

НАЦИОНАЛЬНЫЙ ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЕГО ЭВОЛЮЦИЯ

NATIONAL CHART OF ACCOUNTS AND ITS EVOLUTION

ЩЕРБАТЮК Василий

НПФ «Аконс», Молдова

E-mail: yserb@mail.ru

Orcid ID: 0000-0003-0315-5705

Abstract. A more refined and in-depth definition of accounting accounts has been formulated, and their two-part form has been substantiated. A detailed and comprehensive description of two Moldovan Charts of Accounts for accounting of the financial and economic activities of enterprises, each with the same name but completely different in structure and content, is provided. Proposals for improving the theory and practice of accounting, enhancing the quality of teaching and training specialists have been made and substantiated.

Keywords: identifier, accounting objects, development, types and forms of Charts of Accounts.

JEL Classification: M41

Введение

В современных условиях функционирования рыночной экономики, совершенствования хозяйственного управления и выработки новой стратегии развития предприятий повышаются роль и значение бухгалтерского учета. Его правильная организация способствует рациональному использованию трудовых, материальных и финансовых ресурсов, росту производительности труда, эффективности хозяйственно-финансовой деятельности предприятий и повышению их конкурентоспособности.

В этой связи весьма актуальны вопросы становления, развития и совершенствования одного из основных и наиболее сложных методов бухгалтерского учета – его счетов, являющихся основным источником наиболее достоверной учетно-экономической информации для выработки и принятия оптимальных управленческих решений. Однако в Республике Молдова эти вопросы не исследованы и не раскрыты в специальной литературе глубоко, подробно и комплексно, что обуславливает научную ценность и практическую пользу данной статьи.

Основное содержание

Счета бухгалтерского учета представляют собой двухсторонние (двухграфные) таблицы разных форм, составленные для постоянного систематического отражения остатков на определенную дату и изменений (увеличений и уменьшений) за определенный период времени учетных объектов (активов, капитала, обязательств, доходов, расходов, затрат и др.). Двухсторонность таблиц счетов обусловлена необходимостью раздельного отражения хозяйственных операций, вызывающих увеличение и уменьшение величины объектов бухгалтерского учета.

Каждый счет – это основная единица хранения учетно-экономической информации и органическая часть системы счетов, которая является сложной иерархической структурой. Известный российский автор оригинальных трудов по бухгалтерскому учету М. Ю. Медведев обоснованно утверждает, что «счет бухгалтерского учета представляет собой идентификатор группы объектов» [7, с. 247]. Это весьма краткое и емкое определение включает два понятия: «идентификатор» и «группы объектов». Идентификатор говорит о том, что счет не является признаком, т.е. представляет собой не результат дифференциации хозяйственного комплекса, а искусственный реквизит, вводимый в информационную систему учета в технических целях.

А группы объектов свидетельствуют о том, что счетом обозначаются не единичные объекты учета, а группы объектов, которые в целях учета требуют дальнейшей дифференциации. Смысл счета состоит в том, что объекты учета определенным образом группируются и каждой сформированной группе присваивается уникальное наименование, которое и называется счетом. Один объект может принадлежать только одной группе или, как говорят в бухгалтерии, должен учитываться на одном счете. Счет является наиболее ходовым в бухгалтерский учете термином, от которого проистекают многие другие понятия, а также отдельные достоинства и многочисленные недостатки, свойственные применяемой сегодня методологии.

«Возможно, вы будете удивлены, – также отмечает М. Ю. Медведев, – но книги, в которые записывается поступление и выбытие вещей, называются **счетами бухгалтерского учета**. Да-да, теми самыми бухгалтерскими счетами! Вещь, регистрируемая в учетной книге, становится названием счета, а колонки поступления и выбытия переименовываются в знаменитые **дебет** и **кредит**. ... Бухгалтерский счет – та же учетная книга» [6, с. 12].

