

## ОБЪЕКТ И ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: СОДЕРЖАНИЕ И РАЗВИТИЕ ДЕФИНИЦИЙ

Н.А. Лесневская, канд. экон. наук, доцент

### **Введение**

Современное развитие теории бухгалтерского учета предполагает появление различных парадигм, многочисленных теорий и концепций, определяющих методики отражения в системе показателей процессов и фактов хозяйственной жизни, в том числе в сфере производства услуг. В сложившихся условиях наиболее дискуссионными вопросами являются уточнение содержания предмета и объекта бухгалтерского учета, раскрытие их сущности и взаимосвязи, разработка наиболее общих классификаций элементов, составляющих предмет науки о бухгалтерском учете.

С точки зрения методологии научных исследований предмет отражает теоретические положения и признаки, которые позволяют отличить рассматриваемую область знаний от множества других наук. В последние годы белорусские и зарубежные ученые предлагают различные подходы к определению его сущности, однако наличие большого количества трактовок, по мнению профессора В.Ф. Палия, «порождает неуверенность в научности определения предмета бухгалтерского учета» [11, с. 10].

Теоретическое обоснование в новых экономических условиях сущности объекта и предмета бухгалтерского учета, разработка теоретически обоснованной и практически востребованной классификации его элементов является актуальной проблемой современной теории. Ее решение позволит адаптировать учетную практику к условиям и требованиям современной экономики.

### **Основная часть**

Развитие индустриального производства в конце XIX века, основанного на частной форме собственности, обусловило необходимость и создавало объективные предпосылки для становления бухгалтерского учета как науки, появления различных его теории и концепций, в том числе определяющих предмет и объект исследования. Первые попытки определить сущность предмета бухгалтерского учета предприняты итальянскими учеными Дж. Чербони и Ф. Беста, которые положили начало двум направлениям в теории учета: юридическому и экономическому.

Юридическая трактовка бухгалтерского учета содержится в работах Савалье Р., Чербони Дж., Пангло Ш. и других представителей учетной профессии. По их мнению, в бухгалтерском учете отражается не имущество, а права на имущество. Бухгалтерский баланс в понимании авторов характеризует юридическое положение организации в определенный момент времени. В дальнейшем, чтобы регламентировать деятельность бухгалтеров, применяемые принципы и методики, представители этого направления предлагали выделить в отдельную отрасль юридических наук бухгалтерское право.

Экономическое направление в учете развивалось в трудах Ф. Беста, Ж.Б. Дюмарше, Н.И. Попова и других ученых. Его авторы рассматривают имущество организации с точки зрения его стоимости с использованием в бухгалтерском учете такого элемента метода как оценка.

Научные взгляды представителей двух направлений положили начало различным трактовкам предмета бухгалтерского учета. Согласно рассуждениям Дж. Чербони предметом бухгалтерского учета являются расчеты собственника с агентами, юридическими и физическими лицами, основными задачами бухгалтерии является контроль сохранности имущества, а техника учета сводится к отражению юридических обязательств в соответствии с постулатом Э. Дегранжа: «тот, кто получает, — дебетуется, тот, кто выдает, — кредитуется» [17, с. 59].

В теории фонда, разработанной Беста Ф., предметом учета являются не ценности, а их стоимость. В его понимании фонд — это общий объем стоимости, вложенный в предприятие, который состоит из отдельных элементов. Каждому элементу соответствует определенный счет, а задачи бухгалтерского учета сводятся к управлению имуществом, составляющим капитал [17, с. 84]. В истории учетной науки это одно из первых указаний на капитал как предмет бухгалтерского учета.

Возникновение различных направлений и бухгалтерских школ положило начало продолжающейся и в настоящее время дискуссии о сущности объекта, предмета и метода бухгалтерского учета. Ее содержание характеризуется наличием многочисленных толкований и определений, сформулированных учеными разных стран и в различные периоды экономического развития общества. Основной целью и движущим мотивом дискуссии является достижение соответствия теории бухгалтерского учета современному состоянию экономических отношений, определяющих потребности практики. Содержание дискуссии основывается на использовании исторического метода, что позволяет соблюдать преемственность теорий и концепций в условиях господствующей парадигмы, смена которой в науке о бухгалтерском учете осуществляется при изменении стадии общественного развития и формы собственности.

