

## TABLE CHARACTERISTIC OF ACCOUNTING ACCOUNTS

### ТАБЛИЧНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Василий ЩЕРБАТЮК, доктор экономических наук

E-mail: [v.scerbatiuc@mail.ru](mailto:v.scerbatiuc@mail.ru)

г. Кишинев, Республика Молдова

**Abstract:** The results of the first study of an important problem in accounting theory - the correct definition of its central concept, account, are presented. Based on the study of special literature over the past 110 years, a scientifically substantiated conclusion was made that accounting accounts are special, specific tables, their forms (layouts) and structure are presented in detail. Revealed very widespread for a long time incorrect and proposed the correct forms of schemes of active and passive accounts and accounts on them of the amount of business transactions. The differences between accounting accounts and other terminologically related concepts are shown.

**Key words:** methods, accounts, tables, their subject and predicate, balance linkage of accounting indicators.

**JEL CLASSIFICATION:** M 41

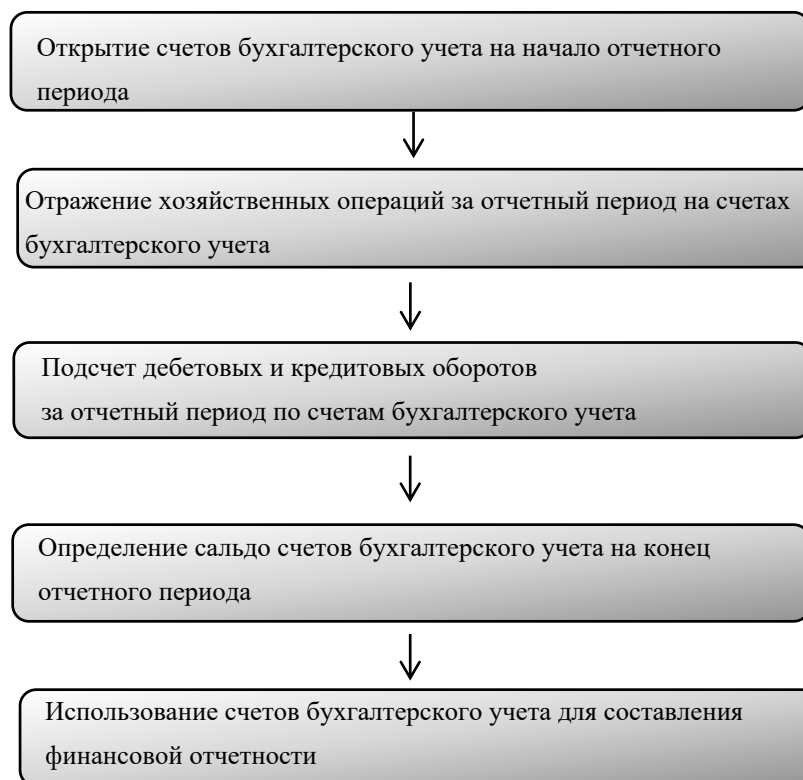
### ВВЕДЕНИЕ

Эффективность и развитие рыночной экономики в значительной степени зависят от бухгалтерского учета. Он, отмечает известный российский ученый доктор экономических наук профессор Я. В. Соколов:

- «ведется ради людей, заинтересованных в его данных;
- распадается на науку (счетоведение) и практику (счетоводство);
- имеет дело не с самими хозяйственными процессами, а с их информационным отражением – первичными (сопроводительными) документами;
- предоставляет достаточно значимую и надежную информацию для принятия действенных управленческих решений, при этом значимость ее должна быть относительно, а не абсолютно достаточной;
- придает пользователям уверенность в том, что его (учета) данные необходимы, но их убедительность всегда находится в пределах определенной вероятности и каждое решение, которое принимается на их основе, несет в себе определенную степень риска;
- считает своим предметом факты хозяйственной жизни и использует моделирование как метод их регистрации и анализа;
- изучает факты хозяйственной жизни, раскрывая их природу с экономической и юридической точек зрения, образуя два параллельных теоретических среза: бухгалтерское право и экономический анализ;
- использует те методологические приемы, которые отражают интересы наиболее влиятельных групп потенциальных участников хозяйственных процессов;
- отражает не абсолютную истину, а компромисс интересов тех, кто формирует бухгалтерскую методологию, и тех, кто влияет на нее;
- включает множество теорий, объясняющих хозяйственные процессы» [19, с. 4-5].

