

ISSUES OF DEVELOPMENT OF ACCOUNTING SYSTEMS OF INNOVATIVE ECONOMY

ВОПРОСЫ РАЗВИТИЯ УЧЕТНЫХ СИСТЕМ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

Vasilii ȘCERBATIUC ⁴¹, PhD.

Abstract: *Some topical problems of the development of foreign (ukrainian) accounting, including its social and managerial aspects, are presented. The objective necessity of accounting accounts is substantiated, their deep and comprehensive characteristics are given. For the first time, the existence of an important problem of the structure of accounts was established and noted, and its solution was proposed. Presented are the exact (correct) definitions of active and passive accounts, the general scheme of accounts on them, vertical and horizontal types of accounts, a unified procedure for determining their balances at the end of the reporting period and important information of a historical nature. Proposals were made for the improvement and use of accounting accounts in the modern conditions of the development of an innovative economy.*

Key words: *management accounting, employee exploitation, tables, items, debits, credits, account balances and turnovers.*

Аннотация: *Представлены некоторые актуальные проблемы развития зарубежного (украинского) бухгалтерского учета, включая его социальный и управленческий аспекты. Обоснована объективная необходимость счетов бухгалтерского учета, дана их глубокая и всесторонняя характеристика. Впервые установлено и отмечено существование важной проблемы структуры бухгалтерских счетов и предложено ее решение. Представлены точные (правильные) определения активных и пассивных счетов, общая схема учетных записей на них, вертикальный и горизонтальный виды счетов, единый порядок определения их сальдо на конец отчетного периода и важная информация исторического характера. Внесены предложения по совершенствованию и использованию счетов бухгалтерского учета в современных условиях развития инновационной экономики.*

Ключевые слова: *управленческий учет, эксплуатация наемных работников, таблицы, элементы, дебиты, кредиты, сальдо и обороты бухгалтерских счетов.*

JEL CLASSIFICATION: M 41

1. Введение

Современный бухгалтерский учет представляет собой сложную систему взаимосвязанных элементов, задачей которой является полное и своевременное обеспечение аппарата управления всесторонней информацией о разнообразных хозяйственно-финансовых процессах, происходящих на предприятиях и в организациях. На протяжении длительного времени он ведется в соответствии со многими нормативно-законодательными актами и на основе обязательного использования различных методов.

В системе управления учет выполняет многоцелевую функцию и занимает важное место между планированием и контролем хозяйственной деятельности. Он является основным источником экономической информации для внутренних и внешних пользователей с целью исчисления и оценки различных показателей, выработки и принятия обоснованных оптимальных управленческих решений [2, 15, 21].

2. Основная часть

Развитие бухгалтерского учета в Республике Молдова за последние 30 лет происходило под влиянием множества факторов и в контексте ее суверенитета, перехода к

⁴¹ E-mail: v.scerbatiuc@mail.ru, ASEM

рыночной экономике, интеграции, а также мировых глобализационных процессов. В этой связи большой интерес представляют зарубежный, и в частности украинский, опыт реформирования бухгалтерского учета и аудита и критические замечания и оценки Заслуженного деятеля науки и техники Украины, основателя Житомирской бухгалтерской научной школы, доктора экономических наук профессора Ф. Ф. Бутынца. «Учет и аудит, – пишет он, – это вопрос из вопросов. Если в Украине будет такой учет, о котором в настоящее время договариваются там, за океаном, то пусть бы лучше его не было вообще. **Мы не имеем каких-либо предубеждений ни к одной из стран мира, однако присутствует предубеждение к тем, кто патологически хочет быть единоличным хозяином учета и аудита в Украине.**

Мы категорически против вассальства, и оно никогда не представляло для нас никакого интереса. Именно поэтому отстаиваем объективность бухгалтерского учета и аудита, которые должны служить работникам предприятий, обществу в целом и государству. Сегодня нас загоняют в абсолютно вассальную ситуацию. Мы, как всегда, находимся между молотом и наковальней. И страшнее всего то, что есть люди, готовые наш учет и контроль разделить на компоненты, переименовать, уничтожить» [3, с. 6].

Этот ученый справедливо отмечает отсутствие вопросов социальной защиты работников в учете и называет его причину – «потому, что капиталист не заказывает ученым и практикам разрабатывать эту проблему. Она не нужна ему. Капиталист заинтересован в дешевой рабочей силе и больших прибылях» [3, с. 11]. Из-за того, что бухгалтерский учет не выполняет социальной функции, государство и все общество несут большие потери. Он должен защищать интересы работников и всего общества, обеспечивая сохранность собственности различных форм.

Ф. Ф. Бутынец считает, что западные "друзья" хотят от нас «покорного выполнения заказов крупного капитала. Учет должен способствовать этому для того, чтобы нас можно было постоянно контролировать в бизнесе, мы должны вести такой бухгалтерский учет, который понятен специалистам США, независимо от нашего сознания и желаний, наших потребностей и возможностей, учет, который служит только собственнику капитала, отвечает частным интересам. А где же интересы рядовых членов общества? ...