До начала 20-х годов XX века в качестве предмета бухгалтерского учета различные ученые рассматривали движение денежных средств, целью использования которых является получение прибыли (Ригер В.), различные стадии кругооборота капитала (Вольф А.М.), изменения в имуществе предприятия (Рейнбот П.И.) и непосредственно сам капитал собственника в процессе его движения и изменения (Пангло Ш., Арнольд К.И., Шер И.Ф.).

Появление крупного индустриального производства, основанного на государственной собственности, изменило подходы к определению предмета бухгалтерского учета в середине XX века. В советский период теоретические концепции учета были сформулированы в результате научной полемики двух школ. Основными темами дискуссии явилось определение сущности предмета и метода бухгалтерского учета, а в качестве теоретической основы использовались работы К. Маркса.

В период развития социалистического учета представители научной школы Н.А. Кипарисова определяли предмет бухгалтерского учета как процесс расширенного воспроизводства, а метод его исследования, по их мнению, включал три основных элемента: баланс, счета и двойную запись. Однако наиболее распространенными в теории бухгалтерского учета оказались идеи научной школы Леонтьева Н.А., которые получили свое развитие в работах Макарова В.Г., Палия В.Ф., Соколова Я.В. и других ученых нашего времени. В исследованиях, получивших общее признание научного сообщества в 70–80-е годы XX века, сформировалось устоявшееся определение предмета бухгалтерского учета как науки и его метода. В этот период объекты бухгалтерского учета рассматриваются во множественном числе как составные части кругооборота общественных фондов, их совокупность составляет предмет науки о бухгалтерском учете, а ее метод включает восемь элементов, сгруппированных по этапам учетного процесса [7, с. 35; 8, с. 19; 12, с. 38].

Таким образом, концептуальные положения современной теории бухгалтерского учета были разработаны в условиях индустриальной экономики, в которой кругооборот хозяйственных средств отражал особенности материального производства, основанного на государственной форме собственности.

Формирование постиндустриального общества и развитие рыночных отношений изменили теоретическую основу фундаментальных экономических наук и требуют пересмотра методологических подходов прикладных дисциплин, обогащения их концептуальных положений результатами отечественных и зарубежных научных разработок. В настоящее время нуждаются в переосмыслинии принципиально важные вопросы, связанные с определением места бухгалтерского учета и экономического анализа в системе экономических знаний, рассмотрением их сущности в системе управления, оценке практической значимости применяемых методик. Решение этих задач должно основываться на новом понимании сущности объекта, предмета и метода этих наук в современных экономических условиях.

Анализируя актуальные проблемы теории бухгалтерского учета, В.Ф. Палий отмечает, что такая категория как «объекты бухгалтерского учета» применяется в настоящее время без достаточных оснований и обращает внимание на необходимость проведения дискуссии о сущности этой дефиниции, которая обогатит современную экономическую науку [11, с. 14–15].

В настоящее время теоретические исследования в области бухгалтерского учета базируются на научной основе таких экономических дисциплин, как экономика, управление, экономический анализ и статистика. При этом разработка новых идей и гипотез может осуществляться с использованием допущений, ограничений, принципов методологических основ этих наук при изучении обратного влияния их теоретических основ на понимание особенностей объекта и предмета бухгалтерского учета.

В специальной литературе под управлением понимают процесс целенаправленного, систематического и непрерывного воздействия управляющей подсистемы на управляемую с помощью так называемых функций управления, образующих замкнутый и бесконечно повторяющийся управляемый цикл [4, с. 683].

Традиционно бухгалтерский учет и экономический анализ рассматриваются в составе функций управления, с использованием которых осуществляется целенаправленное воздействие на объект управления с целью его перевода в новое состояние или поддержание в установленвшемся режиме [20, с. 13]. Каждая функция сочетает в себе теорию и практику, представлена соответствующей экономической наукой, изучающей и разрабатывающей методологические подходы для воздействия на объект управления. Взаимосвязь экономических наук основывается на рассмотрении различных свойств и особенностей одного объекта исследования, при этом каждая из наук, по мнению В.В. Палия, изучает те свойства объекта, которые являются предметом данной науки [11, с. 14]. Г.В. Савицкая также отмечает, что один и тот же объект может рассматриваться различными науками, при этом каждая находит в объекте специфические стороны или отношения [15, с. 38]. В микроэкономической среде объектом исследования является субъект хозяйствования, образованный в соответствии с действующим законодательством и рассматриваемый как объект управления. Методологическая взаимосвязь прикладных наук основана на изучении различных аспектов его функционирования.