В отличие от анализа хозяйственной деятельности предприятий, при проведении которого используется более 50 различных приемов, бухгалтерский учет ведется с помощью 8 методов: документация, инвентаризация, счета, двойная запись, оценка, калькуляция, баланс

и отчетность. Из них наиболее важными и сложными для понимания являются счета [23, 24]. В учетно-экономической работе они занимают значительный удельный вес и используются в такой последовательности:



**Рис. 1. Этапы работы со счетами бухгалтерского учета**

*Источник – собственная разработка*

Однако многие теоретические, методические и методологические вопросы бухгалтерских счетов исследованы не глубоко и рассмотрены неудовлетворительно, шаблонно и догматически в специальной литературе. Наиболее сильно это проявляется в Республике Молдова, о чем свидетельствуют, в частности, следующие факты:

1) за 30 лет независимости страны по данным вопросам издано всего несколько (меньше 10) учебных работ, а монографий и вовсе нет;

2) после перехода на молдавский План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий в 1998 г. никто не может, не способен глубоко, подробно и правильно раскрыть два весьма важных вопроса – Классификация счетов по их назначению и структуре, Классификация счетов по их экономическому содержанию – и их без каких-либо обоснований и объяснений перестали включать в учебники и учебные пособия по основам бухгалтерского учета, что отрицательно влияет на подготовку специалистов и не лучшим образом характеризует их авторов и некоторых других преподавателей-докторов;

3) прошло 7 лет после введения в действие нового Общего плана счетов бухгалтерского учета, а новый учебник по основам бухгалтерского учета до сих пор отсутствует;

4) в Российской Федерации, Украине, Республике Беларусь и других странах подготовлены и защищены десятки диссертаций на соискание ученых степеней доктора и

кандидата экономических наук по различным вопросам счетов бухгалтерского учета, а в Республике Молдова – ни одной.

Одна из причин такого положения – это то, что теория бухгалтерского учета находится в глубоком кризисе, о чем прямо заявляют в своих работах самые авторитетные бухгалтеры различных стран. Так, российский ученый доктор экономических наук профессор В. Ф. Палий пишет: «система постулатов, принципов и методик, сложившаяся в курсе теории бухгалтерского учета, не претерпела в течение последних пятидесяти лет каких-либо значимых усовершенствований на основе новых концепций и научных обобщений. ... Большинство опубликованных у нас за полвека работ являются искусными компиляциями предшественников, свидетельствующих о кризисе в разработке теоретических аспектов бухгалтерского учета. Многие ухватились за учетные теории, сформированные в последние десятилетия на Западе, отказываются вести оригинальные научные исследования в области теории бухгалтерского учета. Почти не видно диссертаций на эту тему. Наблюдается определенный отход от понимания объективных основ бухгалтерского учета, склонность к идеализму, что не способствует развитию теории бухгалтерского учета» [16, с. 4-5].

Ведущие американские теоретики Э. С. Хендриксен и М. Ф. Ван Бреда отмечают, что «единая общая теория учета является только желаемой, но бухгалтерский учет как наука еще находится на слишком примитивном уровне развития» [21, с. 24].

## **ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ**

В 1890 г. первый русский теоретик бухгалтерского учета В. Д. Белов отмечал, что «все бухгалтерское знание вращается вокруг одного центрального понятия: счета. Между тем, попробуйте строго, точно определить это основное понятие, и я уверен, что и многие почтенные бухгалтеры затруднятся дать ответ.

Такая неопределенность, неясность там, где, наоборот все должно быть ясно и определенно есть следствие все той же причины – отсутствия научных теоретических начал знания. Эта неопределенность свидетельствует о неполноте нашего понимания, ибо то, что вполне понято, тотчас находит себе определение. Если мы не можем дать точного определения такого основного, краеугольного понятия, как счет, то и все производные от него понятия ... не могут быть для нас вполне ясны. Спрашивается, что же мы после этого знаем?» (2, с. 50-51).