Если бы наши аудиторские фирмы пришли на немецкий, польский или голландский рынок с намерениями насаждать там свой учет и осуществлять контроль, как быстро и с какими кровоподтеками они бы вернулись оттуда? ... Для чего все это (распространение американского бухгалтерского учета в разных странах – В. Щ.) делалось в былые времена и продолжает осуществляться ныне? Вот где проблема, которую следует изучить и дать ответ не за деньги, а на совесть, в интересах нашего государства и народа. Почему мы не навязываем свою систему учета и контроля другим странам?» [3, с. 19, 21-22].

По мнению доктора экономических наук профессора Ф. Ф. Бутынца, **«наш отечественный работник хочет "нормальный учет". Учет, где властвует закон, а работодатели добросовестно защищают интересы работающих слоев населения. Учет, где все действует прозрачно и без выдумок Запада и демагогии. Учет, который ревностно защищает своих граждан, всех без исключения, и становится тем самым желаемым в своем государстве и обществе. Учет, которым, мне, гражданину Украины, просто хотелось бы гордиться! ...**

Бухгалтерский учет имеет свое место под солнцем, он должен стать достойным сегментом экономики государства и общества. Для этого необходимо совсем мало. Нам, ученым и бухгалтерам всех уровней, в руках которых находится судьба системы учета, надо быть бухгалтерами не только по профессии, а и по призванию, быть патриотами учета не только по должностям, но душой и сердцем. Такие ли теперешние ученые? А как быть с купленными дипломами? ...

Наш учет был одним из наилучших и наиболее совершенных в Европе, достойный лучшего, более цивилизованного отношения к нему, чем устроить на его основе защиту интересов крупного капитала. А где же человек труда с его социальными проблемами? Не имеет ли учет к этому отношения? Нам кажется, что здесь работал какой-то зловещий план, направленный на снижение имиджа Украины в части учета и организации системы контроля. Какие-то люди, выросшие на асфальте и не имеющие базового бухгалтерского образования, не чувствуя необходимости объективного отображения в учете процессов хозяйственной жизни, решили уничтожить прежнюю украинскую учетную систему, потому что она, видите ли, не отвечает требованиям инвесторов США и Запада. И начали разрушать, и разрушили до основания, а затем ...» [3, с. 27, 31-32, 35].

Бухгалтерский учет во многих странах, включая Республику Молдова, в последние годы с переходом к рыночным методам хозяйствования и конкуренции подразделен на финансовый и управленческий. Последний трактуется как система сбора, регистрации и обобщения информации о хозяйственной деятельности, используемой в управлении для планирования, оценки и контроля затрат и результатов внутри предприятия и обеспечения рационального использования ресурсов. Информация управленческого учета предназначена для внутреннего пользования, представляет собой коммерческую тайну и недоступна для внешних пользователей.

Управленческий учет не является учетом в узком смысле этого слова, а включает также планирование (бюджетирование), экономический анализ и контроль. Он – составная часть информационной системы предприятия. Эффективность управления деятельностью предприятий осуществляется на основе информации о их структурных подразделениях, службах, отделах. Эту информацию учет формирует для руководителей разных уровней в целях принятия ими правильных управленческих решений.

Такие решения имеют долгосрочные последствия и напрямую или опосредованно направлены на реализацию стратегии развития предприятия. Более того, в круг вопросов, по которым формируется управленческая информация, входят такие стратегические аспекты деятельности предприятия, как формирование бизнес-планов (то есть стратегии ведения бизнеса); планирование, контроль, расширение или сокращение видов деятельности; повышение производительности труда и эффективности использования ресурсов; увеличение стоимости предприятия и др.

Вместе с тем, как отмечает украинский доктор экономических наук профессор Ф. Ф. Бутынец, «нынешний управленческий учет в том виде, в котором нам его преподносят зарубежные коллеги, направлен на эксплуатацию рабочего класса, выжимание пота с наших соотечественников, произвольное распределение не в пользу работников, созданной ими прибыли. Он не защищает интересы работников и направлен только на сокращение затрат на производство продукции, с одной лишь целью увеличить прибыль собственника и нанятого им аппарата управления. ...

Управленческий учет противоречит интересам рабочего класса, он служит капиталисту для усиления эксплуатации наемных работников. Значит такой учет не соответствует общественным интересам, а поэтому его не следует развивать. Когда мы строим справедливое демократическое общество, то все институты государства должны быть направлены на благосостояние народа, включая постановку учета и контроля. Зачем мы силой внедряем учет и аудит, противоречащие интересам общества? Тысячи лет народ боролся за свои социальные права, а мы сегодня придумали внутреннюю (только для капиталиста!) систему учета и контроля, которую собственники и нанятый ими аппарат управления используют в личных интересах. Ученые, которые вышли из народа, работающие не за "чужие" деньги, не могут этого поддерживать и пропагандировать!