В современной теории и практике бухгалтерского учета используется много разных счетов (от 40-70 до нескольких сотен, а то и тысяч) в зависимости от размеров, отраслевой принадлежности и организационной структуры предприятий, объемов и видов их хозяйственно-финансовой деятельности, способа выполнения учетных работ (вручную или автоматизированный, компьютерный) и других факторов. И поэтому их предварительно систематизируют, упорядочивают по заранее установленным правилам и таким образом формируют Планы счетов бухгалтерского учета, которые подлежат дальнейшему обязательному и постоянному применению.

В Молдавской Советской Социалистической Республике, как и в других входивших в Союз Советских Социалистических Республик, в разные годы использовались различные единые, типовые Планы счетов бухгалтерского учета:

✓ 1940-1954 гг. – План счетов текущего учета основной деятельности промышленных предприятий, утвержденный Народным комиссариатом финансов СССР 09.10.1940 г. Он включал сокращенную номенклатуру счетов и являлся унифицированным, так как устранял различия в ранее действовавших Планах счетов 21 промышленного наркомата и отраслей народного хозяйства;

✓ 1955-1959 гг. – Типовой план счетов бухгалтерского учета основной деятельности государственных промышленных предприятий союзного и республиканского подчинения, введенный в действие письмом Министерства финансов СССР от 04.11.1954 г. № 1149. Он устранял параллельное применение в промышленности двух типовых Планов счетов (развернутого 1940 г. и краткого 1949 г.) и включал 79 синтетических счетов и 142 субсчета;

✓ 1960-1968 гг. – План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения, введенный в действие письмом Министерства финансов СССР от 28.09.1959 г. № 295. Он разрабатывался в соответствии с Положением о бухгалтерских отчетах и балансах и требованиями журнально-ордерной формы счетоводства;

✓ 1969-1985 гг. – План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций, утвержденный письмом Министерства финансов СССР от 30.05.1968 г. № 130. В нем увеличилось количество синтетических счетов, так как он должен был использоваться на промышленных, сельскохозяйственных и строительных предприятиях, в автотранспортных, снабженческих, сбытовых, торговых, геолого-разведочных, проектно-изыскательских и других хозяйственных организациях;

✓ 1986-1992 гг. – План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций, утвержденный приказом Министерства финансов СССР от 28.03.1985 г. № 40. Он включал новые счета (10 «Семена и корма», 18 «Растениеводство», 19 «Животноводство», 88 «Специальные фонды», 97 «Ссуды банка для рабочих и служащих», 14 «Переоценка товарно-материальных ценностей», 15

«Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Транспортно-заготовительные расходы» и др.), счета с измененными названиями (72 «Расчеты по возмещению материального ущерба» вместо «Расчеты с населением», счет 87 «Фонд экономического стимулирования» вместо «Фонды экономического стимулирования и специального назначения») и номерами (68 «Расчеты с бюджетом» взамен номера 73, который уже называли «Расчеты с рабочими и служащими по другим операциям»), 9 разделов вместо бывших 11. Через 16 месяцев после провозглашения независимости Республики Молдова 27 августа 1991 г., с 1 января 1993 г. приказом ее Министерства финансов от 3 марта 1993 г. № 14-Р введен в действие первый типовой национальный План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий. В сокращенном виде он представлен в табл. 1.

Таблица 1. **План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий**

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел I. Основные средства и другие долгосрочные вложения		
Основные средства	01	1. Производственные основные средства 2. Непроизводственные основные средства 3. Основные средства, приобретенные по лизингу
Износ основных средств	02	1. Износ собственных основных средств 2. Износ долгосрочно арендуемых основных средств 3. Износ собственных основных средств, приобретенных по лизингу
Долгосрочно арендуемые основные средства	03	
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов
Износ нематериальных активов	05	
Долгосрочные финансовые вложения	06	1. Паи и акции 2. Облигации 3. Предоставленные займы
Оборудование к установке	07	1. Оборудование к установке отечественное 2. Оборудование к установке импортное
Капитальные вложения	08	1. Строительство и приобретение основных средств 2. Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств 3. Перевод молодняка животных в основное стадо 4. Приобретение взрослых животных 5. Доставка животных, полученных безвозмездно
.....		
Забалансовые счета		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	