Прошло больше 130 лет, за это время написаны и изданы сотни тысяч учебников и учебно-методических пособий, подготовлено и защищено множество диссертаций на соискание ученых степеней доктора и кандидата экономических наук по бухгалтерскому учету, но его центральное понятие – счет – по прежнему не имеет правильного, научно обоснованного и общепризнанного определения.

Поэтому нами проведено исследование данного вопроса с помощью исторического метода, в процессе которого изучена специальная литература за последние 110 лет. В результате выявлено, что счетам бухгалтерского учета в ней дается, как правило, двойное толкование. Вначале они – способ группировки, текущего отражения и контроля в денежной оценке различных учетных объектов и хозяйственных операций (фактов хозяйственной жизни) предприятий. А затем, через один-два абзаца или почти сразу утверждается, что бухгалтерские счета представляют собой двухсторонние таблицы, форма или макет которых не дается и даже не поясняется.

Приведем определения бухгалтерских счетов как таблиц, представляющие научно-практический интерес:

- 1) «таблица, служащая для записи однородных ценностей, называется счетом» [12, с. 26] – В. И. Лихачев, 1907 г.;
- 2) «основная таблица, в которой совершается учет, так называемый счет, делится графически на две половины, левую и правую» [3, с. 33] – Н. А. Блатов, 1928 г.;
- 3) «счет ... с внешней стороны представляет собой таблицу для раздельной записи увеличений и уменьшений» [11, с. 131] – Н. А. Кипарисов, 1932 г.;
- 4) «счет изображается в виде двухсторонней таблицы. Одна часть счета – левая – именуется дебетом, другая часть счета – правая – именуется кредитом» [10, с. 33] – Я. М. Гальперин, 1937 г.;
- 5) «графически счета представляют собой таблицы определенной формы, в которых делаются учетные записи» [14, с. 69] – В. Г. Макаров, 1975 г.;
- 6) «внешне счета представляют собой таблицы различной формы, содержащие раздельный учет увеличений и уменьшений средств или источников образования средств» [15, с. 37-38] – Ф. А. Михеев, 1975 г.;
- 7) «графически счет представляет собой таблицу, в которой производят записи хозяйственных операций» [9, с. 79] – А. Ф. Галкин, 1976 г.;
- 8) «счет – это таблица (учетный регистр), которая служит для отражения состояния и учета изменений, вызванных в какой-нибудь части средств предприятия (деньгах, товарах, обязательствах вообще)» (перевод с украинского языка – автор данной статьи) [5, с. 123] – Ф. Ф. Бутынец, 2000 г.;
- 9) «физически счет представляет собой двустороннюю таблицу (карточка, книга, свободный лист» [7, с. 19] – Н. Л. Вещунова и Л. Ф. Фомина, 2000 г.;
- 10) «для наглядного отображения изменений (увеличения или уменьшения) в средствах или их источниках счет представляется в виде таблицы, состоящей из двух частей: «Дебет» и «Кредит»» [13, с. 73] – Н. П. Любушин и др., 2003 г.;
- 11) «бухгалтерский счет представляет собой таблицу, которая состоит из трех частей: наименование счета; левая часть, называемая дебетом и правая часть, называемая кредитом» [25, с. 25] – Г. Э. Яковлева, 2003 г.;
- 12) «по форме счет – это двухсторонняя таблица. Ее левая сторона называется дебет, правая – кредит» [4, с. 68] – М. А. Булатов, 2005 г.;
- 13) «счета бухгалтерского учета принято представлять в виде двусторонней таблицы, левую сторону которой обозначают термином «дебет», а правую – «кредит»» (перевод с украинского языка – автор данной статьи) [6, с. 71] – Ю. А. Верига и др., 2008 г.;
- 14) «схематически бухгалтерские счета могут быть представлены в виде двусторонней таблицы» [22, с. 32] – В. Г. Ширококов и др., 2010 г.;
- 15) «по внешней форме бухгалтерский счет – таблица, состоящая из двух частей, условно названных: левая часть – дебет, правая часть – кредит» [20, с. 47] – В. И. Стражев, 2012 г.;
- 16) «графически счет представляет собой двустороннюю таблицу, в верхней части которой записывают название счета» [18, с. 40] – И. А. Пономаренко, 2013 г.;
- 17) «по форме счет – это двухсторонняя таблица, приспособленная для записей по увеличению и уменьшению имущества и обязательств организации» [17, с. 116] – С. Н. Поленова, 2013 г.;