Если же это в действительности не так, то давайте откроем информацию нынешнего управленческого учета работникам конкретного предприятия. И пусть они видят все: от закупки сырья до выпуска продукции, ее качества и соответствия стандарту использования (употребления). Сколько сегодня наши рабочие производят продукции, которая наносит ущерб здоровью их же семей? Разве эта продукция "не проходит" стадию надуманного и привнесенного к нам из вне управленческого учета? Проходит! Видны ли составляющие потребляемых нами хлеба, колбасы, молочных продуктов в учете? Безусловно. А почему мы не говорим об этом в "иностранном" учете? Известно! Нужно любой ценой, в том числе и пренебрежением здоровьем миллионов людей получить высокую прибыль. И добиваются этого собственники капитала во вред народу. А разве это гуманно? Разве мы, бухгалтера, этого не видим, не понимаем? Знаем, но молчим. За это получаем зарплату, а иногда и вознаграждение. Потихоньку травятся наши дети и внуки, а мы молчим, пропагандируем иностранный управленческий учет, который нас не защищает» [3, с. 38-39, 42].

Нам представляется, что все эти принципиально новые, революционные и очень важные положения и идеи доктора экономических наук профессора Ф. Ф. Бутынца направлены на защиту национальных интересов Украины и свидетельствуют о его большом патриотизме. Они также весьма актуальны и для развития бухгалтерского учета и аудита в Республике Молдова. Эти положения и идеи обязательно должны быть известны работникам некоторых министерств и учитываться ими в своей практической работе, активно обсуждаться в научных кругах, и особенно на национальных и международных научно-практических конференциях, реализовываться в процессе написания диссертаций докторантами и сообщаться студентам высших и средних учебных заведений страны. Только в этом случае будет реальная польза науки бухгалтерского учета для его практики.

Длительный период развития бухгалтерского учета в различных странах мира убедительно показывает, что его важнейшим и обязательным методом являются счета. Они представляют собой таблицы различных форм и состоящие из двух частей, в которых раздельно отражается информация об остатках учитываемых объектов на определенную дату и их изменениях (увеличениях и уменьшениях) в результате совершения хозяйственных операций (фактов хозяйственной жизни). По мнению известного российского ученого доктора экономических наук профессора К. Ю. Цыганкова, «бухгалтерские счета являются регистрами, предназначенными для составления бухгалтерской отчетности. Под каждую статью отчетности открывается свой счет (или группа счетов), на котором регистрируются факты, изменяющие значение этой статьи. Бухгалтерские счета вслед за статьями бухгалтерской отчетности делятся на две группы: счета состава и счета источников капитала» [20, с. 42].

Наше исследование показывает, что обоснование необходимости счетов бухгалтерского учета во многих учебно-методических работах отсутствует, а в других имеется, но не конкретное, не убедительное, не ясное, без строгой логической последовательности и, как правило, увязывается с месячными балансами, которые сейчас не составляются. В этой связи представляет интерес мнение профессора В. Г. Макарова. «Потребность в счетах, – отмечал он, – вызывается тем, что сведения, содержащиеся в носителях первичной информации, дают лишь разрозненную характеристику учетных объектов. Для общего представления об объектах эти данные необходимо сгруппировать и суммировать. Такую функцию в бухгалтерском учете выполняет система счетов» [10, с. 53].

Более подробно и убедительно обосновать объективную необходимость бухгалтерских счетов можно следующим образом. Информация о деятельности предприятий, необходимая для принятия управленческих решений, должна постоянно накапливаться, группироваться, сохраняться и использоваться. Ее получают путем

документирования всех хозяйственных операций. Однако при их значительном объеме и разнородности создается большой информационный поток, который невозможно учесть при выработке объективного мнения о результатах деятельности. Поэтому данные всех документов систематизируются по определенным признакам и обобщаются в соответствии с целями и задачами учета и контроля.

Общие суммы активов, капитала и обязательств предприятий периодически отражаются в балансах. Но они не содержат информации о конкретных дебиторах и размерах задолженности каждого из них, о различных кредиторах и тех условиях, на которых они выдали займы, и др. Кроме того, составление баланса после каждой хозяйственной операции на практике невозможно в тех случаях, когда их ежедневно сотни, поскольку это означало бы составление сотен балансов в течение дня. Поэтому в связи с большой трудоемкостью, балансы составляются периодически: один раз в год, иногда – один раз в полгода или квартал.

Вместо того, чтобы отражать изменения сумм активов, капитала и обязательств в балансе предприятий, в бухгалтерском учете используют специальный прием, который называется счетом. Для отражения хозяйственных операций баланс разбивается на бухгалтерские счета, причем для регистрации изменений каждой его статьи открывается отдельный счет. Счета предназначены для группировки показателей соответствующих объектов, необходимых для принятия управленческих решений.

