

СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК ВАЖНАЯ СОСТАВЛЯЮЩАЯ ЕГО ПАРАДИГМЫ

Щербатюк Василий, д.э.н., доцент, Европейский университет Молдовы

Rezumat: *a relevat caracteristici moderne și interpretarea conturilor, clasificarea și sugestiile făcute în vederea îmbunătățirii planurilor lor, în scopul de a îmbunătăți calitatea managementului și a eficienței economiei de piață.*

Abstract: *Revealed modern features and interpretation of accounts, the classification and made suggestions to improve their plans in order to improve management quality and efficiency of the market economy.*

Cuvinte cheie: *contabilitate static și dinamic, relație de cauzalitate, Planul de conturi, tipurile lor și de dezvoltare.*

JEL. M 41

Центральное место в системе бухгалтерского учета и его парадигме занимают счета. Они представляют собой одно из самых гениальных изобретений человечества. Используя счета и двойную запись, имеется возможность описать все факты хозяйственной жизни по стройной системе, которая позволяет так унифицировать учет, что результаты деятельности предприятий формируются независимо от ее вида и их отраслевой принадлежности. Поскольку каждый счет является частью баланса, то количественные изменения каждого счета приводят к изменению баланса [1, 2, 5, 6].

Бухгалтерские счета реализуют свою научно-познавательную, контрольную и информационную функции, что обеспечивает эффективное функционирование систем управления предприятий. В контексте экономических изменений счета занимают важное место в познании и исследовании новых учетных функций, в первую очередь, социальной и прогностической, тем самым обеспечивая рациональную организацию и ведение бухгалтерского учета в интересах собственников и с целью социальной защиты работников.

Важно отметить, что наука о счетах бухгалтерского учета имеет два основных направления: *статическое* и *динамическое*, и первое из них в настоящее время преобладает [3]. С этой точки зрения счета не наделяются какими-то особыми свойствами, кроме одного: каждому счету свойственно увеличиваться с одной стороны и уменьшаться – с другой. В остальном, согласно статической концепции, счет – это двусторонняя таблица, экран для наблюдения за изменениями сальдо (остатков), и инструмент для корректировки сальдо счета на определенную дату.

Иное дело – динамика счета. Здесь большое значение придается отражаемым на счетах оборотам. Всякая проводка – оборот, всякий оборот – определенное событие, факт

хозяйственной жизни. Упорядоченное множество оборотов отражает процесс финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Сальдо счета есть следствие оборотов, следствие определенного процесса. Поэтому в динамическом учете так важно, чтобы проводки были адекватны экономическому и юридическому содержанию отражаемой хозяйственной операции.

Если в статическом учете бухгалтер посредством счетов наблюдает за изменениями сальдо счетов, то в динамическом учете он наблюдает за оборотами. Иначе говоря, в статическом учете бухгалтер наблюдает за финансово-имущественным состоянием, а в динамическом – за процессом обращения капитала предприятия. Во втором случае определенное финансово-имущественное состояние, сложившееся на дату окончания отчетного периода, является естественным следствием такого процесса.

Способность выполнять две задачи одновременно – это, безусловно, преимущество «старого» динамического учета перед «молодым» статическим. Вместе с тем, динамическая трактовка дает простор воображению. Наверное, поэтому за много веков эмпирических поисков «единственно верного» способа учета накопилось немало всевозможных догадок, толкований, выводов, которые объясняют природу счетов.

Счета бухгалтерского учета органически связаны с его объектами, между ними существует причинно-следственная связь. Объекты бухгалтерского учета первичны, а его счета вторичны, т.е. появление новых учетных объектов вызывает необходимость введения новых бухгалтерских счетов и разработки их Плана.

В связи с вышеизложенным нельзя не отметить, что М.Ю. Медведев ставит вопрос, нужны ли счета бухгалтерского учета в бухгалтерском учете, и безоговорочно утверждает: они устарели уже сейчас, устарели с появлением в бухгалтерском учете компьютеров, и чем далее пойдет автоматизация учета, тем разительней методология, зародившаяся в далекую историческую эпоху, будет не соответствовать современной технологии. Чтобы придти к такому выводу нужно всего лишь обладать элементарными познаниями в области теории информационных систем – науки, занимающейся компьютерными базами данных, – а еще представлять, каким образом счета бухгалтерского учета возникли, для чего они вообще бухгалтерам понадобились [4].

Сегодня регистрируемые объекты отражаются в системе учета при помощи счетов, субсчетов и аналитических признаков, что соответствует сложившемуся в средневековье подходу: общее название – частное название – свойство. С точки зрения современных представлений об информации это неправильно, поскольку название – это мыслимое представление об объекте, складывающееся в человеческом мозгу в соответствии с культурными навыками его обладателя – в качестве исходного элемента компьютерной базы данных не годится. Современному взгляду на информацию соответствует следующий подход: идентификатор (скажем, порядковый номер) обозначает объект, признаки характеризуют данный объект в качестве его отдельных свойств. Есть только сам объект и характеризующие его свойства: группировать же объекты возможно по любому критерию, т.е. любому его свойству, причем в зависимости от выбранного критерия будет различаться результат.

