

**АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ РАЗВИТИЯ ТЕОРИИ, НАУКИ И ПРАКТИКИ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АУДИТА И ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА**

**CURRENT ISSUES IN THE DEVELOPMENT OF THE THEORY, SCIENCE AND
PRACTICE OF ACCOUNTING, AUDIT AND ECONOMIC ANALYSIS**

CZU: 657.1:657.05(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.20>

Василий ЩЕРБАТЮК

доктор экономических наук, университетский конференциар, МКУБ

Email: v.scerbatiuc@mail.ru

ORCID: 0000-0003-0315-5705

Аннотация. Подробно представлены оригинальные зарубежные трактовки сути (содержания), значения, воспитательной функции и нравственности бухгалтерского учета, неизвестные или очень малоизвестные многим его преподавателям и практическим работникам, студентам и учащимся высших и средних специальных учебных заведений Республики Молдова и других стран. Раскрыты некоторые аспекты тайны происхождения учета. Сформулированы важные особенности (преимущества) бухгалтерской работы в современных условиях управления хозяйствующими субъектами рыночной экономики и ее развития. Предложены простые и ясные формы таблиц «Перечень счетов бухгалтерского учета» раздела II Общего плана счетов бухгалтерского учета. Впервые указаны существенные недостатки терминологии данного нормативного акта, выявленные нами, и предложены способы их устранения с целью повышения его качества. Впервые предложено регулярно и отдельно проводить Национальные и Международные конкурсы по 3 отраслям экономических знаний (бухгалтерский учет, аудит, анализ хозяйственно-финансовой деятельности предприятий) и в разрезе 7 категорий участников (преподаватели и студенты вузов, преподаватели и учащиеся колледжей, практикующие бухгалтеры, аудиторы и аналитики). Обоснованно констатируется огромное отставание молдавской учетной, аудиторской и аналитической теории и науки от аналогичных зарубежных объектов.

Ключевые слова: факты хозяйственной жизни, информационные системы, технологии и ресурсы, профессиональное суждение, римская бухгалтерия, экономические понятия (термины).

Abstract. Original foreign interpretations of the essence (content), meaning, educational function and morality of accounting, unknown or very little known to many of its teachers, practitioners, students and students of higher and secondary specialized educational institutions of the Republic of Moldova and other countries, are presented in detail. Some aspects of the mystery of the origin of accounting have been revealed. The important features (advantages) of accounting work in modern conditions of managing business entities of a market economy and its development are formulated. Simple and clear forms of tables “List of Accounting Accounts” of section II of the General Chart of Accounts are proposed. For the first time, we have identified significant shortcomings in the terminology of this normative act and proposed ways to eliminate them in order to improve its quality. For the first time, it was proposed to regularly and separately hold National and International competitions in 3 branches of economic knowledge (accounting, auditing, analysis of economic and financial activities of enterprises) and in the context of 7 categories of participants (university teachers and students, college teachers and students, practicing accountants, auditors and analysts). It is reasonably stated that Moldovan accounting, auditing and analytical theory and science lag behind similar foreign objects.

Keywords: facts of economic life, information systems, technologies and resources, professional judgment, roman accounting, economic concepts (terms).

JEL Classification: M41

Введение

Современный этап социально-экономического развития Республики Молдова тесно связан с мировой глобализацией, экономическим кризисом и характеризуется усилением евроинтеграционных процессов, дальнейшим укреплением рыночных отношений, высоким уровнем коррупции, жестокой эксплуатацией трудящихся и значительным снижением жизненного уровня населения. В этих весьма сложных условиях важную роль играет бухгалтерский учет. Его различные вопросы подробно и длительное время рассматривались раньше и рассматриваются сейчас в специальной литературе многими отечественными и зарубежными учеными (В. С. Букур, Ф. Ф. Бутынец, В. И. Евдокимович, В. В. Ковалев, М. Ю. Медведев, А. Д. Недерица, В. Ф. Палий, А. Д. Панков, В. В. Панков, М. С. Пушкарь, М. Л. Пятов, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, В. И. Цуркан, К. Ю. Цыганков и др.). И вместе с тем имеется много нерешенных теоретических, методологических, методических и концептуальных проблем бухгалтерского учета, остро нуждающихся в глубоких и комплексных исследованиях и разработках в контексте передовых достижений наиболее развитых стран в этой области, что обуславливает актуальность и практическую значимость данной статьи.

Основное содержание

Всеобъемлющую и глубоко содержательную характеристику бухгалтерского учета дал всемирно известный российский ученый, доктор экономических наук профессор Я. В. Соколов. Он во многом определил важные направления развития современной науки о бухгалтерском учете, создал научную школу, основной идеей которой стало осмысление роли бухгалтерского учета в обществе и его экономике.

По мнению Я. В. Соколова, «бухгалтерский учет имеет две стороны: практическую (счетоводство) и теоретическую (счетоведение). Первая очевидна, вторая необходима для объяснения первой и выявления возможностей использования счетоводства для достижения каждым предприятием наилучших хозяйственных результатов...»

И тут теория впервые отделяется от практики, она начинает развиваться по своим только ей свойственным законам. Из этого развития рождаются правила, подчиняющие, направляющие и формирующие практику. ...