В специальной литературе А.Д. Шеремет дает единое толкование объекту бухгалтерского учета и экономического анализа, под которым понимают хозяйственную деятельность организаций как совокупность производственных отношений, рассматриваемых во взаимодействии с технической стороной производства,

с внешнеэкономическими, социальными и природными условиями [21, с. 60, 22, с. 345]. Дополнение к этому определению содержит дефиниция, сформулированная В.Ф. Палием. Ученый утверждает, что объектом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность юридических и физических лиц, муниципальных и государственных образований, и делает акцент на ту ее часть, которая опосредована движением индивидуального либо общественного капитала [11, с. 14]. Под объектом экономического анализа чаще всего понимают результаты, которые представлены системой взаимосвязанных показателей, отражающих отдельные стороны и сегменты хозяйственной деятельности [15, с. 40].

Однако в современных условиях следует говорить о качественном изменении организационной структуры объектов управления, создании сложных управляемых структур. В специальной литературе часто обращается внимание на изменение субъекта хозяйствования с отдельно взятой организации на сеть субъектов хозяйствования, взаимодействующих в соответствии с едиными правовыми, организационными, финансовыми и другими нормами в общей системе текущего и стратегического управления. Создание различного вида объединений требует формирования информационно-аналитического обеспечения, необходимого для проведения скоординированной экономической политики и управления сложными организационными структурами. Требования к системе информации установлены международными и национальными стандартами в области составления сводной и консолидированной отчетности. Учет и анализ распространяются в целом на объект управления, функционирующий в различных организационно-правовых формах, и целенаправленно используются субъектом для принятия обоснованных управленческих решений.

Таким образом, в современной экономике объектом бухгалтерского учета и экономического анализа является не только организация, действующая самостоятельно. В качестве объекта исследования может рассматриваться объект управления в составе корпоративной группы, корпоративная группа в целом, либо группа субъектов, связанных общей организационно-правовой структурой или экономической стратегией. Для этих рыночных структур в настоящее время актуальна разработка методологических подходов, устанавливающих правила обобщения и консолидации показателей бухгалтерского учета, а также их использование в управлении и оценке результатов различных организационных структур с целью выработки общей стратегии.

В настоящее время помимо определения сущности объекта прикладных наук в специальной литературе продолжается дискуссия о соотношении таких понятий как объект и предмет исследования. Методология научных исследований рассматривает «объект» как направленность познавательной деятельности субъекта [10, с. 369]. Экономический словарь уточняет формулировку этой категории для прикладных дисциплин, определяя его как предприятие, учреждение, а также все то, что является местом какой-либо деятельности [1, с. 667].

Однако согласно сложившейся традиции в большинстве определений предмет бухгалтерского учета считается общим понятием, а объекты — его составными частями. Такие дефиниции объекта содержат указания на состав хозяйственных средств субъекта хозяйствования и их кругооборот [6, с. 25], явления, которые могут быть объективно выражены в стоимостной оценке и необходимы органам управления [9, с. 30-31], экономические процессы во взаимосвязи с другими процессами [18, с. 15], на комплекс материальных и денежных ценностей, которыми располагает организация, а также на ее юридические отношения с другими организациями и хозяйственные операции, в результате которых эти ценности и отношения изменяются [7, с. 35].

Каждое определение предполагает рассмотрение объекта исследования во множественном числе. Однако некоторые авторы возражают против такого «ненаучного» понимания объекта прикладных наук, поскольку с точки зрения теории научного познания объект и предмет исследования соотносятся как общее и частное. В.Ф. Палий обоснованно утверждает, что не может быть множества объектов бухгалтерского учета, составляющих его предмет, напротив, объект один, а предмет описывает и изучает определенные его свойства [11, с. 15].