18) «схематическое представление счета для дидактических целей не означает, что счет представляет собой двухстороннюю таблицу». ... Современное состояние автоматизации бухгалтерского учета ... дает полное основание для того, чтобы отказаться от табличной характеристики бухгалтерского счета. ... Логическая схема счета для дидактических (учебных) целей – форма двухсторонней таблицы. Левая часть таблицы называется дебет, а правая – кредит» [1, с. 105-107] – Р. А. Алборов, 2016. г.;

19) «бухгалтерский счет представляет собой двустороннюю таблицу, левая часть которой называется дебетом, а правая – кредитом» [8, с. 73] – Т. В. Воронченко, 2019 г..

Объективный критический анализ представленных выше определений счетов бухгалтерского учета как таблиц позволяет сделать следующие выводы.

В специальной литературе различия в этих определениях имеют не принципиальный, а главным образом терминологический характер. Общей характерной чертой большинства из этих определений является наличие в них одних и тех же понятий (терминов) в разных вариациях: «таблица или двухсторонняя таблица», «левая или правая сторона (часть) счета», «дебет» и «кредит».

Одни авторы (В. И. Лихачев, Н. А. Кипарисов, В. Г. Макаров, Ф. А. Михеев, А. Ф. Галкин, Н. Л. Вещунова, Л. Ф. Фомина, И. А. Пономаренко, С. Н. Поленова и др.) отмечают, что счета бухгалтерского учета представляют собой таблицы или двухсторонние таблицы для учетных записей или записи увеличений и уменьшений различных объектов.

Другие (Н. А. Блатов, Я. М. Гальперин, Ф. Ф. Бутынец, М. А. Булатов, В. И. Стражев. Т. В. Воронченко и др.) добавляют к этому название сторон таблиц или счетов – дебет и кредит.

Г. Э. Яковлева считает, что таблицы счетов бухгалтерского учета состоят из трех частей, одна из которых – наименование счета. Однако согласиться с этим нельзя, так как наименование счета – это название счетных таблиц.

Противоречивое мнение высказывает Р. А. Алборов. Вначале он утверждает, что бухгалтерский счет не двухсторонняя таблица, обосновывая это автоматизацией учета, а затем опровергает самого себя, ссылаясь на схему счета для дидактических (учебных) целей. Но, во-первых, при автоматизированном бухгалтерском учете счета имеют тоже табличную форму, хотя она и отличается от формы счетных таблиц в условиях ручного ведения учета. А, во-вторых, все счета являются, как правило, двухсторонними таблицами независимо от области своего использования – теория или практика бухгалтерского учета.

Также отметим, что счета бухгалтерского учета изучаются в учебных дисциплинах «Основы или Теория бухгалтерского учета», «Финансовый и управленческий учет» и «Бухгалтерский учет», если первая дисциплина не преподается отдельно. И большинство изучающих данную тему – это студенты младших курсов высших и средних специальных учебных заведений, еще недавние школьники. Они знакомы, в основном, только с такими таблицами как умножения, периодическая система элементов и некоторыми другими. Но формы (внешний вид) этих таблиц, во-первых, совершенно разные, во-вторых, сильно отличаются от форм таблиц счетов бухгалтерского учета и, в-третьих, по ним невозможно составить представление о форме и структуре счетных таблиц.

Более того, счета бухгалтерского учета изучаются в вышеуказанных учебных дисциплинах почти всегда после балансов, являющихся одной из самых главных учетных таблиц (табл. 1). Поэтому вполне вероятно предположение студентов о сходстве счетных и балансовых таблиц, что может затруднять их познание и уяснение.

**Таблица 1. Структура балансов**

Актив	Пассив
Долгосрочные активы	Собственный капитал
Оборотные активы	Долгосрочные обязательства
	Текущие обязательства
	Оценочные резервы

Источник – собственная разработка

На основании вышеизложенного, мы считаем, что счета бухгалтерского учета представляют собой, как правило, двухсторонние таблицы различных форм, в которых группируется и отражается различная экономическая информация об активах, капитале, обязательствах, доходах, расходах и затратах субъектов (предприятий, организаций): об их остатках на определенную дату, изменениях (увеличениях и уменьшениях) после хозяйственных операций в отчетном периоде и др.