Теория, рождаясь на практике, обобщает и объясняет факты хозяйственной жизни, но с определенного момента она становится самостоятельной, развивается по логическим законам от неких общих положений и существует абсолютно независимо от жизни, ее суеты и проблем. Отсюда можно сделать вывод: теория нужна не столько тем, кто просто работает, сколько тем, кто думает и работает. Первой группе теория скорее вредит, чем помогает, второй – тем, кто думает, исследует глубинные проблемы бухгалтерского учета, кто составляет нормативные документы (законы, положения, инструкции) и выбирает те или иные методологические приемы для достижения большей эффективности в работе предприятия, теория необходима, без нее люди, входящие в эту группу, не могут жить и работать» [24, с. 4].

Я. В. Соколов также считал, что:

➤ «бухгалтерский учет – это язык знаков и правил их употребления, созданный для замены реальных объектов их символами, позволяющими описать хозяйственную деятельность и ее результаты [24, с. 13];

➤ «учет представляет собой только искусственное расширение человеческой памяти. В примитивных хозяйствах весь учет уместается в голове бухгалтера, в более сложных – головы не хватает, но информация, зафиксированная на каких-то носителях, по существу является продолжением памяти. Отсюда следует вывод: бухгалтерский учет ... ведется не на бумаге и не на магнитных носителях, а в головах людей, в их памяти и в их сердцах» [24, с. 16];

➤ «бухгалтерия – это великая наука, мост между экономикой и правом» [22, с. 766];

➤ учет является важнейшей «частью информационной системы общества» [25, с. 21].

Украинский доктор экономических наук профессор, основатель и руководитель известной Житомирской научной бухгалтерской школы Ф. Ф. Бутынец отмечает, что «учет представляет собой сложную динамическую информационную систему предприятия, в которой факты хозяйственной деятельности трансформируются в информационные ресурсы» (перевод с украинского – В. Щ.) [4, с. 6].

Доктор экономических наук профессор В. В. Ковалев (Российская Федерация) писал, что «бухгалтерский учет является многоаспектной, сложно структурированной информационной системой, без которой не может обойтись современная экономика» [8, с. 20], его «можно трактовать как науку, посвященную объяснению, предсказанию и формированию тенденций развития учетной практики как области человеческой деятельности, информационно обеспечивающую принятие управленческих решений в отношении экономических субъектов. Как прикладное научное направление учет предназначен для толкования сущности фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, обеспечения их формализованного описания, классификации, оценки и представления в виде, который удовлетворяет запросы лиц, имеющих отношение к данному субъекту, и позволяет им принимать эффективные управленческие решения инвестиционно-финансового характера» [9, с. 95].

Французский экономист Ш. Пангло сформулировал следующее определение бухгалтерского учета как науки: «бухгалтерский учет – это раздел политической экономии, т.е. прикладная политическая экономия. И как последняя имеет своим предметом капитал, точно так же все понятия бухгалтерского учета должны быть выведены из понятия капитала. Бухгалтерский учет – зеркало капитала, и только эта категория позволяет объяснить природу счетов» [25, с. 157].

Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуэлл из США полагают, что «бухгалтерский учет есть система, которая осуществляет измерение, обработку и передачу финансовой информации об определенном хозяйствующем субъекте» [14, с. 12].

Известный российский ученый, доктор экономических наук профессор К. Ю. Цыганков, являющийся автором уникальных работ по теории бухгалтерского учета и внесший значительный вклад в разработку ее фундаментальных основ, утверждает, что «бухгалтерский учет – это учет богатства» [27, с. 230], «информационная технология, предназначенная для формирования и представления данных о состоянии и движении капитала» [29, с. 40].

Бухгалтерский учет составляет основу информационно-аналитического обеспечения современных бизнес-процессов и является основным поставщиком экономической информации для внутренних и внешних пользователей, а также выработки и принятия оптимальных, эффективных и обоснованных управленческих решений. Его важное значение дополнительно раскрывается ниже.

М. Л. Пятов, российский доктор экономических наук профессор:

☞ «бухгалтерский учет, обладая собственным языком, воплощенным в системе счетов, формируемой двойной записью, вырабатывает объективные (насколько это позволяют первичные документы), системно организованные и обоснованные (собственной методологией) знания о фирме (предприятии, организации) как субъекте экономической деятельности посредством построения его балансовых моделей» [18, с. 73];

☞ «бухгалтерский учет ... является органичной частью хозяйственной жизни общества, обеспечивая информацией принятие решений ее участниками» [19, с. 1].

«Если нельзя отрицать, что с самых примитивных времен человек нуждался в счете, то еще очевиднее, что усовершенствованное и обобщенное применение счетоводства ему необходимо теперь, дабы, от прогресса к прогрессу, он умел подвигаться вперед к достижению этой лучшей будущности, этого социального земного рая, о котором он мечтает уже столько столетий и который он узнает только будучи более предусмотрителен и имея больше порядка во всех своих деяниях» – французский профессор счетоведения Э. Леотэ [11, с. 162].

По мнению В. В. Ковалева, «роль бухгалтерского учета как науки тройственна и заключается, во-первых, в объяснении существующей практики, во-вторых, в прогнозировании тенденций в ее развитии, в-третьих, в формировании, упорядочении этих тенденций» [7, с. 104]. «В последние годы доминирующая роль контрольной функции бухгалтерского учета сменилась информационно-коммуникационной функцией» [8, с. 32].