При всем многообразии дефиниций объекта исследования, авторы выражают общую точку зрения, что в широком понимании объектом прикладных экономических дисциплин является субъект хозяйствования, деятельность которого направлена на реализацию поставленных целей. Содержание предлагаемых определений раскрывает различные аспекты этой деятельности, которая постоянно нуждается в обоснованном и согласованном управлении.

Постепенный переход к рыночной экономике изменил взгляды ученых на понимание предмета бухгалтерского учета как науки, что привело к появлению многочисленных толкований и дефиниций его сущности. По мнению профессора В.Ф. Палия, это «является негативным отношением к предмету бухгалтерского учета как науки» [11, с. 10]. Правильная формулировка предмета науки о бухгалтерском учете, по мнению Ф.Ф. Бутынца, позволяет определить ее место и роль среди других экономических дисциплин, сферу использования бухгалтерского учета в системе народнохозяйственного учета, его значение и возможности в управлении хозяйственной деятельностью организаций всех форм собственности [14, с. 141].

Современные авторы приводят различные определения предмета бухгалтерского учета как науки, учебной дисциплины и практической деятельности, аргументируют различия в его содержании на макро, мезо и

микроуровне, дают различные формулировки предмету финансового, управленческого, налогового и прочих видов учета.

В Республике Беларусь развитие современной теории бухгалтерского учета содергится в работах Королева Ю.Ю., Медведева А.В., Папковской П.Я., Пономаренко П.Г., Снитко М.А., Стражева В.И., Татур И.К. и других авторов. Проводимые исследования базируются на научных работах Дембинского Н.В., опубликованных в 50–60-х годах XX века. В своих теоретических разработках автор отмечал, что предмет бухгалтерского учета не ограничивается рамками отдельных предприятий и организаций, а его сущность раскрывают общественные фонды как часть национального имущества, их кругооборот в процессе производства, распределения, обмена и потребления общественного продукта, отражаемая в денежном измерителе [3, с. 37].

Рассматривая основные категории бухгалтерского учета, большинство белорусских ученых придерживаются общего мнения о том, что содержание предмета бухгалтерского учета зависит от сущности учитываемых объектов, состав которых определяется формой собственности и производственными особенностями отраслей экономики [5; 13; 16]. М.А. Снитко отмечает, что предмет бухгалтерского учета является «собирательным, обобщенным понятием» и представлен «множеством разнородных объектов, вид и назначение которых зависит от отрасли, к которой относится предприятие» [16, с. 22]. Татур И.К. рассматривает объекты бухгалтерского учета как составные части актива и пассива баланса [19, с. 16–22]. Пономаренко П.Г. и Медведев А.В. отмечают, что содержание предмета бухгалтерского учета раскрывается в экономической сущности учитываемых объектов, в составе которых авторы рассматривают экономические ресурсы (имущество), источники формирования средств и хозяйствственные процессы [2, с. 30].

Анализ рассмотренных подходов отечественных ученых к определению предмета бухгалтерского учета позволяет сделать следующие выводы. Аргументированные трактовки предмета бухгалтерского учета либо отсутствуют в работах авторов [16], либо раскрывают его сущность через различный состав имущества организации, имеющего стоимостную оценку [5, с. 10], его движение в сфере снабжения, производства и реализации [19, с. 19], либо характеризуют предмет как информацию о составе и движении имущества [2, с. 30]. В результате большинство дефиниций указывают на особенности бухгалтерского учета как практической деятельности, раскрывают содержание его предмета через характеристику функций, состав и движение средств.

Различное понимание предмета бухгалтерского учета в концепциях, составляющих одну парадигму, по нашему мнению, нарушает теоретическое единство и целостность бухгалтерского учета как науки. Раскрывая сущность данной проблемы, профессор Палий В.Ф. утверждает, что нельзя согласиться с различным толкованием предмета и метода исследования в счетоводстве и счетоведении. Любая научная дисциплина (бухгалтерский учет не является исключением) имеет однозначно определенный предмет своего исследования и практического применения. Раздвоение основополагающих категорий бухгалтерского учета отрицательно влияет на его теорию и практику [11, с. 17]. Поэтому для уточнения сферы применения бухгалтерского учета необходимо сформулировать определение его предмета, которое будет соответствовать современной парадигме и не нарушать бы теоретическое единство бухгалтерского учета как науки.