Важным вопросом теории счетов бухгалтерского учета является их структура или строение. В единственном за последние более чем 30 лет молдавском учебнике по основам бухгалтерского учета на русском языке отмечается, что «простейшая, так называемая Т-модель счета включает следующие элементы: код; наименование; стороны счета.

Код – это цифровой символ, присваиваемый каждому счету. Использование кодов обусловлено необходимостью их более легкого запоминания и автоматизированной обработки информации.

Наименование счета символизирует конкретный объект, учитываемый на данном счете, и выражает экономическое содержание счета.

Стороны счета являются условно-техническими обозначениями, которые выполняют функции группировки.

Левая сторона счета называется дебет, правая – кредит. ...

Каждая из сторон счета предназначена для отражения показателя, характеризующего состояние объекта наблюдения на начало и конец отчетного периода, называемого **сальдо**, а также для учета изменений, направленных на увеличение или уменьшение начальной величины, называемой **оборотом**» [18, с. 84].

Российский доктор экономических наук профессор М. И. Кутер пишет, что «счет имеет название, соответствующее учитываемому на нем объекту, и кодовое обозначение. ...

Природа экономических воздействий может иметь два направления: увеличение (+) или уменьшение (-). В этой связи счет разбивается на две информационные зоны, каждая из которых (в зависимости от отражаемого на счете объекта наблюдения) предназначена для учета изменений, направленных на увеличение или уменьшение начальной величины показателя, характеризующего состояние объекта наблюдения на начало отчетного периода (такой показатель называется *начальное сальдо*). Исторически сложилось, что левая сторона счета называется *дебет*, а правая — *кредит* [9, с. 314].

Солидный украинский учебник бухгалтерского учета гласит, что «по внешнему виду каждый счет – это двухсторонняя таблица, которая напоминает букву «Т». Модель счета должна иметь: название, шифр, левую часть – дебет, и правую – кредит. ...

Подсчет записей сумм операций в дебете или кредите счетов носят название оборотов, соответственно – дебетового и кредитового. ...

Для обозначения остатков на счетах используется термин “сальдо” (от итал. Saldo) – расчет. Остаток счета – разница оборотов в дебете и кредите счета» (перевод с украинского языка – В. Щ.) [4, с. 198-199].

Белорусский доктор экономических наук профессор В. И. Стражев придерживается мнения, что «по внешней форме бухгалтерский счет – таблица, состоящая из двух частей, условно названных: левая часть – дебет, правая часть – кредит. ...»

Общая сумма стоимости хозяйственных операций, отраженных по дебету счета и по кредиту, не считая остатков, называется соответственно дебетовым и кредитовым оборотом» [17, с. 47-48].

Нам представляется, что авторы вышеуказанных и многих других учебно-методических работ один и тот же вопрос структуры счетов бухгалтерского учета рассматривают (поясняют) поверхностно, противоречиво, не ясно и иногда неправильно. Их трактовки существенно различаются между собой содержанием и не дают четкого, ясного, понятного и полного, системного представления о структуре счетов. Поэтому мы глубоко и всесторонне изучили теорию и практику данного вопроса и пришли к выводу, что счета бухгалтерского учета состоят из следующих трех элементов:

- 1) номер (код) счета,
- 2) наименование счета,
- 3) таблица счета (рис. 1).

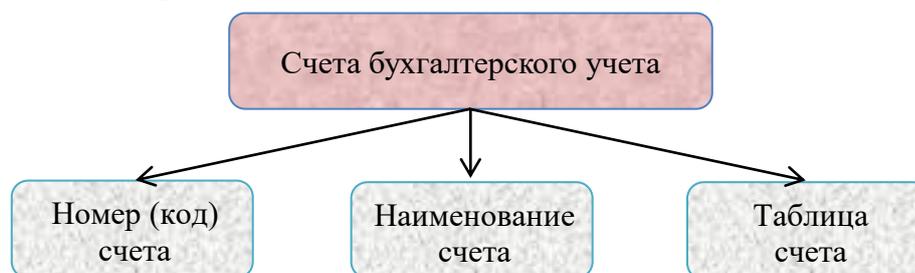


Рис 1. Структура счетов бухгалтерского учета

Source: составлены автором

Бухгалтерские счета разнородны по своему экономическому содержанию и делятся на две группы: активные и пассивные. Активными называются счета, на которых учитываются различные активы, расходы и затраты предприятий, а также счета, позволяющие получить реальную оценку (величину) собственного капитала и чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода. Пассивные счета – это счета для бухгалтерского учета собственного капитала, обязательств и доходов, а также счета, позволяющие получить реальную стоимость некоторых активов предприятий (основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, товаров, минеральных ресурсов, земельных участков, биологических активов, инвестиционной недвижимости и др.). Эти счета включают такие разноуровневые элементы (табл. 1 и 2).