Источник: составлена автором на основе [1]

Отличительные особенности и достоинства этого Плана счетов следующие:

1) включал 10 разделов (I. Основные средства и другие долгосрочные вложения, II. Производственные запасы, III. Затраты на производство, IV. Готовая продукция, товары и реализация, V. Денежные средства, VI. Расчеты, VII. Финансовые результаты и использование прибыли, VIII. Фонды и резервы, IX. Кредиты и финансирование, Забалансовые счета);

- 2) синтетические счета и их субсчета имеют четкие, ясные, конкретные и лаконичные наименования;
- 3) двухзначные номера счетов, что сильно облегчает их запоминание;
- 4) наличие свободных номеров для дополнительных необходимых счетов;
- 5) вначале указаны наименования счетов и затем их номера, что методологически очень правильно, так как суть или экономическое содержание всех бухгалтерских счетов в их наименованиях, формулируемых исходя из наименований совокупности всех объектов, учитываемых на каждом счете;

6) рекомендован для всех предприятий, объединений и организаций народного хозяйства, ведущих бухгалтерский учет по двойной системе (кроме банков и бюджетных организаций), включая предприятия с участием иностранных инвесторов (совместные предприятия) и предприятия, полностью принадлежащие иностранным инвесторам.

Вместе с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий была введена в действие Инструкция по его применению. В ней:

- * устанавливались единые подходы к применению Плана счетов и отражению однородных фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета;
- * регламентировались основные методические принципы ведения бухгалтерского учета;
- * приведена краткая характеристика синтетических счетов и их субсчетов – раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов, порядок учета наиболее распространенных операций;
- * дана типовая схема корреспонденции каждого синтетического счета с другими бухгалтерскими счетами.

Важно также отметить, что молдавский План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий в целом почти полностью повторил одноименный нормативный акт, разработанный Управлением методологии бухгалтерского учета Министерства финансов СССР при участии группы экспертов Центра Организации Объединенных Наций по транснациональным корпорациям, утвержденный и введенный в действие с 1 января 1992 г. приказом этого же Министерства от 01.11.1991 г. № 56. Характерными особенностями этого документа, а, следовательно, и молдавского аналога, являлись:

~ введение новых учетных объектов – нематериальные активы (счета 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов»), финансовые вложения (счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения»), лизинговые операции (счета 09 «Арендные обязательства к получению», 97 «Арендные обязательства») и др.;

~ введение новых счетов – 02 «Износ основных средств» для учета начисления амортизации взамен отмененного 86 «Амортизационный фонд», 46 «Реализация продукции, работ, услуг», 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» и 48 «Реализация прочих активов»;

~ замена счетов 33 «Капитальные вложения» и 35 «Формирование основного стада» счетом 08 «Капитальные вложения» и признание продукции реализованной после отгрузки ее покупателю.

Прошло очень мало времени – всего пять лет, и в Республике Молдова План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий заменили на новый, но совершенно другой по структуре и содержанию План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий [2]. Он разработан на основе Национальных стандартов бухгалтерского учета и с учетом требований составления финансовых отчетов и потребностей управленческого учета, утвержден и вступил в действие с 1 января 1998 г. приказом Министерства финансов от 25 декабря 1997 г. № 174 и состоял из четырех разделов:

I. Общие положения – дана краткая характеристика разделов этого нормативного акта, показана его сфера действия и связь с новыми формами финансовых отчетов, изложен порядок классификации и кодирования счетов;

II. Терминология – включает определения (дефиниции) основных терминов и понятий, приведенных в Плане счетов. При этом в качестве основы использована терминология, принятая в международной практике и содержащаяся в Национальных стандартах бухгалтерского учета;

III. Перечень счетов бухгалтерского учета – представлены классы и группы синтетических счетов, а также эти счета и их субсчета. Форма таблицы этого Перечня и его краткое содержание представлены в табл. 2;

IV. Методологические нормы применения счетов бухгалтерского учета – дана характеристика классов и групп синтетических счетов, этих счетов и приведена их корреспонденция по основным типам хозяйственных операций.