Оптимальная совокупность счетов бухгалтерского учета формируется на основе системного, комплексного подхода, образует научнообоснованную систему, которая представляется в Планах счетов [7-9]. Они являются сложной иерархической структурой (системой) и включают следующие элементы – класс и группа счетов, счет и его субсчет, которые имеют разный уровень и тесно связаны между собой (рис. 1).

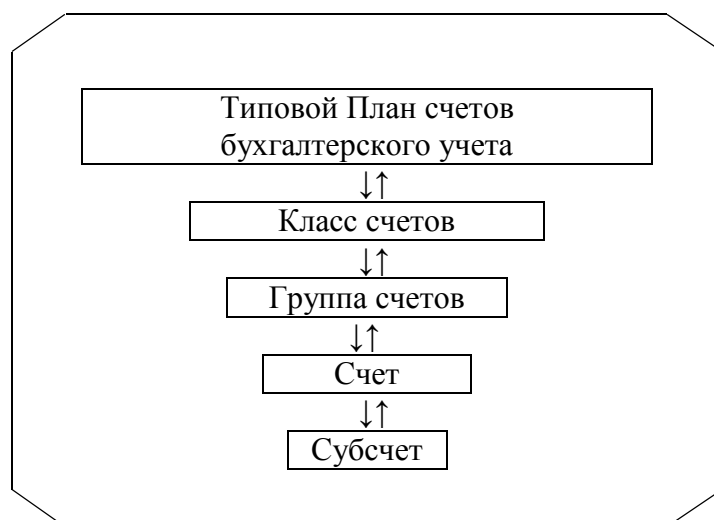


Рис. 1. Структурные элементы типового Плана счетов бухгалтерского учета

Необходимо знать, что из одной и той же совокупности счетов бухгалтерского учета можно построить несколько различных Планов счетов в зависимости от индивидуального представления об удобстве применения. Изначально Планы счетов составлялись на каждом предприятии самостоятельно. Этот порядок до сих пор сохранился в англоязычных странах. Однако преобладает тенденция использования единых для всей страны Планов счетов, что позволяет:

- ✓ дать бухгалтерам, независимо от квалификации, ориентир в их повседневной работе;
- ✓ создать взаимосвязанную систематизацию, группировку и обобщение информации о хозяйственной деятельности организаций;
- ✓ обеспечить действенную систему контроля показателей хозяйственной деятельности;
- ✓ помочь бухгалтерам при переходе из одной организации в другую;
- ✓ унифицировать обучение бухгалтерскому учету;
- ✓ облегчить группировку и обобщение данных по всему народному хозяйству в целом.

Планы счетов бухгалтерского учета весьма разнообразны и их можно классифицировать по различным признакам (табл. 1).

Таблица 1

Классификация Планов счетов бухгалтерского учета

Признаки классификации	Виды Планов счетов
1. Специфика сферы деятельности	Планы счетов коммерческих организаций. Планы счетов кредитных учреждений. Планы счетов государственных (муниципальных) учреждений.
2. Порядок объединения счетов в классы	Исходя из последовательности учета хозяйственных процессов. Исходя из структуры отчетности.
3. Деление учета на подсистемы	Планы счетов финансового учета. Планы счетов управленческого учета. Планы счетов налогового учета.
4. Возможность взаимодействия различных учетных систем	Интегрированные (с использованием счетов-экранов). Автономные (с передачей информации через отдельные счета). Параллельные (без взаимодействия).
5. Техника переноса информации из	Сопоставимые (можно установить соответствие счетов в разных системах).

одной учетной системы в другую	Несопоставимые (невозможно установить соответствие счетов в разных системах).
6. Способ кодирования информации	С использованием только цифрового кодирования. С использованием буквенно-цифрового кодирования. С использованием статей с наименованием (словоформой). С использованием цифр и словоформы.
7. Степень детализации счетов	С выделением субсчетов. Без выделения субсчетов.
8. Способ построения Планов счетов	Иерархическая система построения. Матричная система построения. Линейная система построения. Фасетная система построения.
9. Нормативная база разработки	Планы счетов в соответствии с Национальными стандартами бухгалтерского учета. Планы счетов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.
10. Разработчик Планов счетов	Типовые (унифицированные, единые). Рабочие.