Эти таблицы представляют собой системы строк и столбцов, в которых в определенной последовательности и связи отражается различная экономическая информация об учетных объектах хозяйствующих субъектов. Таблицы также можно определить как сетки, состоящие из горизонтальных строк и вертикальных граф (колонок), каждая из которых имеет название. Клетки, образуемые при пересечении строк и колонок, заполняются учетными данными.

Таблицы счетов бухгалтерского учета или счетные таблицы имеют подлежащее и сказуемое.

Подлежащим называются учетные объекты (основные средства, материалы, продукция, товары, дебиторская задолженность, уставный капитал, кредиты банков, обязательства, различные доходы, расходы, затраты и др.), которые характеризуются соответствующими цифровыми данными.

Сказуемое таблиц – это данные (показатели), характеризующие остатки и движение (увеличение и уменьшение) объектов бухгалтерского учета.

Таблицы бухгалтерских счетов имеют также:

1) названия (заголовки), которыми являются номера и наименования счетов бухгалтерского учета (например, Счет 123 «Основные средства», Счет 241 «Касса», Счет 311 «Уставный капитал», Счет 531 «Обязательства персоналу по оплате труда», Счет 611 «Доходы от продаж», Счет 713 «Административные расходы» и т. д.);

2) указания периодов времени, к которым относятся данные таблиц.

Таблицы счетов бухгалтерского учета состоят из двух граф (сторон) и  $n$ -го количества строк, то есть это двухграфные (двухсторонние) и  $n$ -строчные таблицы.

Первые или левые графы этих таблиц, а следовательно и самих счетов, называются «дебет», а вторые или правые – «кредит». Размерность таблиц  $2 \times n$ , а общая схема их такова:

**Таблица 2. Название**

Дебет	Кредит	
		1
		2
		3
		4
		5
		.
		.
		.
		.
		n

Источник – собственная разработка

По первым строкам счетных таблиц отражаются дебетовые или кредитовые сальдо на начало отчетного периода (месяца, квартала, года), по предпоследним – дебетовые и кредитовые обороты за отчетный период и по последним – дебетовые или кредитовые сальдо на конец отчетного периода.

Остальные строки таблиц бухгалтерских счетов образуют операционные поля и используются для записи хозяйственных операций, количество которых может быть разным: 0, 1, 2, ... n-3, где цифра 3 – это сумма трех вышеуказанных строк: первой, предпоследней и последней.

Каждая из двух вышеуказанных граф таблиц счетов бухгалтерского учета (Дебет и Кредит) подразделяется на подграфы. Их две – в таблицах учебных схем бухгалтерских счетов или немного больше – в таблицах счетов в различных книгах (журналах) на практике при ручном ведении бухгалтерского учета.

Названия двух подграф в таблицах учебных схем бухгалтерских счетов следующие: показатели и суммы. Показатели включают сальдо на начало отчетного периода (месяца, квартала, года), номера хозяйственных операций, обороты по дебету и кредиту за отчетный период, сальдо на конец отчетного периода. Раздельно по активным и пассивным счетам это представлено в табл. 3 и 4.

**Таблица 3. Активный счет**

Дебет		Кредит	
Показатели	Суммы	Показатели	Суммы
Сальдо на начало отчетного периода			
1) 2) 4)		3) 5)	
Оборот за отчетный период		Оборот за отчетный период	
Сальдо на конец отчетного периода			

Источник – собственная разработка

**Таблица 4. Пассивный счет**

Дебет		Кредит	
Показатели	Суммы	Показатели	Суммы
7)		Сальдо на начало отчетного периода	
		6)	
		8) 9)	
Оборот за отчетный период		Оборот за отчетный период	
		Сальдо на конец отчетного периода	

Источник – собственная разработка

По своей внешней форме таблицы учебных схем счетов бухгалтерского учета схожи с балансовыми таблицами, или статистическими балансами. Схему последних покажем на условном примере баланса основных средств предприятия (табл. 5).