Таблица 2. Перечень счетов бухгалтерского учета

Код группы счетов	Код счетов 1-го порядка	Код счетов 2-го порядка	Наименования классов, групп счетов и субсчетов
КЛАСС 1. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
11	111		НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ
			Нематериальные активы
		1111	Организационные расходы
		1112	Цена фирмы (гудвилл)
		1113	Патенты
		1114	Товарные знаки
		1115	Лицензии
		1116	Программное обеспечение
		1117	Прочие нематериальные активы
		1118	Долгосрочно арендованные нематериальные активы
	112		Незавершенные нематериальные активы
	113		Амортизация нематериальных активов
		1131	Амортизация организационных расходов
		1132	Амортизация цены фирмы (гудвилла)
		1133	Амортизация патентов
		1134	Амортизация товарных знаков
		1135	Амортизация лицензий
		1136	Амортизация программного обеспечения
		1137	Амортизация прочих нематериальных активов
		1138	Амортизация долгосрочно арендованных нематериальных активов
.....			
КЛАСС 9. ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА			
91			АРЕНДОВАННЫЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ
	911		Арендованные нематериальные активы
	912		Арендованные долгосрочные материальные активы
92			ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ, НЕ ПРИНАДЛЕЖАЩИЕ ПРЕДПРИЯТИЮ
	921		Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение
	922		Материалы, принятые в переработку
	923		Товары, принятые на комиссию
	924		Оборудование, принятое в монтаж
.....			
95			СРЕДСТВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, ПРИНЯТЫЕ НА ЗАБАЛАНСОВЫЙ УЧЕТ
	951		Бланки строгой отчетности
	952		Переходящие спортивные призы и кубки
	953		Долгосрочные активы, переданные в финансируемую аренду (финансовый лизинг)

Источник: составлена автором на основе [2]

Раздел III «Перечень счетов бухгалтерского учета» нового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий включал следующие классы счетов: 1.

Долгосрочные активы, 2. Текущие активы, 3. Собственный капитал, 4. Долгосрочные обязательства, 5. Краткосрочные обязательства, 6. Доходы, 7. Расходы, 8. Счета управленческого учета, 9. Забалансовые счета. При этом счета классов 1-7 были обязательными для всех предприятий, а классов 8-9 и субсчета всех классов имели рекомендательный характер и применялись по мере необходимости, исходя из особенностей деятельности предприятий и требований по раскрытию информации в финансовых отчетах, а также для целей анализа и контроля.

Предприятия могли вводить дополнительные субсчета классов 1-7, а также счета и субсчета классов 8-9 в соответствии с их информационными потребностями без дублирования и искажения Плана счетов бухгалтерского учета, который основан на классификации счетов по экономическому содержанию и включал только активные и пассивные счета.

Классы 1-7 состояли из счетов финансового учета. Эти счета использовались для обобщения информации, подлежащей отражению в финансовых отчетах и предназначенной для внутренних и внешних пользователей. Они подразделялись на балансовые счета (классы 1-5) и счета результатов (классы 6-7).

Балансовые счета предназначались для учета активов, собственного капитала и обязательств предприятий. В конце каждого отчетного периода сальдо (дебетовое или кредитовое) этих счетов отражались в бухгалтерских балансах.

Счета результатов применялись для учета доходов и расходов предприятий. На отчетную дату кредитовые обороты счетов доходов и дебетовые обороты счетов расходов принимались в расчет при исчислении показателей Отчетов о финансовых результатах.

Класс 8 включал счета управленческого учета. Они предназначались для текущего учета и обобщения информации о производственных затратах, себестоимости продукции (работ и услуг), торговых надбавках и выручке от продажи товаров. Эта информация использовалась только для внутренних нужд предприятий в целях принятия эффективных управленческих решений. На отчетную дату управленческие счета закрывались с балансовыми счетами и/или счетами результатов.