Таблица 1. Элементы активных счетов

I уровень		II уровень		III уровень	
№ п/п	наименование	№ п/п	наименование	№ п/п	наименование
1	Номер (код) счета				
2	Наименование счета				
3	Таблица счета	3.1	Дебет	3.11	Сальдо на начало отчетного периода
				3.12	Операционное поле
				3.13	Оборот за отчетный период

		3.2	Кредит	3.14	Сальдо на конец отчетного периода
				3.21	Операционное поле
				3.22	Оборот за отчетный период

Source: Эта и другие таблицы и рисунки составлены автором

Таблица 2. Элементы пассивных счетов

I уровень		II уровень		III уровень	
№ п/п	наименование	№ п/п	наименование	№ п/п	наименование
1	Номер (код) счета				
2	Наименование счета				
3	Таблица счета	3.1	Дебет	3.11	Операционное поле
				3.12	Оборот за отчетный период
		3.2	Кредит	3.21	Сальдо на начало отчетного периода
				3.22	Операционное поле
				3.23	Оборот за отчетный период
				3.24	Сальдо на конец отчетного периода

Поясним кратко суть этих элементов.

Номера (коды) бухгалтерских счетов – это их условные числовые обозначения. Номера формируются по определенному принципу и состоят из трех цифр. Первая из них обозначает порядковый номер класса счетов, вторая – порядковый номер группы счетов в соответствующем классе счетов и третья – порядковый номер счета в соответствующей группе счетов.

Номера (коды) присваиваются счетам бухгалтерского учета в целях облегчения работы с ними. При осуществлении бухгалтерских записей вместо наименования счетов указывают их номера, что значительно ускоряет и упрощает учет и облегчает его автоматизацию.

Наименования бухгалтерских счетов отражают наименования учитываемых на них объектов. Если счетам даются не точные названия, то это затрудняет правильное отражение хозяйственных операций. Наименования бухгалтерских счетов устанавливаются, как правило, Общим и иногда Рабочими планами счетов бухгалтерского учета и обязательны для дальнейшего использования в его теории и практике.

Таблицы счетов бухгалтерского учета имеют различные формы и состоят, в основном, из двух частей (сторон): «Дебет» и «Кредит» (табл. 1 и 2).

Дебетом называются левые части (стороны, половины) бухгалтерских счетов, на которых отражаются остатки и увеличения активов, расходов, затрат и уменьшения капитала, обязательств и доходов. Кредит представляет собой правые части (стороны, половины) бухгалтерских счетов, предназначенные (используемые) для отражения остатков и увеличения капитала, обязательств и доходов и уменьшения активов, расходов, затрат. Доктор экономических наук профессор К. Ю. Цыганков дает следующие определения этих терминов: «Дебет – это левая сторона всех бухгалтерских счетов, на которой отражаются положительные значения частей капитала, и отрицательные значения его источников. Кредит – это правая сторона всех бухгалтерских счетов, на которой отражаются положительные значения источников капитала и отрицательные значения его частей» [19, с. 452].

Английский бухгалтер Э. Т. Джонс в 1796 г. писал, что «терминология двойной бухгалтерии, все ее дебет и кредиты не что иное, как мистическая галиматья, в практике есть приход и расход, но нет дебетов и кредитов» [16, с. 45]. Над терминами «дебет» и «кредит», как якобы надуманными, иронизировал автор русской тройной учетной системы Ф. В. Езерский: «Разве вы не понимаете, что у нас не приход, а дебет, не расход, а кредит. ... Это по-мужицки приход и расход, а по-нашему, по-образованному, это дебет и кредит» [5, с. 102].

Автор многих оригинальных работ по бухгалтерскому учету М. Ю. Медведев отмечает, что дебет и кредит «самые загадочные бухгалтерские термины, ставшие проклятием не одного не только студента, но и не одного профессионала. Если у студентов термины вызывают лишь легкое недоумение и, в худшем случае, головную боль, то некоторые профессионалы, посвятившие решению этого вопроса жизнь, дебет и кредит, как не вполне удачное методологическое решение, ненавидели всеми фибрами профессиональной души, но ничего поделать с их повсеместным распространением все равно не могли» [11, с. 248].

Дебет и кредит счетов бухгалтерского учета включают сальдо на начало отчетного периода, операционные поля, обороты за отчетный период, сальдо на конец отчетного периода (табл. 1 и 2).

Сальдо – это остаток учитываемого на счете объекта по состоянию на определенную дату отчетного периода (месяца, квартала, года), чаще всего на первые числа месяцев; величина разности между суммами, записанными в дебет и кредит счета. Иными словами, сальдо есть оставшаяся сумма или разность, полученная после вычета из большей суммы, включающей начальное сальдо и оборот, меньшей суммы, равной противоположному обороту бухгалтерского счета.