**Таблица 5. Баланс основных средств предприятия за отчетный год, тыс. леев**

Статьи прихода	Сумма	Статьи расхода	Сумма
Основные средства на 1 января	52,0	Продано	58,4
Приобретено за плату	28,4	Амортизация	19,0
Построено	36,1	Ликвидация	21,1
Внесено учредителями в уставный фонд	70,5	Основные средства на 31 декабря	88,5
Итого	187,0	Итого	187,0

Источник – собственная разработка

Если обозначить остаток на начало отчетного периода через  $O_1$ , поступление (приход, увеличение) за отчетный период –  $\Pi$ , расход (выбытие, уменьшение) –  $P$  и остаток на конец отчетного периода –  $O_2$ , то в общем виде схему балансовых таблиц можно представить так:

$$O_1 + \Pi = P + O_2 .$$

Отсюда балансовая увязка показателей активных и пассивных счетов бухгалтерского учета по аналогии будет следующей:



$$\begin{array}{l}
 \text{остаток на счете, т. е. его сальдо на начало отчетного периода} \\
 + \\
 \text{поступление на счет, т. е. его один оборот за отчетный период} \\
 = \\
 \text{расход (выбытие) со счета, т. е. его другой оборот за отчетный период}
 \end{array}$$

**Рис. 2. Балансовая увязка показателей счетов**

Источник – собственная разработка

Эта формула позволяет легко, быстро и достоверно определить любой показатель счетов бухгалтерского учета, если известны все остальные.

Сравнение таблиц учебных схем бухгалтерских счетов с балансовыми таблицами показывает их значительное сходство по строению и содержанию, а также различие по расположению некоторых показателей: они даются на противоположных сторонах этих таблиц. Так, сальдо активных счетов на конец отчетного периода записываются на левых сторонах их таблиц, а аналогичные показатели балансовых таблиц (остатки на конец отчетного периода) – на их правых сторонах. Сальдо пассивных счетов на начало отчетного периода указываются на правых сторонах их таблиц, а остатки на начало отчетного периода в балансовых таблицах – на левых сторонах.

Таблицы счетов бухгалтерского учета на практике, то есть в бухгалтериях предприятий, содержат графы, предназначенные для записи отдельных элементов содержания хозяйственных операций: даты, порядкового номера, текста описания операции, количества, суммы и др.. При ручной обработке учетно-экономической информации они печатаются в книгах, журналах и на отдельных листах примерно таких форм (табл. 6, 7 и др.), а при компьютерной обработке этой информации программой 1с имеют следующие формы (табл. 8, 9 и др.).

**Таблица 6. Счет № \_ «\_\_\_\_\_»  
 за \_\_\_ месяц 202\_ г.**

Дебет				Кредит			
№ операций	Дата	Содержание операций	Сумма	№ операций	Дата	Содержание операций	Сумма
Сальдо на начало месяца							
Итого за месяц				Итого за месяц			
Сальдо на конец месяца							

Источник – собственная разработка

**Таблица 7. Счет № \_\_\_\_\_**

Дата	№	Содержание операции	Дебет	Кредит
Сальдо на начало месяца				
Обороты за месяц				
Сальдо на конец месяца				

Источник – собственная разработка

**Таблица 8. Карточка счета № \_\_\_\_\_  
 за \_\_\_\_\_ месяц 202\_ г.**

Дата	Документ	Операции	Дебет		Кредит		Сальдо	
			счет	сумма	счет	сумма	дебет	кредит
Сальдо на начало месяца								
Обороты за месяц								
Сальдо на конец месяца								

Источник – составлено автором на основе бухгалтерской программы 1с

**Таблица 9. Анализ счета № \_\_\_\_\_  
 за \_\_\_\_\_ месяц 202\_ г.**

Корреспондирующие счета	С кредита счетов	В дебет счетов
Сальдо на начало месяца		
Обороты за месяц		
Сальдо на конец месяца		

Источник – составлено автором на основе бухгалтерской программы 1с

Сравнение форм таблиц счетов бухгалтерского учета 6-9 показывает, что они могут быть двух- и односторонними. К первым относится форма табл. 6, а ко вторым – формы остальных трех таблиц. Форма табл. 6 в наибольшей степени соответствует схемам бухгалтерских счетов, длительное время используемым в теории бухгалтерского учета для учебных целей.

