным приоритетом нынешнего развития национальной экономики.

Важно отметить, что с введением Общего плана счетов бухгалтерского учёта, применявшиеся на протяжении длительного времени принципы и порядок учётного отражения движения хозяйственных средств и источников их образования в целом сохраняются. При этом большое внимание по-прежнему уделяется корреспонденции бухгалтерских счетов, которая обязательно должна быть правильной. Однако обеспечить строгое соблюдение этого важного требования в современной учётной теории и практике весьма затруднительно, так как корреспонденция счетов в Общем плане счетов представлена весьма сжато и абстрактно, без указания соответствующих хозяйственных операций. А это создаст определённые трудности методического и методологического характера на длительный период времени для практических работников бухгалтерских, экономических, финансовых, аудиторских и налоговых служб предприятий и организаций, а также преподавателей и студентов высших и средних специальных учебных заведений. Эти трудности могут способствовать неправильному отражению различных хозяйственных операций, что в конечном счёте непременно повлечёт за собой недостоверное исчисление фактической себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг, конечного финансового результата и различных налогов, подлежащих обязательному научно обоснованному планированию и своевременной уплате в национальный бюджет.

Кроме того, мы считаем, что в Общем плане счетов бухгалтерского учёта недостаточно правильно раскрывается содержание всех синтетических счетов: по каждому из них, в частности, указывается, что он «предназначен для обобщения информации» о наличии и движении соответствующего объекта, с чем можно согласиться только отчасти. Основанием для такого утверждения является общепризнанный факт того, что в современной учётной практике любой синтетический счёт используется для достижения одновременно трёх целей: 1) текущего отражения наличия и движения или изменения соответствующего объекта, 2) их контроля и 3) обобщения этой информации. То есть, обобщение экономической информации является только одним, заключительным этапом учётного процесса. Причём первые две цели доминируют и на их достижение тратится около 90% всего рабочего времени по ведению бухгалтерского учёта хозяйственно-финансовой деятельности предприятий.

Также отметим, что за последние 70 лет в Республике Молдова неоднократно менялись Планы счетов бухгалтерского учёта. Данное обстоятельство объективно требует подготовки и утверждения Концептуальных основ их разработки. В этом нормативном документе должны быть определены основополагающие принципы и положения, а также закреплён единый порядок формулирования названий синтетических счетов и субсчетов бухгалтерского учёта. Полагаем, что они должны максимально точно (полностью) соответствовать названиям тех объектов, которые отражаются на них. Иначе говоря, при формулировании названий синтетических счетов и субсчетов в них следует предельно точно, конкретно и ясно указывать те объекты, которые планируют учитывать на них.

Строгое и постоянное соблюдение вышеназванных Концептуальных основ на протяжении длительного времени позволит обеспечить сопоставимость счетов бухгалтерского учёта, их Планов и информации, а также существенно сократить расходы в будущем при разработке новых Планов счетов, что положительно отразится на теории и практике бухгалтерского учёта, статистике, экономическом анализе, планировании, аудите и контроле.

Практическое использование вышеизложенных предложений по дальнейшему развитию и совершенствованию национальной системы бухгалтерского учёта хозяйственно-финансовой деятельности предприятий будет способствовать повышению её качества и эффективности, улучшению информационного обеспечения управления и успешному развитию различных отраслей рыночной экономики Республики Молдова.

### **Библиография:**

1. 60 de ani de învățământ economic superior în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic // Conferința științifică internațională. Vol. 2. – Chișinău: ASEM, 2013.
2. Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări // Conferința științifică internațională. – Chișinău: ASEM, 2013.
3. Недерица А. Об изменении сроков перехода на МСФО // Contabilitate și audit, 2009, № 11.
4. Недерица А., Фаоля Л. Общие рекомендации по переходу на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету // Contabilitate și audit, 2013, № 10.
5. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2004.
6. Харитоненко М.Е. Учебник двойной сельскохозяйственной и торгово-промышленной бухгалтерии. – Киев, 1908.
7. Цуркану В., Голочалова И. Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. – Кишинэу: МЭА, 2014.
8. Щербатюк В.В. Хозяйственно-финансовый учёт и контроль: генезис и современное состояние // Probleme actuale ale contemporanietății: cercetare științifică și căi de dezvoltare, conferința științifică. – Chișinău: US, 2013.