Сальдо счетов бухгалтерского учета может быть дебетовым или кредитовым, на начало и конец отчетного периода. Иногда сальдо некоторых счетов могут определять на любые даты (например, на 3 апреля и 2 августа) или на конкретное время (например, на 12-00 и 16-00 часов) рабочего дня.

Операционные поля есть части бухгалтерских счетов, находящиеся между их начальными сальдо и оборотами. Они имеются с дебетовой и кредитовой стороны счетов и используются для отражения увеличения и уменьшения учитываемых объектов в результате совершения хозяйственных операций.

Обороты представляют собой общие суммы записей всех хозяйственных операций по дебету или кредиту счетов за отчетный период (как правило, за месяц). Обороты – это общие суммы или результаты сложения частных сумм хозяйственных операций, записанных в дебет и кредиты бухгалтерских счетов. Поэтому они могут быть дебетовыми и кредитовыми.

Схема записей на счетах бухгалтерского учета различная и в обобщенном виде представлена в табл. 3.

Таблица 3. Общая схема записей на активных и пассивных счетах

Активные счета		Пассивные счета	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо на начало отчетного периода			Сальдо на начало отчетного периода
Поступление (увеличение, признание)	Выбытие (списание, уменьшение)	Списание (уменьшение)	Начисление (увеличение, признание)

Оборот за отчетный период	Оборот за отчетный период	Оборот за отчетный период	Оборот за отчетный период
Сальдо на конец отчетного периода			Сальдо на конец отчетного периода

Сальдо на начало отчетного периода (месяца, квартала, года) активных и пассивных счетов соответствуют (равняются) сальдо на конец предыдущего отчетного периода этих же счетов.

Сальдо на конец отчетного периода активных счетов определяются в следующем порядке: к сальдо дебетовому на начало отчетного периода прибавляется оборот дебетовый и вычитается оборот кредитовый.

Сальдо на конец отчетного периода пассивных счетов определяются так: к сальдо кредитовому на начало отчетного периода прибавляется оборот кредитовый и вычитается оборот дебетовый.

Анализируя вышеизложенное, мы сформулировали общее правило (единый порядок) определения сальдо на конец отчетного периода активных и пассивных счетов. Его суть следующая:

- ~ к сальдо на начало отчетного периода
- ~ прибавляется общая сумма увеличений по счету (в активных счетах это оборот по дебету, а в пассивных – оборот по кредиту) за отчетный период и
- ~ вычитается общая сумма уменьшений по счету (в активных счетах это оборот по кредиту, а в пассивных – оборот по дебету) за отчетный период (рис. 2).

$$\begin{array}{r}
 \text{сальдо на начало отчетного периода} \\
 + \\
 \text{общая сумма увеличений по счету за отчетный период} \\
 - \\
 \text{общая сумма уменьшений по счету за отчетный период.}
 \end{array}$$

Рис. 2. Общее правило определения сальдо на конец отчетного периода активных и пассивных счетов

Счета бухгалтерского учета, как важные носители достоверной экономической информации в инновационной экономике, могут быть представлены в табличном формате, в вертикальном и горизонтальном видах (разрезах). Покажем это в табл. 4 и 5, используя условные данные в денежной оценке (леях) счета 241 «Касса» за май текущего года (рис. 3).

Счет 241 «Касса»			
Дебет		Кредит	
Сальдо на 1 мая	400		
1)	916	3)	407
2)	1129	4)	1200
6)	104	5)	893
7)	351	9)	500
8)	300		
Оборот за май	2800	Оборот за май	3000
Сальдо на 30 мая	200		

Рис. 3. Схема счета 241 «Касса» за май текущего года

Таблица 4. Счет 241 «Касса» в вертикальном виде за май текущего года

Показатели счета	Суммы, леев
Сальдо на 1 мая	400
Дебет (Приход)	
1)	916
2)	1129
6)	104
7)	351
8)	300
Оборот (Итого) за май	2800
Кредит (Расход)	
3)	407
4)	1200
5)	893
9)	500
Оборот (Итого) за май	3000
Сальдо на 30 мая	200

Таблица 5. Счет 241 «Касса» в горизонтальном виде за май текущего года

Сальдо		Дебет (Приход)		Кредит (Расход)		Сальдо	
даты	суммы, леев	номера операций	суммы, леев	номера операций	суммы, леев	даты	суммы, леев
1 мая	400	1)	916	3)	407		
		2)	1129	4)	1200		
		6)	1040	5)	893		
		7)	3510	9)	500		
		8)	300				
		Оборот (Итого)	2800	Оборот (Итого)	3000	30 мая	200