«Счетоводство, – отмечал французский экономист и бухгалтер Л. Сэй, – не производит богатства. Будучи наукою или просто методом, оно дает лишь возможность хозяевам промышленных предприятий знать положение своих дел, отдавать в них отчет другим лицам, заинтересованным или не заинтересованным, а также иметь контроль над служащими» [26, с. 138]. Он также писал, что «бухгалтерия не освещает путь в будущее, но по крайней мере, указывает дорогу, по которой шли, и пункт, в котором находишься» [21, с. 146].

Российский автор оригинальных и очень содержательных работ по бухгалтерскому учету М. Ю. Медведев: «как наука учет великолепен Он не собрание сиюминутных правил, а фундаментальная дисциплина – наравне с астрономией и биологией и сродни математике с физикой. Когда-нибудь он изменит жизнь человечества, как изменили ее многие технические изобретения – автомобиль, самолет, телефон, телевизор, компьютер. Эта наука достойна более светлой и лучшей участи, тем паче, что ее влияние на экономику огромно» [13, с. 5].

Бухгалтерский учет выполняет различные функции, состав которых в специальной литературе определяется не однозначно. Чаще всего к ним относят информационную, контрольную, оценочную и аналитическую функции. Мы считаем, их следует дополнить еще одной функцией – воспитательной. Этот вывод можно сделать, в частности, из следующих высказываний различных зарубежных специалистов.

«Счетоводство, предоставляя собственнику ясную картину его доходов и расходов, помимо других выгод в экономической жизни, приносит домашнему и коммерческому хозяйству еще одну важную выгоду морального свойства: оно налагает на человека честного известную узду в отношении его вожделений, удерживая его от роскоши и расточительности и указывая ему, что, живя выше своих средств, он расточает не только свое собственное достояние, но и чужое», 1889 г. – итальянский бухгалтер П. Ригобон [20, с. 47-48].

«Счетоводство ... является источником истинного наслаждения для тех, кто внимательно изучает его применение и кто с любовью исследует все начала», 1890 г. – итальянский бухгалтер В. Джитти [6, с. 339].

«Занятия счетоводством приводят к порядку даже в мыслях и стремлениях, а следовательно, невольно выражаются в отношениях к ближним и к обстановке», 1897 г. – российский бухгалтер А. З. Попов [16, с. 95].

«Счетоведение имеет благодетельное влияние на проявление разумной бережливости, расчетливости и на воздержание от непроизводительного потребления», 1902 г. – российский бухгалтер И. П. Бабенко [2, с. 15].

«Счетоводство имеет большое воспитательное значение. Оно побуждает к размышлению и наблюдению», 1915 г. – российский бухгалтер Э. Лаур [10, с. 5].

В современных условиях развития рыночной экономики и управления ее хозяйствующими субъектами важное значение имеет нравственность бухгалтерского учета. «Учет, – пишут украинские специалисты, – является бухгалтерским только тогда, когда он является справедливым, отражает порядочность в отношениях между людьми. Эти фундаментальные принципы определяют нравственность учета. Формируя национальную систему бухгалтерского учета, государство должно взять на вооружение такую важную категорию, как нравственность бухгалтера, что предусматривает формирование и применение профессионального суждения бухгалтера при отражении в учете тех или иных хозяйственных операций с соблюдением нравственных принципов. О безнравственности бухгалтера, определяющей его правовой статус, можно говорить тогда, когда возбуждено уголовное дело,

или когда должностное лицо обвиняется в совершении преступления путем фальсификации учетных данных. Следовательно, нравственность учета – это вполне актуальная, реальная категория, которая, как лакмусовая бумажка, проверяет новую украинскую систему учета на ее объективность и справедливость.

Свобода бухгалтера в принятии решений на основе сформированного профессионального суждения может привести к искажению финансовой отчетности, что негативно сказывается на обеспечении пользователей достоверной информацией. Применение профессионального суждения полностью устранить невозможно, несмотря на возможные негативные последствия принятых на его основе решений, поскольку действующим законодательством не закреплено четкого регулирования учетного отражения фактов хозяйственной жизни. Нравственные принципы нарушаются в результате деятельности или бездействия учетных работников на всех этапах учетного процесса: на этапе документирования – искажение фактов хозяйственной жизни по определенному заказу, вследствие неосведомленности, низкой квалификации бухгалтеров, злоупотребления ими служебным положением; на этапе регистрации – путем фальсификации бухгалтерских проводок, неправильного разнесения данных в учетных регистрах; на этапе обобщения – путем фальсификации отчетности по заказу собственника (руководителя) или по инициативе бухгалтера.

Возможные злоупотребления бухгалтером профессиональным суждением можно предотвратить путем разработки правил, которые способствуют уменьшению необходимости применения профессионального суждения, и контроля соблюдения принципа последовательности применения избранной учетной политики» [5, с. 24].

К. Ю. Цыганков отмечает, что по мнению Я. В. Соколова «самой большой тайной бухгалтерского учета была и остается тайна его происхождения». С этим трудно не согласиться: система, созданная как минимум семь столетий назад, используется и сейчас во всем мире. За это время она усовершенствована лишь косметически, теория же ее и сейчас находится в зачаточном состоянии. Человечество, фактически, научилось лишь пользоваться готовой, неизвестно кем и для чего созданной системой, не понимая ее сути.

Очевидно, что создать такую систему могли только выдающиеся профессиональные методологи в результате многовековых целенаправленных усилий. Однако, согласно господствующей в литературе гипотезе, бухгалтерия создана дилетантами – средневековыми купцами, не имевшими определенных целей, в результате спонтанных озарений и случайных находок в течение ста лет. Во-первых, это неправдоподобно. Во-вторых, средневековая гипотеза представляет историю учетной мысли в крайне негативном свете: систему, созданную дилетантами за столетие, не смогли ни усовершенствовать, ни понять профессионалы всего мира за пять столетий.