В Республике Молдова издавна применяется типовой (унифицированный) План счетов бухгалтерского учета и количество его счетов менялось в зависимости от методологических установок. С утверждением первого Плана счетов и последующих его изменений наблюдалась тенденция к уменьшению числа счетов и субсчетов, но с переходом отечественного бухгалтерского учета на Международные стандарты финансовой отчетности количество счетов и субсчетов в их Планах резко увеличилось. Так, в Планах счетов бухгалтерского учета 1940 г. было 124 счета и 80 субсчетов (их общее количество 204), в Планах 1954 г. – 79 счетов и 142 субсчета (221). В Планах счетов 1959 г. количество счетов уменьшилось до 62, а субсчетов – до 87 (всего 149). Введенные в действие с 1 января 1998 и 2014 годов и позднее дополненные Планы счетов бухгалтерского учета отражают общую тенденцию увеличения количества счетов и субсчетов, которое равняется соответственно 129 счетам, 281 субсчетам и 148 счетам, 309 субсчетам (их общее количество соответственно 310 и 457).

В отличие от других стран молдавский Общий план счетов бухгалтерского учета имеет расширительную трактовку, так как включает следующие три раздела: 1. Общие положения, 2. Перечень счетов бухгалтерского учета, 3. Характеристика и порядок применения счетов бухгалтерского учета. Однако изучение второго раздела этого нормативного документа показывает, что бухгалтерские счета расположены в нем в систематизированном, а не в произвольном порядке. А это есть ничто иное как типичный План счетов бухгалтерского учета, и, следовательно, правильное название данного раздела. Исходя из этого, вышеуказанные первый и третий разделы целесообразно объединить в другой (отдельный) нормативный документ под названием «Методические указания по применению Общего плана счетов бухгалтерского учета».

Также отметим, что в Общем плане счетов бухгалтерского учета указывается, что он:

- 1) «состоит из трех разделов: I. Общие положения, II. Перечень счетов бухгалтерского учета, III. Характеристика и порядок применения счетов бухгалтерского учета»;
- 2) «содержит 9 классов: 1. Долгосрочные активы, 2. Оборотные активы, 3. Собственный капитал, 4. Долгосрочные обязательства, 5. Текущие обязательства, 6. Доходы, 7. Расходы, 8. Управленческие счета, 9. Забалансовые счета».

Однако эти два утверждения взаимоисключающие и противоречат друг другу. Такой вывод следует из того, что все счета, указанные в разделе II Общего плана счетов, распределены на 9 классов, которые перечислены во втором утверждении. Исходя из этого,

вышеприведенные два утверждения дают право двойко трактовать Общий план счетов бухгалтерского учета – как нормативный акт, устанавливающий:

а) систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета и методологические нормы их применения;

б) систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета.

Объективный анализ первой (расширительной) трактовки Общего плана счетов показывает, что она вступает в противоречие с Рабочим планом счетов бухгалтерского учета. Оно вызывается тем, что эти два вида Планов счетов существенно различаются между собой количеством структурных элементов: первый включает их три (I. Общие положения, II. Перечень счетов бухгалтерского учета, III. Характеристика и порядок применения счетов), а второй – только один элемент (II. Перечень счетов бухгалтерского учета).

Изучение специальной литературы показывает, что многие авторы утверждают, что для получения иностранных инвестиций необходимо обязательно перейти на Международные стандарты финансовой отчетности. Однако это мнение является ошибочным – между этими показателями не существует тесной связи, она очень слабая. И в этой связи весьма актуальным представляется стратегический анализ иностранных инвестиций в контексте необходимости обеспечения развития национальной экономики, безопасности и суверенитета страны. Ведь с переходом большей части экономики в частную собственность зарубежных инвесторов возникают большие риски и угрозы.

Практическое использование вышеизложенных положений будет способствовать повышению качества и эффективности бухгалтерского учета, улучшению информационного обеспечения управления, повышению конкурентоспособности хозяйствующих субъектов и успешному развитию рыночной экономики Республики Молдова.

Библиография

1. Grigoroî L., Lazari L. Bazele contabilității. – Chișinău: Cartier, 2012.
2. Гришина Л.В. Виды планов счетов и методика их формирования для целей МСФО // Корпоративная финансовая отчетность, 2011, № 8.
3. Малюга Н.М., Боримская Е.П. Генезис научной мысли о сущности счетов бухгалтерского учета: библиометрический анализ // Международный бухгалтерский учет, 2011, № 23.
4. Медведев М.Ю. План счетов бухгалтерского учета. Постатейные комментарии. – М.: Рид-групп, 2012.
5. Недерица А. Рабочий план счетов некоммерческих организаций: порядок разработки и применения // Contabilitate și audit, № 9, 2015.
6. Цыганков К.Ю. Баланс, счета и два варианта бухгалтерских записей. – Финансы и бизнес, 2009, № 1.
7. Щербатюк В.В. Новый план счетов бухгалтерского учета: справочное пособие. – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2015.
8. Щербатюк В.В. Планы счетов бухгалтерского учета Республики Молдова: учебно-практическое пособие. – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2016.
9. Щербатюк В.В., Евдокимович В.И. Основы финансово-хозяйственного контроля: учебное пособие. – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2015.