Таблицы счетов бухгалтерского учета имеют важную характерную особенность. Она состоит в том, что две их графы содержат разные показатели: сальдо на начало отчетного

периода (месяца, квартала, года), номера хозяйственных операций, обороты по дебету и кредиту за отчетный период, сальдо на конец отчетного периода. Это усложняет и затрудняет познание счетов и не допускается в статистических, аналитических и других таблицах.

Счета бухгалтерского учета следует отличать от близких к ним терминологически понятий:

- счетов на оплату как первичных документов,
- счетов в банках и
- национальных счетов.

Счетами на оплату называются документы, содержащие реквизиты продавцов товаров, работ и услуг (получателей денежных средств), по которым покупатели этих ценностей (плательщики) перечисляют за них денежные средства. Счета на оплату есть первичные документы, которыми оформляется оплата товаров, работ и услуг их покупателями.

Счета в банках или банковские счета – это счета, открываемые банками юридическим и физическим лицам для накопления ими безналичных денежных средств и их целевого использования. На этих счетах отражаются остатки и движение (поступление и выбытие) денежных средств, принадлежащих различным собственникам.

Национальные счета – это система статистических показателей, характеризующих состояние и развитие всей в целом рыночной экономики страны. Они представляют собой таблицы, состоящие из двух частей: правой, называемой «Ресурсы», и левой – «Использование», между которыми соблюдается равенство. Примерами таких счетов являются: счет производства (табл. 10), счет товаров и услуг, счета образования и распределения первичных доходов, счет использования доходов, счет операций с капиталом и др..

**Таблица 10. Счет производства за отчетный год (в текущих ценах, млн. леев)**

Использование	Ресурсы
4. Промежуточное потребление 140600	1. Выпуск в основных ценах 304150
5. Валовой внутренний продукт в рыночных ценах (1 + 2 + 3 - 4) 185900	2. Налоги на продукты 22400
	3. Субсидии на продукты (-) 50
Всего 326500	Всего 326500

*Источник – собственная разработка*

Система национальных счетов – это своего рода бухгалтерский макроучет, то есть учет не для каждого хозяйствующего субъекта, а для всей страны в целом (национальное счетоводство). Национальные счета аналогичны бухгалтерским счетам по строению и порядку записей отдельных экономических данных – последние отражаются дважды: вначале – в ресурсах одного, а затем – в использовании другого национального счета.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Таблицы имеются во всех областях человеческих знаний, весьма разнообразны и сильно различаются между собой. В полной мере это относится и к бухгалтерскому учету, где имеются два разных по содержанию определения счетов: как способ группировки, текущего отражения и контроля в денежной оценке различных учетных объектов и как таблицы.

Эти определения взаимосвязаны между собой и взаимообусловлены. Основанием для такого утверждения служит тот факт, что результаты группировки учетных объектов можно оформить (представить), как минимум, двояко: в виде текста или таблиц. Второй вариант представления информации об остатках и изменениях (движении) учетных объектов

предприятий является оптимальным, предпочтительным и поэтому издавна стал доминировать в специальной литературе.

Счета бухгалтерского учета представляют собой, как правило, двухсторонние таблицы различных форм, в которых группируется и отражается различная экономическая информация об активах, капитале, обязательствах, доходах, расходах и затратах субъектов (предприятий, организаций): об их остатках на определенную дату, изменениях (увеличениях и уменьшениях) после хозяйственных операций в отчетном периоде и др.

Таковыми таблицами являются и схемы активных и пассивных счетов, используемые в учебных целях в теории бухгалтерского учета. Но эти схемы и записи на них сумм хозяйственных операций составляются, в основном, неправильно по форме – как на рис. 3а и 3в (с условными данными). Мы считаем, что на этих схемах следует:

- 1) термины «Дебет» и «Кредит» указывать по середине левых и правых сторон счетов;
- 2) суммы хозяйственных операций в дебетах и кредитах счетов записывать на одном уровне по вертикали (фактически в одной графе) с суммами дебетовых и кредитовых оборотов, то есть выше последних или над ними – как на рис. 3б и 3г.