... Логично предположить, что римская бухгалтерия ... возрождена в средневековой Италии, и оттуда начала распространение по всему миру» [28, с. 52].

В этой связи определенный научный и практический интерес представляет бухгалтерия древних римлян. Как указывает российский историк О. О. Бауэр, она «была, сравнительно, хорошо развита и, как у *банкиров* (*argentarii*) и *купцов*, так и в общественном и домашнем хозяйстве у *patres familias* (отцов семейств – перевод с лат. – В. Щ.), применялась с успехом, соответственно условиям тогдашнего времени. ...

Одной из первых причин, побудивших римлян к ведению книг, были *сношения с банкирскими учреждениями и податные обязанности* для определения ценза. Цензом называли периодически повторяющуюся оценку имущества, производившуюся для подразделения народа и определения его прав и обязанностей. Плательщик должен был заявить о своем имени, отце, возрасте, жене, детях, местожительстве и имуществе, и на основании сих показаний определяли занимаемый им класс и трибу, которые с увеличением и уменьшением имущества менялись, т.е. плательщики перемещались из одного класса в другой. Богатый

помещик, уплачивающей подати в большем размере, пользовался сравнительно большими правами и преимуществом, чем другие, платящие поголовную подать, и занимал разные почетные должности. ...

Каждый платательщик должен был подтвердить цензору под присягой, что в *кодекс* занесено все действительно принадлежащее ему имущество.

Неправильное показание имущества лишало его права полноправного гражданина, должности и ранга.

Во избежание таких последствий и для успокоения своей совести, каждый порядочный *pater familias* не только вел подробный *счет* о своих приходах и расходах, но также о состоянии всего своего имущества. Такие записи совершались сначала во *вспомогательных книгах*, откуда заносились в *кодекс*.

Римляне рассуждали так: кто не обладает умением управлять домашним хозяйством, тот, тем более, не может управлять делами государства; а потому, желавший быть назначенным на какую-нибудь высокую официальную должность, должен был сначала доказать свои администраторские способности по своим *домашним книгам*, которые велись лично им, так как он считал это своим долгом, как в интересах государства, так и своих собственных» [3, с. 14-16].

По данному вопросу К. Ю. Цыганков также приводит интересную цитату другого россиянина И. П. Руссияна от 1889 г. («Монах Пачоли, передав купцам Италии готовые формы двойной бухгалтерии, вероятно, сохранил как тайну, про себя, теорию этого искусства. Однако в высшей степени странно, что тайна эта целыми веками не может выбиться из мрака неизвестности на свет Божий») [28, с. 13] и далее утверждает, что «до сих пор остаются непознанными не только отдельные частности, но и сама суть бухгалтерии, фундаментальные идеи, лежащие в ее основе. ... Не удастся, например, просто и понятно объяснить, почему суммы оборотов, записываемых в дебет и кредит корреспондирующих счетов, всегда равны между собой. Не удастся даже объяснить, что такое дебет и кредит, хотя термины эти, пожалуй, наиболее употребимые в бухгалтерском лексиконе. И это при том, что бухгалтерия известна нам до мельчайших деталей: ведь мы ежедневно своими руками приводим ее в движение на миллионах различных предприятий» [28, с. 14].

Как известно, бухгалтерский учет на практике с давних пор ведут специалисты – бухгалтеры. И их работа имеет следующие важные особенности и преимущества:

- развитие логического мышления – оно вырабатывается в первую очередь и постоянно при указании различных бухгалтерских проводок и разноске сумм по счетам;
- формирование профессиональных навыков – то, что сначала выполняется медленно и с трудом, после небольшой практики занимает совсем немного времени, из-за чего бухгалтеры имеют преимущественно нормированные рабочие дни;
- выработка самодисциплины – в бухгалтериях важны любые мелочи и детали, что формирует привычку делать все тщательно и на совесть;
- постоянное наличие новой информации – за различными документами и отчетами предприятий бухгалтеры могут увидеть интересную картину ведения бизнеса, так как все хозяйственные операции «проходят» через их руки. Бухгалтеры, склонные к экономическому анализу, способны выявить эффективность принимаемых управленческих решений и прибыльность бизнеса, предугадать его банкротство или сокращение штатов, и из-за этого своевременно сменить работу. Кроме того, от бухгалтеров постоянно требуются гибкость и повышение квалификации, так как периодически меняются законодательство и нормативные акты, появляются новые инструменты, программы и технологии;
- стабильность – во-первых, примерный объем бухгалтерской работы заранее известен и поддается планированию. Во-вторых, спрос на специалистов бухгалтерского учета всегда высокий и их опыт с хорошей квалификацией способствуют успешному поиску новой работы;

- служебное общение – бухгалтеры в постоянных деловых контактах со многими работниками предприятий, и-за чего у них вырабатывается уверенность в себе и умение говорить «нет», настаивать на своем и находить подход к разным собеседникам;

- власть – бухгалтеры имеют право требовать отчеты даже у руководства предприятий, а другие сотрудники будут заинтересованы в хороших отношениях с ними, так как от бухгалтеров многое зависит (своевременность выдачи заработной платы и денежных средств на служебные командировки, оплаты счетов и др.);

- возможность подрабатывать – сейчас многие небольшие хозяйствующие субъекты отдают ведение бухгалтерского учета «на сторону» и грамотные специалисты могут успешно выполнять эту работу, что позволит им повысить свои доходы.