Забалансовые счета класса 9 использовались для учета и обобщения информации о наличии и движении нематериальных и долгосрочных материальных активов, полученных во временное пользование, товарно-материальных ценностей и ценных бумаг, не принадлежащих предприятиям, но находящихся в их распоряжении, бланков строгой отчетности, условных обязательств, платежей и дебиторской задолженности, налоговых убытков и льгот и др.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий распространялся на все юридические и физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью и зарегистрированные в Республике Молдова, расположенные как на ее территории, так и за ее пределами, независимо от их отраслевой принадлежности, вида собственности и организационно-правовой формы (кроме банков и бюджетных организаций).

Как показал наш сравнительный анализ формы (макета) и содержания таблицы Перечня счетов бухгалтерского учета и румынского Общего плана счетов бухгалтерского учета [14, 15], первый из них фактически позаимствован из второго и между ними имеется много общего. Они имеют одинаковую структуру и включают 9 классов счетов, которые подразделяются на группы счетов. Эти группы объединяют различные синтетические счета с трехзначными номерами (кодами), а субсчета, входящие в них, имеют четырехзначные номера (коды), формируемые единым способом: три цифры номера счета + одна цифра, соответствующая порядковому номеру субсчета в этом счете. Они также включают значительное количество одноименных и схожих счетов и субсчетов.

Вместе с тем молдавский (а по существу румыно-молдавский) Перечень счетов сильно отличается от румынского Общего плана счетов: в них различная последовательность расположения бухгалтерских счетов, а, следовательно, и их классов и групп. Так, молдавский нормативный акт начинается с класса счетов для учета долгосрочных активов, далее класс 2 «Оборотные активы», и заканчивается классом забалансовых счетов. В румынском

нормативном акте первый класс включает счета для бухгалтерского учета капиталов, оценочных резервов, займов и обязательств, второй класс – счета активов и последний, девятый класс – управленческие счета, которые составляют восьмой класс молдавской учетной теории и практики; также отсутствуют забалансовые счета.

Мы считаем, что в Перечне счетов бухгалтерского учета (табл. 2):

- совершенно неправильным является его название – это не Перечень, а Систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета, но его не использовали из-за того, что так, как правило, с давних пор определяются Планы счетов бухгалтерского учета;
- неправильно названы первые три графы (Код группы счетов, Код счетов 1-го порядка, Код счетов 2-го порядка) – в них очень много таких кодов (477), а термин «Код» в единственном числе используется ошибочно, вместо него следовало трижды употребить термин «Коды»;
- последняя, четвертая графа включает четыре разнородных и разнопорядковых (разноуровневых) понятия (название классов синтетических счетов, название групп этих счетов, наименование синтетических счетов и наименование субсчетов), представляющих собой целое и его составные элементы (части). И таких понятий в данной графе очень много – около 500;
- резко увеличилось количество счетов (с 84 до 129, т.е. в 1,5 раза) и субсчетов (с 92 до 280, т.е. в 3 раза) по сравнению с предыдущим Планом счетов;
- имеется множество цифр, вызванное в основном способом формирования номеров субсчетов;
- необоснованно объединены в одну общую совокупность две разнородные по своему экономическому содержанию совокупности счетов: первая – счета классов 1-8 и вторая – счета класса 9 «Забалансовые счета»;
- класс 9, включавший небольшое количество счетов, поделен на 5 групп, названия которых сформулированы бессистемно, нелогично и неправильно: товарно-материальные ценности и ценные бумаги, не принадлежащие предприятию; средства и обязательства, принятые на забалансовый учет – подчеркнутые нами термины в названиях отдельных групп забалансовых счетов применимы по отношению и к другим счетам.