Несомненный интерес представляет история появления и последующего развития счетов бухгалтерского учета. В этой связи приведем мнение И. А. Кошкина, который писал, что счет, как группировочный, систематизирующий факты хозяйственной жизни признак, «в хозяйственном учете возник значительно раньше баланса; он является одним из первых элементов систематического хозяйственного учета, и в то же время той клеточкой, в которой заключен ряд особенностей развивавшегося в дальнейшем двойного бухгалтерского учета» [7, с. 11]. Изучив подлинные бухгалтерские книги средневековых компаний Италии, Р. А. Багдасарян сделала вывод, что «счета в книгах компаний Франческо Датини в Провансе велись в «столбик». На счетах дебиторов (покупателей) – дебет находился в верхней части счета, а кредит – в нижней. На счетах кредиторов (поставщиков) имела место обратная структура» [1, с. 30]. Л. А. Руис отмечает, что «в Венеции господствовала табулярная (билатеральная) форма счета, характерная расположением страниц дебета (Dare) и кредита (Avere) на развороте книги. Во Флоренции первоначальной формой записей был параграф. ... Переход на табулярную форму произошел позднее, к концу XIV в.» [14, с. 14].

Французский ученый Ж. Г. Курсель-Сенель писал, что «счетоводство есть искусство ведения и сочетания (координации) счетов, совокупность счетов предприятия. Счет есть последовательность записей, констатирующих порядок операций одного типа (или выполняемых одним и тем же лицом). Счета выражают фазы движения капитала» [22, с. 1]. Он также подчеркивал, что дифференциация и интеграция счетов «не имеют

предела». Предел вытекает из жизненных обстоятельств, которые принимаются во внимание не бухгалтером, а администратором [8, с. 311 и 349].

Ф. В. Езерский в 1876 г. отмечал, что Л. Пачоли «воспользовавшись существовавшим фактом двустороннего расположения счетов и приняв в основание нехитрую истину, что все величины, написанные одинаково на 2-х страницах, дадут в сложении два равных итога, по одному на каждой странице, подал совет – записывать все, без исключения, обороты два раза – один раз в приход или дебет, другой раз в расход или кредит, – и через это создать такой признак верности счетоводства, что если сложить цифры дебета, с одной стороны, и кредита, с другой, то должны получиться равные итоги» [6, с. 13]. Во второй половине 19 века начинают использоваться схемы счетов, так называемые самолетики (Е. Е. Сиверс, П. И. Рейнбот и др.). Покажем их на примере следующей хозяйственной операции: хозяин промышленного предприятия А покупает товары у предприятия Б стоимостью 2000 руб. и уплачивает за них наличными 1000 руб. Отражено это было так на счетах бухгалтерского учета в 1876 г. (рис. 4) [13, с. 3-4].

Должен (или Дебет)	Б	Иметь (или Кредит)	
Счету кассы, За произведенный ему платеж	1000	От счета товаров, За купленные у него товары	2000
Счет товаров			
Б, За купленные у него товары	2000		
Счет кассы			
		От Б, За произведенный ему платеж	1000

Рис. 4. Одни из первых схем счетов бухгалтерского учета

3. Заключение

Бухгалтерский учет в Республике Молдова должен развиваться на основе ее национальных интересов и особенностей, наших желаний, потребностей и возможностей. Также требуется, чтобы учет защищал интересы работников и всего общества, способствовал демократическому развитию страны и обеспечивал сохранность собственности различных форм.

Каждая хозяйственная операция осуществляется с обязательным участием двух объектов. Один из них увеличивается, другой – уменьшается. И это требуется достоверно, с предельной точностью отражать в документах и на счетах бухгалтерского учета.

Бухгалтерские счета представляют собой регистры остатков учитываемых объектов на определенную дату и всех их изменений (увеличений и уменьшений) в результате совершения хозяйственных операций в отчетном периоде.

Счета – это важнейшая составная часть системы бухгалтерского учета. Без них невозможно вести учет и составлять финансовую отчетность, являющуюся основным источником достоверной информации для эффективного управления, инвестирования и развития экономики. Несмотря на это и многолетние глубокие исследования различных проблем теории и истории бухгалтерского учета в разных странах, до сих пор точно не установлено (не известно), кто и когда первым изобрел счета, их первоначальный вид и т.д.

Начальные и конечные сальдо, дебетовые и кредитовые обороты счетов бухгалтерского учета являются важными экономическими показателями. Первые два из них рассчитываются на определенную дату (как правило, на первое число каждого месяца и реже, по необходимости на любое другое число отчетного периода), а третий и четвертый – за определенный период времени (в основном, за каждый месяц и реже, по необходимости за любой другой период). Эти показатели целесообразно систематически анализировать и, в частности, сравнивать во времени, с аналогичными данными других родственных предприятий, с основными показателями хозяйственной деятельности: объемом производства и реализации продукции, расходами, доходами, прибылью и др. В результате можно выявить дополнительные резервы повышения качества принимаемых управленческих решений и улучшения хозяйственной деятельности предприятий.