Раскрывая роль бухгалтеров в жизни современного общества, М. Л. Пятов пишет: «мы – бухгалтеры – являемся уникальными специалистами, способными понимать и оценивать происходящие в компании процессы на основе первичного наблюдения за ними, мы способны комплексно анализировать финансовую и производственную составляющую работы компаний. Посредством баланса как универсальной финансовой модели фирмы, мы можем оценивать управление ресурсами компании в комплексе с анализом структуры источников их финансирования. Мы поставляем данные всем звеньям управленческой системы компании, при этом мы одни понимаем взаимообусловленность этих данных, начиная от источников и методов их формирования и интерпретации» [17, с. 65].

Я. В. Соколов с большим оптимизмом утверждал, что «профессия, которая возникла 6000 лет тому назад, просуществует еще столько столетий, сколько будет жить человек. Есть профессии, которые появляются и исчезают, но есть профессии, которые существуют вечно, среди них – врач и бухгалтер. Первый лечит людей, второй – общество» [23, с. 221-222]. По его мнению, «мыслящие бухгалтеры должны понимать свое дело, его содержание, этапы учетной процедуры, ее парадоксы и опасности. Лишь таким путем они получают возможность понять непонятное, досказать недосказанное, додумать недодуманное, узнать неузнанное, доказать недоказанное, найти пропущенное, заново сформировать новые проблемы и тем самым обрести счастье» [24, с. 487].

Для правильной и эффективной организации бухгалтерского учета в Республике Молдова важное значение имеет Общий план счетов бухгалтерского учета, утвержденный приказом Министерства финансов № 119 от 6 августа 2013 г. [1]. Он позволяет одинаково отражать однородные хозяйственные операции на различных предприятиях и обобщать экономическую информацию по министерствам, ведомствам, отраслям и всему народному хозяйству в целом. Этот план также обеспечивает единообразную методологию бухгалтерского учета, способствует ее совершенствованию, облегчает проведение аудита, контроля, экономического анализа и компьютеризации учетных процессов.

Вместе с тем данный нормативный акт нуждается в совершенствовании и поэтому в 2010-2024 гг. нами внесено много разных предложений в этом направлении, которые опубликованы в Сборниках Международных научно-практических конференций Академии экономических знаний, Бельцкого, Комратского, Государственного, Европейского, Славянского и Тараклийского университетов Республики Молдова, а также за рубежом. Сейчас мы предлагаем две новые более простые и ясные формы таблиц раздела II «Перечень счетов бухгалтерского учета» Общего плана счетов бухгалтерского учета (табл. 1) и [30-33].

Таблица 1. ПЕРЕЧЕНЬ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Номера			Наименования групп счетов, счетов и субсчетов
групп счетов	счетов	суб- счетов	
КЛАСС 1. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			

11	111 112 ...	1121 1122 1123 1124	НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ Незавершенные нематериальные активы Нематериальные активы в эксплуатации Концессии, лицензии и товарные знаки Авторские права и охранные документы Программное обеспечение Прочие нематериальные активы
КЛАСС 9. ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА			
	911 912 ...		Долгосрочные материальные активы, полученные в операционный лизинг (аренду, имущественный найм) Ценности, полученные для монтажа

Источник: составлено автором на основе [1]

Кроме того, считаем, что в наименованиях счетов и субсчетов этого раздела необоснованно одни экономические понятия (термины) – и их большинство – даются во множественных, а другие – в единственных числах, а между наименованиями счета 215 «Незавершенное производство» и его субсчетов (1. Незавершенная продукция, 2. Незавершенные услуги, 3. Незавершенные работы – последние два субсчета лучше поменять местами) имеется логическое противоречие. Такой разницей в терминологии существенно снижает качество (ценность) Общего плана счетов бухгалтерского учета и затрудняет пользование им. Поэтому с целью устранения указанного недостатка представляются необходимыми изменения наименований следующих счетов и субсчетов бухгалтерского учета (табл. 2).