Сравнение формы (макета) таблицы молдавского Перечня счетов бухгалтерского учета с формами таблиц аналогичных по содержанию, т.е. сопоставимых Планов счетов бухгалтерского учета 15 стран Европы, Азии и Америки (Российской Федерации, Украины, Республик Беларусь, Казахстан, Таджикистан и Узбекистан, Китайской Народной, Французской, Азербайджанской, Кыргызской, Латвийской и Эстонской Республик, Соединенных Штатов Америки, Румынии и Турции), а также в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, представленных в работах [8,10-13], показывает, что между ними имеются большие различия по структуре и содержанию, а также, что молдавский Перечень бухгалтерских счетов является самым сложным и трудным для понимания и практического использования.

Исходя из вышеизложенного, возникает много важных вопросов методического и методологического характера:

- 1) почему один молдавский План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий через очень короткое время (всего пять лет!) заменен на другой одноименный аналогичный нормативный акт?
- 2) почему структура и содержание второго Плана счетов кардинально изменена по сравнению со структурой и содержанием первого?
- 3) кто автор или авторы такой заумной, просто «революционной» трансформации важнейшего нормативного акта, каковы и где ее обоснования?
- 4) почему при этом форма (макет) таблицы молдавского Перечня счетов бухгалтерского учета фактически позаимствован из румынского Общего плана счетов бухгалтерского учета?
- 5) какова сумма расходов на составление нового Плана счетов общая и в том числе на оплату труда в разрезе конкретных лиц?

- 6) разрабатывались и рассматривались ли альтернативные, более простые, наглядные и понятные формы таблицы Перечня счетов?
- 7) изучались ли глубоко и подробно путем анонимного анкетирования мнения о данном нормативном акте многих его основных пользователей – бухгалтеров-практиков и преподавателей бухгалтерского учета высших и средних учебных заведений Республики Молдова до и через несколько лет (например, три или пять) после его введения в действие?
- 8) проводились ли своевременные и квалифицированные консультации о необходимости коренной перестройки предыдущего Плана счетов бухгалтерского учета с ведущими, авторитетными международными бухгалтерскими организациями и зарубежными специалистами? Если да, то с кем конкретно и каковы их мнения по данному вопросу, а также их польза?

В этой связи очень уместно привести мнение всемирно известного российского ученого, доктора экономических наук профессора Я. В. Соколова. «Чем чаще меняется План счетов, – отмечал он, – тем в большей степени теряется сопоставимость данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности. И если говорить о наших бухгалтерах-практиках, то тот план, с которым они работают, это если и не самый лучший, какой только может быть, то, по крайней мере, мы можем его признать наименее плохим, т.е. оптимальным вариантом. И нам надо ему следовать, ибо от добра добра не ищут» [9].

Заключение

Вначале появляются объекты, подлежащие бухгалтерскому учету и только затем – счета, предназначенные для учета этих объектов. Последние имеют четкие, ясные и конкретные названия и на их основе должны формироваться и в принципе формируются наименования счетов бухгалтерского учета. То есть, наименования счетов бухгалтерского учета в идеале должны полностью соответствовать наименованиям объектов, учитываемых на соответствующих счетах. Однако в молдавских Планах счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий эта аксиома регулярно нарушается, в результате чего некоторым счетам присваивают не корректные названия. Так, например, счет 241 называется «Касса» неправильно, так как касса – это небольшая комната или ее часть, в которой работает кассир или бухгалтер: принимает и выдает наличные денежные средства и др. Поэтому правильное название данного счета – «Денежные средства в кассе». То же самое можно сказать и о других счетах: 242 «Текущие счета в национальной валюте», 243 «Текущие счета в иностранной валюте», 244 «Другие банковские счета», 811 «Основная деятельность», 812 «Вспомогательная деятельность», 835 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Систематизированные перечни счетов бухгалтерского учета, составляющих суть, главное содержание Планов счетов, можно представить двумя способами: текстуально (например, 123 «Основные средства», 211 «Материалы», 521 «Текущие коммерческие обязательства», 611 «Доходы от продаж», 713 «Административные расходы», 811 «Основная деятельность» и т.д.) и в табличной форме. Но, как свидетельствует многолетняя отечественная и зарубежная учетная теория и практика, из этих способов используется только второй, как наиболее удобный и наглядный.