#### Активные счета

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>		<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
<i>Сальдо</i>	70			<i>Сальдо</i>	70		
2) 60		1) 170		2) 60		1) 170	
4) 190		3) 120		4) 190		3) 120	
		5) 310				5) 310	
<i>Оборот</i>	250	<i>Оборот</i>	600	<i>Оборот</i>	250	<i>Оборот</i>	600
<i>Сальдо</i>	280			<i>Сальдо</i>	280		

а)

б)

#### Пассивные счета

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>		<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
		<i>Сальдо</i>	50			<i>Сальдо</i>	50
9) 360		6) 490		9) 360		6) 490	
		8) 220				8) 220	
<i>Оборот</i>	360	<i>Оборот</i>	710	<i>Оборот</i>	360	<i>Оборот</i>	710
		<i>Сальдо</i>	400			<i>Сальдо</i>	400

в)

г)

**Рис. 3. Схемы счетов и записи на них сумм хозяйственных операций**

*Источник – собственная разработка*

Часто используемое понятие «дебет и кредит счетов» неправильное, так как первые два его слова в единственном числе, а третье во множественном. Вместо этого понятия должно использоваться только понятие «дебеты и кредиты счетов».

Счета бухгалтерского учета являются основными единицами накопления и хранения экономической информации об активах, капитале, обязательствах, доходах, расходах и затратах субъектов (предприятий, организаций). И успешному выполнению ими этой функции будут способствовать вышеизложенные положения и предложения по совершенствованию теоретических основ бухгалтерских счетов и записей на них фактов хозяйственной жизни в современных условиях развития рыночной экономики Республики Молдова.

#### **ЛИТЕРАТУРА**

1. Алборов Р. А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп. – Ижевск: Ижевская ГСХА, 2016.
2. Белов В. Д. Значение теории в бухгалтерии // Счетоводство, 1893, N 4.
3. Блатов Н. А. Основы общей бухгалтерии. Изд-е 4-е испр. и доп. – Л.: Экономическое обозрение, 1928.
4. Булатов М. А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Экзамен, 2005.
5. Бутинец Ф. Ф. Теория бухгалтерського обліку: підручник. Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000.
6. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / за заг. ред. Ю. А. Вериги. – К.: Центр учбової літератури, 2008.
7. Вещунова Н. Л. и Фомина Л. Ф. Бухгалтерский учет: учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2000.
8. Воронченко Т. В. Основы бухгалтерского учета: учебник и практикум. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2019.
9. Галкин А. Ф. и др. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие. Изд. 2-е, доп. и перераб. – М.: Статистика, 1976.
10. Гальперин Я. М. Основы балансового учета. 2-е, перераб. изд. – М.: Госфиниздат, 1937.
11. Кипарисов Н. А. Теория советского хозяйственного учета. – М.-Л.: Снабтехиздат, 1932.
12. Лихачев В. И. Учебник общей и торговой бухгалтерии. – М., 1907.
13. Любушин Н. П. и др. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие. Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.
14. Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета: учебник. Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.: Финансы, 1975.
15. Михеев Ф. А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие. – М.: Финансы, 1975.
16. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. – М.: Бухгалтерский учет, 2007.
17. Поленова С. Н. Теория бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2013.
18. Пономаренко И. А. Теория бухгалтерского учета: ответы на экзаменационные вопросы. – Минск: Тетралит, 2013.
19. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003.
20. Стражев В. И. Теория бухгалтерского учета: учебник. 2-е изд., испр. – Минск: Вышэйшая школа, 2012.
21. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета. Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000.
22. Ширококов В. Г. и др. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие. – Воронеж: Воронежский ГАУ, 2010.
23. Щербатюк В. В. План счетов бухгалтерского учета: справочник. Изд. 7-е, доп. и перераб. – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2017.
24. Щербатюк В. В. Планы счетов бухгалтерского учета Республики Молдова: учебно-практическое пособие. – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2016.
25. Яковлева Г. Э. Теория бухгалтерского учета по курсу "Бухгалтерский учет". – Харьков: Харьковский государственный экономический университет, 2003.