Таблица 2. Номера и наименования счетов и субсчетов бухгалтерского учета

Согласно Общего плана счетов		Предлагаемые
<i>1. Счета бухгалтерского учета</i>		
215	Незавершенное производство	Незавершенные производства, работы и услуги
222	Поправки (оценочный резерв) по безнадежной дебиторской задолженности	Поправки (оценочные резервы) по безнадежной дебиторской задолженности
231	Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъекта	Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъектов
243	Текущие счета в иностранной валюте	Текущие счета в иностранных валютах
253	Оценочные резервы для убытков по ссудам/займам, не оплаченным в срок	Оценочные резервы для убытков по ссудам/займам, не оплаченным в сроки
343	Резервы от переоценки	Резервы от переоценок
831	Торговая надбавка	Торговые надбавки
<i>2. Субсчета</i>		
1212	Оборудование к установке	Оборудование к установкам
2116	Автопокрышки и аккумуляторы, приобретенные отдельно от транспортного средства	Автопокрышки и аккумуляторы, приобретенные отдельно от транспортных средств
2344	Дебиторская задолженность по целевым финансированием и поступлениям	Дебиторская задолженность по целевым поступлениям и финансированию
2412	Касса в иностранной валюте	Касса в иностранных валютах
4112	Кредиты банков в иностранной валюте	Кредиты банков в иностранных валютах
4124	Займы от персонала субъекта	Займы от персонала субъектов
5112	Кредиты банков в иностранной валюте	Кредиты банков в иностранных валютах
5114	Просроченные кредиты банков в иностранной валюте	Просроченные кредиты банков в иностранных валютах
5352	Стоимость оборотных активов, полученных безвозмездно	Оборотные активы, полученные безвозмездно
6124	Доходы от излишков долгосрочных и оборотных активов, выявленных при инвентаризации	Доходы от излишков долгосрочных и оборотных активов, выявленных при инвентаризациях
6125	Доходы от списания обязательств с истекшим сроком исковой давности	Доходы от списания обязательств с истекшими сроками исковой давности
6127	Доходы от положительных разниц между официальным курсом НБМ и курсом покупки-продажи иностранной валюты	Доходы от положительных разниц между официальными курсами НБМ и курсами покупки-продажи иностранных валют
7123	Расходы на упаковку и другие материалы, использованные при продаже продукции и товаров	Расходы на упаковку и другие материалы, использованные при продажах продукции и товаров

7126	Расходы на ремонт и обслуживание продукции и товаров в гарантийный период	Расходы на ремонт и обслуживание продукции и товаров в гарантийные периоды
7146	Расходы от отрицательных разниц между официальным курсом НБМ и курсом покупки-продажи иностранной валюты	Расходы по отрицательным разницам между официальными курсами НБМ и курсами покупки-продажи иностранных валют

Источник: составлено автором на основе [1]

Также нами даются ниже ныне действующие и через косые линии предлагаемые формулировки некоторых других понятий (элементов) раздела II «Перечень счетов бухгалтерского учета»:

- ~ группа 16 «Долгосрочная дебиторская задолженность и долгосрочные выданные авансы» / «Долгосрочные дебиторская задолженность и выданные авансы»;
- ~ счет 163 «Долгосрочные авансы, выданные» / «Долгосрочные выданные авансы»;
- ~ субсчет 1631 «Авансы, выданные для нематериальных активов» / «Выданные авансы для нематериальных активов»;
- ~ субсчет 1632 «Авансы, выданные для долгосрочных материальных активов» / «Выданные авансы для долгосрочных материальных активов»;
- ~ субсчет 1633 «Авансы, выданные для запасов» / «Выданные авансы для запасов»;
- ~ субсчет 1634 «Прочие долгосрочные авансы, выданные» / «Прочие долгосрочные выданные авансы»;
- ~ Группа 22 «Коммерческая и начисленная дебиторская задолженность» / «Текущая дебиторская задолженность» – так как дебиторская задолженность не начисляется, а образуется, появляется после совершения определенных хозяйственных операций и затем уже отражается (записывается) на счетах бухгалтерского учета. Это переименование, как и переименование классов счетов, могут самостоятельно осуществить хозяйствующие субъекты; их не запрещает Общий план счетов бухгалтерского учета;
- ~ счет 224 «Текущие авансы, выданные» / «Текущие выданные авансы»;
- ~ субсчет 2241 «Авансы, выданные для нематериальных активов» / «Выданные авансы для нематериальных активов»;
- ~ субсчет 2242 «Авансы, выданные для материальных активов» / «Выданные авансы для материальных активов»;
- ~ субсчет 2243 «Авансы, выданные для запасов» / «Выданные авансы для запасов»;
- ~ субсчет 2244 «Прочие текущие авансы, выданные» / «Прочие текущие выданные авансы»;
- ~ 423 «Долгосрочные авансы, полученные» / «Долгосрочные полученные авансы»;
- ~ 523 «Текущие авансы, полученные» / «Текущие полученные авансы»;
- ~ субсчет 7224 «Расходы по курсовым валютным разницам» / «Расходы по разницам курсов валют или валютных курсов».

Заключение

Бухгалтерский учет представляет собой практически организованный процесс наблюдения, регистрации, группировки, сводки, анализа и передачи данных о фактах хозяйственной жизни с целью принятия эффективных управленческих решений. Он является важнейшей научно-теоретической и практической деятельностью по формированию разнообразной экономической информации о различных хозяйствующих субъектах рыночной экономики. Вместе с тем «для управления хозяйственными процессами традиционная бухгалтерия дает слишком мало, или почти ничего» [24, с. 487].

Нравственность бухгалтерского учета, аудита и анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятий, бухгалтеров, аудиторов и аналитиков – важные и обязательные категории современной рыночной экономики. Они оказывают влияние на конкурентоспособность и эффективность хозяйствующих субъектов различных стран. Они также должны всемерно способствовать скорейшему искоренению в Республике Молдова

эксплуатации трудящихся, нищеты, бедности, коррупции, дискриминации по разным признакам и в разных формах, улучшению морально-психологического климата в трудовых коллективах предприятий (организаций) и формированию общества социальной справедливости, реальной, настоящей демократии и толерантности. Актуальность этих требований подтверждается тем, что в апрельском (2024 г.) докладе Госдепартамента США о правах человека в нашей стране справедливо и обоснованно отмечается наличие при нынешней власти очень многих серьезных нарушений: избирательное правосудие, коррумпированность судей, несоблюдение прав на справедливое судебное разбирательство, отсутствие свободы средств массовой информации и ограничение свободы выражения мнений и пользования интернетом, цензура, пытки и бесчеловечное отношение со стороны полиции и др..