Таблицы Планов счетов бухгалтерского учета – это система строк и столбцов, в которых в определенной последовательности и связи излагается необходимая информация. Они являются простыми перечневыми, имеют подлежащее и сказуемое. В подлежащем указывается характеризуемый объект – совокупность бухгалтерских счетов в целом, т.е. их перечень. В сказуемом дается характеристика подлежащего – наименования и номера счетов и субсчетов.

Планы счетов бухгалтерского учета могут составляться по-разному и включать в себя различные перечни счетов в зависимости от принятых при этом методик отражения экономических данных на счетах и формирования обобщающих показателей финансово-хозяйственной деятельности. Корреспонденция счетов для отражения хозяйственных операций всецело зависит от применяемых Счетных планов и предусмотренных в них характеристик счетов.

Планы счетов бухгалтерского учета являются сложными иерархическими структурами (системами) и включают следующие элементы – класс (раздел) и группа счетов, счет и его субсчет, которые имеют разный уровень и тесно связаны между собой.

Необходимо всегда правильно понимать, определять и постоянно использовать одно из наиболее центральных, важных и распространенных понятий бухгалтерского учета – «План счетов бухгалтерского учета». Однако критического и глубокого анализа определений данного понятия в специальной литературе не существует. Поэтому срочно требуется впервые произвести его на основе трудов известных ученых и специалистов ведущих научных школ и выработать единое, научно обоснованное и общепризнанное определение вышеуказанного понятия.

Систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета в Республике Молдова почти 50 лет, до 1 января 1998 г. назывался Планом счетов, а после этой даты – уже Перечнем счетов бухгалтерского учета. То есть, в результате реформы создали парадоксальную ситуацию – один и тот же объект (систематизированный перечень счетов) имеет два разных названия. Это будет постоянно вызывать дополнительные трудности и противоречия при изучении бухгалтерского учета и его ведении в хозяйственной практике.

Также вызывает удивление весьма распространенный в специальной литературе разноречивый в написании термина «план» в названиях вышеуказанных нормативных актов. Первую букву этого термина пишут часто заглавной (прописной) – «План» и нередко или одновременно, через одно-два предложения строчной – «план».

Такое положение в целом нельзя признать нормальным и его следует постепенно и последовательно исправлять. Мы считаем, что если название данных нормативных актов начинается с термина «план», то его первую букву следует писать только заглавной – «План», как это показано выше, а во всех других случаях – строчной («план»): Типовой, Единый, Общий, Счетный план. Это будет способствовать упорядочению профессиональной терминологии, повышению грамотности и научного статуса бухгалтерского учета, улучшению взаимопонимания между специалистами разных стран.

Сравнение молдавского Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий с другими аналогичными нормативными актами нашей и зарубежных стран убедительно показывает, что он очень сильно отличается от них своей формой, структурой, содержанием и наиболее сложный. Это сильно затрудняло изучение, понимание и использование данного нормативного акта в учебном процессе высших и средних специальных учебных заведений и практике ведения бухгалтерского учета на предприятиях Республики Молдова.

На протяжении длительного времени в учебниках и учебных пособиях по теории (основам) бухгалтерского учета раскрывается тема «Счета и двойная запись», один из вопросов которой «План счетов бухгалтерского учета». Однако формулируется он неправильно, так как включает информацию о двух Планах счетов [(Типовом, Общем, Едином) и Рабочем], и рассматривается кратко на 2-5 страницах. Полагаем, что давно назрела необходимость изменения такого положения, повысить уровень преподавания данной темы студентам бухгалтерской специальности I и II циклов (лиценциатура и магистратура), и для этого следует, в частности, вводить в новую вышеуказанную литературу отдельную тему «Планы счетов бухгалтерского учета» объемом 15-20 страниц. Она может включать следующие важные примерные вопросы: сущность, значение, структура и виды Планов счетов бухгалтерского учета, их функции и способы построения, Общий (Типовой, Единый) план счетов бухгалтерского учета, Рабочие планы счетов бухгалтерского учета, Планы счетов бухгалтерского учета в высокоразвитых странах Европы, Америки и Азии, Планы счетов бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, Международный (Всемирный) план счетов бухгалтерского учета, сравнительный анализ Планов счетов бухгалтерского учета и др.