Общий план счетов бухгалтерского учета, утвержденный и введенный в действие с 1 января 2014 г. Министерством финансов Республики Молдова, включает, в частности, такие два пассивных счета: 333 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» и 351 «Итоговый финансовый результат». Первый из них предназначен для обобщения информации о наличии и изменении чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода, а второй – для обобщения информации о полученных доходах и понесенных субъектом расходах в отчетном периоде и величине итогового финансового результата. Между наименованиями этих счетов существует противоречие, нестыковка, так как чистая прибыль или чистый убыток есть итоговый (конечный) финансовый результат отчетного периода.

В учебные планы высших и средних специальных учебных заведений для студентов (и особенно мастрентов) бухгалтерской специальности целесообразно ввести новую дисциплину «Счетология». В ней должны глубоко и комплексно рассматриваться различные актуальные вопросы теории, практики, истории и методологии счетов бухгалтерского учета. При этом следует обязательно использовать передовые, революционные идеи и концепции в данной области, представленные в трудах Я. В. Соколова, К. Ю. Цыганкова, М. Ю. Медведева, Ф. Ф. Бутынца и др., а также инновационные методы преподавания.

В молдавской учебной литературе по основам бухгалтерского учета на государственном и русском языках имеются следующие ошибки и неточности:

на схемах счетов используют понятия «Сальдо начальное», «Сальдо конечное» (абсолютно все сальдо счетов только на определенную, конкретную дату), «Оборот дебетовый» и «Оборот кредитовый» (тавтология, так как на дебетовых сторонах всех счетов только дебетовые обороты, а кредитовых никогда и нигде не бывает; то же самое и по второму обороту, последнему понятию);

забалансовые счета называют активными (они таковыми, как и пассивными, не являются, потому что учитываемые на них объекты, а, следовательно, и сальдо этих счетов не отражаются в активах и пассивах балансов).

Выводы, предложения и оценки, представленные выше, будут способствовать повышению научного уровня счетной теории и практики бухгалтерского учета, качества его преподавания и подготовки специалистов, а также улучшению информационного обеспечения управления хозяйствующими субъектами инновационной экономики.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Багдасарян Р. А. Эволюция двойной бухгалтерии в первом столетии ее применения (на примере подлинных бухгалтерских книг средневековых компаний) // Дис. ... канд. экон. наук по спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» – Краснодар, 2020.
2. Бутынец Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000.
3. Бутынец Ф. Ф. Бухгалтерский учет – на службе социальной защиты работающих или кому нужен управленческий учет // Бухгалтерский учет, анализ и контроль: теория, методология, организация.

- Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской бухгалтерской научной школы: Монография. – Житомир: ЖГТУ, 2007.
4. Бухгалтерський облік: Підручник / За ред. Максимової В. Ф. – Одеса: ОНЕУ, 2012.
 5. Вальденберг Э. Г. Тройная система счетоводства (Ф. В. Езерского) перед судом специалистов, в теории и на практике. – СПб., 1891.
 6. Езерский Ф. В. Обманы, утайки и ошибки, скрывающиеся в верных балансах двойной – итальянской системы счетоводства и открываемые признаками верности русской – тройной системы, предлагаемой Ф. Езерским. – СПб.: Фирма «Счетовод», 1876.
 7. Кошкин И. А. Построение бухгалтерского баланса (теория баланса). – Л.: 1-я тип. Гизлегпрома, 1940.
 8. Курсель-Сенель Ж. Г. Руководство к теоретическому и практическому изучению предприятий. – СПб., 1860.
 9. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета. Изд. 3-е, перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2007.
 10. Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета: учебник. Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.: Финансы, 1975.
 11. Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: Дело и Сервис, 2001.
 12. Недерица А., Грабаровски Л., Попович А. Финансовый учет: учебное пособие. – Кишинэу: МЭА, 2017.
 13. Рейнбот П. И. Полный курс коммерческой бухгалтерии. – СПб., 1876.
 14. Руис Л. А. Возникновение двойной записи в учетных регистрах XIII-XV вв. и ее первые описания // Автореф. дис. ... канд. экон. наук по спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». – СПб., 2008.
 15. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003.
 16. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991.
 17. Стражев В. И. Теория бухгалтерского учета: учебник. – 2-е изд., испр. – Минск: Выш. шк., 2012.
 18. Цуркану В., Бажерян Е. Основы бухгалтерского учета: учебник. – Кишинев: Молдавская экономическая академия, 2003.
 19. Цыганков К. Ю. Логика проектирования двойной бухгалтерии: случайность или закономерность? // Международный бухгалтерский учет, 2017, т. 20, вып. 8.
 20. Цыганков К. Ю. Теория и методология бухгалтерского учета капитала // Автореф. дис. ... докт. экон. наук по спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» – Новосибирск, 2009.
 21. Щербатюк В. В. План счетов бухгалтерского учета: справочник. Изд. 8-е, доп. и перераб. – Кишинев: Молдавская экономическая академия, 2021.
 22. Courcelle-Seneuil S. G. Cours de Comptabilite. 8 ed. – Paris, 1878.