Представляется целесообразным регулярно (ежегодно или один раз в 2-3 года) проводить Национальные и Международные конкурсы по бухгалтерскому учету, аудиту и анализу хозяйственно-финансовой деятельности субъектов. В них должны отдельно участвовать практикующие бухгалтеры, преподаватели, студенты и учащиеся соответствующего профиля всех высших и средних специальных учебных заведений нашей страны. Победителям таких конкурсов за первые 3 места следует предусмотреть выплаты хороших премий. Это позволит повысить престиж образования и профессий бухгалтера, аудитора и аналитика, заинтересованность в повышении качества работы и учебы многих лиц, а также постоянно получать достоверные и объективные комплексные оценки уровня развития и рейтинги молдавского образовательного сегмента и всех его участников.

Наш многолетний опыт работы с Общим планом счетов бухгалтерского учета и его критическое изучение показывают наличие в нем многих существенных недостатков, отрицательно влияющих на учетно-аудиторскую теорию и практику. К ранее указанным нами добавим еще один: класс счетов 8 называется «Управленческие счета», но определение данного понятия и обоснованный перечень таких счетов отсутствуют в отечественной и зарубежной специальной литературе. То есть получается, что понятие «управленческие счета» является искусственным, надуманным и ничего не обозначающим; оно вносит только путаницу в научную трактовку учетных категорий. Исходя из этого, мы считаем целесообразным класс счетов 8 переименовать в «Затраты на производство, работы и услуги», а счета 831 «Торговая надбавка», 832 «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет» и 833 «Возврат и снижение цен проданных ценностей» из него перенести в класс счетов 2 «Оборотные активы». Это также вызывает необходимость скорейшей разработки, утверждения и постоянного практического использования в дальнейшем Регламента с требованиями, предъявляемыми к нормативным актам по бухгалтерскому учету, аудиту и анализу хозяйственно-финансовой деятельности предприятий.

В Республике Молдова к настоящему времени (то есть за 32-хлетний период ее независимости) фактически отсутствуют в целом высококачественные и конкурентоспособные учебники, учебные пособия, монографии, сборники научно-практических конференций и научные статьи по бухгалтерскому учету, аудиту и анализу хозяйственно-финансовой деятельности предприятий, острые и глубоко содержательные дискуссии по их актуальным проблемам, а также сами эти науки. Такой вывод сделан на основе наших многолетних сравнительных исследований данных объектов с зарубежными аналогами Российской Федерации, Украины, Белоруссии и других стран. Его подтверждают, в частности, следующие четыре факта:

1) молдавская учебная и научная литература по учету, аудиту и анализу весьма малочисленна и очень сильно отстает по содержанию и качеству от аналогичных трудов ведущих зарубежных ученых (Я. В. Соколов, В. Ф. Палий, К. Ю. Цыганков, М. Ю. Медведев, М. Л. Пятов, В. В. Ковалев, М. И. Баканов, А. Д. Шеремет, Ф. Ф. Бутынец, М. С. Пушкарь, А.

Д. Панков, Г. В. Савицкая и др.), которые должны в обязательном порядке глубоко и всесторонне изучаться отдельными курсами во всех высших и средних специальных учебных заведениях постсоветских и других стран;

2) справочник «Бутинец Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський фінансовий облік» [5] (по-русски «Бутынец Ф. Ф. и др. Бухгалтерский финансовый учет») переиздавался большими объемами (912 с. в последнем издании) и тиражами в течении 11 лет (1998-2009 гг.) 8 раз при постоянных и одновременных публикациях очень многих других солидных аналогичных работ различных украинских авторов (А. В. Алексеева, М. И. Бондарь, Ю. А. Василенко, И. А. Волкова, С. Ф. Голов, Р. Е. Грачева, Я. Д. Крупка, А. В. Лишиленко, Л. В. Нападовская, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, Н. В. Чабанова, Л. В. Чижевская, П. Я. Хомин, Е. Ю. Шара и др.);

3) Н. М. Малюга и Т. В. Давидюк подготовили и издали в 2003 г. монографию по двойной записи хозяйственных операций или фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета объемом 512 с. [12]; в то время как опытные молдавские доктора экономических наук университетские конференциары уделяют этой важной теме в своих работах всего лишь 2-4 страницы;

4) учебные программы Министерства образования и исследований Республики Молдова давно предусматривают изучение в высших и средних специальных учебных заведениях таких дисциплин: теория (основы) анализа и анализ хозяйственно-финансовой деятельности предприятий, финансовый и управленческий анализ, анализ финансовой отчетности. Но их вопросы даже поверхностно не раскрыты в нашей специальной литературе, и особенно в отраслевых разрезах, за последние 50 лет, включая 32 года независимости страны. И это при том, что в ней длительное время эти дисциплины преподаются, имеется свобода публикаций и много вузов (Академия экономических знаний, университеты), а в них – еще больше докторов хабилитатов и докторов экономических наук, профессоров и конференциаров. Для объективности наших суждений и выводов отметим, что в вышеуказанных странах за этот же период подготовлены и изданы многие десятки тысяч солидных монографий, учебников, учебно-методических пособий и научных статей по теории (основам) анализа и анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятий, финансовому, управленческому, комплексному, оперативному, сравнительному, функционально-стоимостному, стратегическому, инновационному анализу и анализу финансовой отчетности.