Выше поставлены важные и аргументированные 8 вопросов, вызванных переходом через очень короткое время (всего пять лет!), с 1 января 1998 г. от одного молдавского Плана счетов

бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий к другому одноименному, но совершенно другому по структуре и содержанию. Глубоко обоснованные, детальные и конкретные ответы на все эти вопросы отсутствуют в специальной литературе, но они очень нужны многим специалистам и гражданам для познания и понимания истории развития бухгалтерского учета, действующего порядка разработки и утверждения новых нормативных актов в этой области, а также многих социально-экономических процессов, происходящих в Республике Молдова. И такие ответы должны быть сформулированы и представлены ведущими национальными научно-педагогическими кадрами соответствующего профиля, работниками Министерства финансов Республики Молдова, которое, согласно статьи 8 часть (1) Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, является главным органом регулирования в области бухгалтерского учета, и членами Совета по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности, который, в соответствии со статьей 9 часть (1) того же законодательного акта, призван обеспечить постоянное развитие и совершенствование бухгалтерского учета.

Представленные выше положения, выводы и предложения представят интерес для научно-практических работников бухгалтерского учета и будут способствовать повышению научного уровня теории и практики бухгалтерского учета, качества его преподавания и подготовки специалистов, а также улучшению информационного обеспечения управления хозяйствующими субъектами рыночной экономики Республики Молдова с целью успешной ее интеграции в Европейский союз.

Библиография

1. Приказ Министерства финансов Республики Молдова «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий» № 14-Р от 3 марта 1993 г. // Monitorul, 1993, № 88-91.
2. Приказ Министерства финансов Республики Молдова «Об утверждении и введении в действие Национальных стандартов бухгалтерского учета и Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий» № 174 от 25 декабря 1997 г. // Monitorul oficial al Republicii Moldova, 1997 г., № 93-96.
3. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000.
4. Коротаев С. Л. Российский и белорусский планы счетов бухгалтерского учета: анализ принципиальных отличий // Бухгалтерский учет и анализ, 2004, № 7.
5. Лемеш В. Н. Типовой план счетов: современная история и перспективы развития // Бухгалтерский учет и анализ, 2012, № 5 и 6.
6. Медведев М. Ю. Бухучет за 20 минут: учебное пособие. – М.: Проспект, 2013.
7. Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: Дело и Сервис, 2001.
8. Панков Д. А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. – Минск: Вышэйшая школа, 1997.
9. Соколов Я. В. План счетов // <https://buh.ru/articles/documents/14808/>. Дата обращения 3.01.2026 г.
10. Соколов Я. В., Панков Д. А. и др. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учебное пособие / под ред. Ф. Ф. Бутинец. – М.: Проспект, 2007.
11. Щербатюк В. В. Бухгалтерские счета и их Планы в зарубежных странах: учебно-практическое пособие. – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2016.
12. Щербатюк В. В. Планы счетов бухгалтерского учета и их сравнительный анализ // Charts of accounts and their comparative analysis. In: International scientific conference on accounting, ISCA 2022 [online]: Collection of scientific articles = Culegere de articole științifice, 11 Edition, April 1-2, 2022. Chișinău: ASEM, 2022.
13. Щербатюк В. В. Планы счетов бухгалтерского учета Республики Молдова: учебно-практическое пособие. – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2016.
14. Bazele contabilității agenților economici din România. Ediția a II-a. – București: Editura Intelcredo DEVA, 1996.
15. Calotă T-O. Contabilitate de la teorie la practică. – București: Editura Universitară, 2015.