Исходя из вышеизложенного, органически и вполне естественно вытекает очень актуальный и злободневный вопрос: что и кому надо срочно делать, чтобы в короткий период времени кардинально изменить нынешнюю весьма несовершенную и неэффективную молдавскую систему образования и научных экономических исследований, а также исправить катастрофическое положение в нашей учетной, аудиторской и аналитической теории и науке? Глубоко обоснованные, детальные и конкретные ответы на данные животрепещущие вопросы должны совместно и быстро выработать национальные научно-педагогические кадры соответствующего профиля, высшие органы государственного управления (Министерства образования и исследований, финансов, экономики, Правительство) и авторитетные зарубежные специалисты в контексте не нынешней кабинетно-бумажной (псевдо-), а настоящей, реальной интеграции Республики Молдова в Европейский союз.

Библиография

1. Приказ Министерства финансов Республики Молдова «Об утверждении Общего плана счетов бухгалтерского учета» № 119 от 6 августа 2013 г. // Monitorul oficial al Republicii Moldova, 2013, № 177-181.
2. Бабенко И. П. Основы счетоведения и синтетический способ двойной бухгалтерии. Часть 1, теоретическая – Спб., 1902.
3. Бауэр О. О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. – М.: Печатня С. П. Яковлева, 1911.

4. Бутинець Ф. Ф. Передмова // Розвиток концепції бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів та бенчмаркінгу: монографія / За заг. ред. проф. Бутинця Ф. Ф. – Житомир, «Рута», 2015.
5. Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / Під заг. ред. і з передм. Ф. Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир, «Рута», 2009.
6. Джитти В. Прошлое и будущее счетоводства // Счетоводство, 1890, № 31-32, 35-36.
7. Ковалев В. В. Бухгалтерский учет в России: смена приоритетов // Вестник СПбГУ, Серия 5 Экономика, 2010, выпуск 4.
8. Ковалев В. В. Бухгалтерский учет и финансы: современные тенденции и вызовы // Бухгалтерский учет в XXI веке: монография / под ред. Ю. Н. Гузова, В. В. Ковалева, О. Л. Маргания. – СПб.: Скифия-принт, 2021.
9. Ковалев В. В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденций // Вестник СПбГУ. Сер. 5. Экономика. 2013. Вып. 2.
10. Лаур Э. Сельскохозяйственное счетоводство для крестьянского обихода – Петроград, 1915.
11. Леотэ Э. Счетоводство как введение к социальной науке // Счетоводство, 1898, № 6-7, 9, 10-11, 12-13, 14-15, 16-17, 21.
12. Малюга Н. М., Давидюк Т. В. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: Монография. – Житомир, «Рута», 2003.
13. Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: Дело и Сервис, 2001.
14. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета – М.: Финансы и статистика, 1993.
15. Перевозник А. Чем привлекательна профессия бухгалтера? <https://www.work.ua/ru/articles/career/327/>. Электронный ресурс. Дата обращения 2.04.2024 г.
16. Попов А. З. Важность и значение счетоводства // Счетоводство, 1897, № 8-9.
17. Пятов М. Л. Вероятное технологическое «завтра» бухгалтерского учета: по мотивам Всемирного Конгресса бухгалтеров в г. Сиднее (WCOA 2018) // Бухгалтерский учет в XXI веке: монография / под ред. Ю. Н. Гузова, В. В. Ковалева, О. Л. Маргания. – СПб.: Скифия-принт, 2021.
18. Пятов М. Л. Последний российский балансовед XX века // Финансы, бухгалтерский учет и анализ. Вестник НГУЭУ, 2021, № 2.
19. Пятов М. Л. Существует ли наука о бухгалтерском учете? // <https://buh.ru/articles/documents/108216/>. Электронный ресурс. Дата обращения 2.04.2024 г.
20. Ригобон П. Счетоводство и его отношение к общественному и частному благосостоянию // Счетоводство, 1889, № 4, 6.
21. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996.
22. Соколов Я. В. Несколько напутственных слов читателям. Вместо заключения // Бухгалтерский учет: учебник / под ред. Я. В. Соколова. 2-е изд., перераб. и доп. – М., 2008.
23. Соколов Я. В. Образ бухгалтера в литературе и кино. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2003.
24. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003.
25. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета. – М.: Магистр, 2009.
26. Сэй Л. Счетоводство сельскохозяйственное, коммерческое и промышленное // Счетоводство, 1894, № 10-11, 12-13.
27. Цыганков К. Ю. Введение в проблему происхождения двойной бухгалтерии // Региональная и отраслевая экономика 2022, № 2.
28. Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета: монография. – М.: Магистр, 2007.
29. Цыганков К. Ю. Теория и методология бухгалтерского учета капитала. Автореф. дис. ... докт. экон. наук по спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». – Новосибирск, Сибирская академия финансов и банковского дела, 2009.
30. Щербатюк В. В. Общий план счетов бухгалтерского учета: мини-справочник. Изд. 5-е, доп. и перераб. – Кишинев, 2023.
31. Щербатюк В. В. Общий план счетов бухгалтерского учета: справочник. Изд. 2-е, доп. и перераб. – Кишинев, 2023.
32. Șcerbatiuc V. V. Planul general de conturi contabile: mini-ghid. Ediția a V. – Chișinău, 2023.
33. Șcerbatiuc V. V. Planul general de conturi contabile: ghid. Ediția a II-a. – Chișinău, 2023.