По нашему мнению в качестве базового положения следует использовать определение предмета бухгалтерского учета, сформулированное такими учеными как Арнольд К.И., Беста Ф., Шер И.Ф., а в наше время, используемое профессором В.Ф. Палием для уточнения сферы применения бухгалтерского учета в условиях информационной экономики. В толковании авторов предметом бухгалтерского учета является капитал как величина средств, вложенных в хозяйственную деятельность. В.Ф. Палий уточняет данную трактовку, утверждая, что «предмет бухгалтерского учета не просто капитал, а его оборот, т.е. движение капитала в хозяйстве» [11, с. 11].

Использование данной основополагающей категории при определении предмета бухгалтерского учета не противоречит научным взглядам других ведущих ученых. Анализ подходов к определению предмета бухгалтерского учета, позволяет сделать вывод, что большинство дефиниций хотя и не содержит указаний на капитал, но во многом отражает его кругооборот или отдельные его фазы. В научной дискуссии это сближает авторов с тем, что в действительности является предметом двойного бухгалтерского учета [11, с. 11]. Данное определение может развиваться и уточняться в различных теориях и концепциях современной науки о бухгалтерском учете, что будет способствовать ее развитию.

Как предмет исследования капитал имеет свою структуру и изучается в динамике. Структуру капитала определяет классификация его элементов по функциональной роли в процессе производства (внеоборотные и оборотные активы) и принадлежности (собственный и заемный капитал). Движение капитала составляет кругооборот хозяйственных средств, включающий основные хозяйственные процессы и формирующие их операции. Именно комплекс, состоящий из функционирующего, заемного и собственного капитала, в трактовке В.Ф. Палия, представляет категорию капитала, являющуюся предметом бухгалтерского учета [11, с. 72].

Кроме традиционной формы оборота функционирующего капитала Палий В.Ф. указывает на его скрытую и превращенную форму. В его толковании скрытая форма связана с изменением рыночной оценки активов организации, а превращенная форма — с изменением формы собственности и перераспределением через систему

налогов, в результате чего движение капитала происходит между макро, мезо и микроэкономическим уровнем. [11, с. 12]. В результате изменения формы собственности на капитал происходит его движение на различных уровнях управления, что дает основание для развития макро и мезоэкономической концепции бухгалтерского учета.

Таким образом, на микроуровне элементами структуры капитала являются активы, обязательства, доходы и расходы, а элементами движения капитала: процессы создания субъекта хозяйствования, приобретения ресурсов, производства, реализации и распределения. В системе бухгалтерского учета объекты, составляющие структуру и движение капитала, такие авторы как Н.В. Дембинский, Е.А. Мизиковский, П.П. Немчинов, В.Ф. Палий еще в середине XX века предлагали называть «элементами предмета бухгалтерского учета».

По нашему мнению «капитал» принадлежит к числу общенаучных категорий, которые используются в различных фундаментальных и прикладных областях экономических знаний. Каждая наука раскрывает определенные свойства этой категории с учетом особенностей объекта исследования и применяемой методологии. Кроме того, в теории бухгалтерского учета капитал может рассматриваться в широком и узком смысле. В широком понимании капитал представляет собой предмет науки, он характеризует имущественный комплекс субъекта хозяйствования в статическом состоянии и динамическом развитии. В узком понимании капитал рассматривается как элемент финансовой отчетности, характеризующий структуру и динамику обязательств перед собственниками.

Предложенное понимание сущности предмета бухгалтерского учета не противоречит современной теории бухгалтерского учета, а развивает ее в соответствии с концепциями и теориями рыночной экономики. Например, согласно классификации, предложенной М.И. Кутером, различают элементы предмета бухгалтерского учета, обеспечивающие хозяйственную деятельность, и элементы, составляющие хозяйственную деятельность организации. В предложенной трактовке к первой группе относятся элементы предмета, отражающие структуру капитала и финансовое положение организаций. Ко второй группе относятся элементы, характеризующие движение капитала. С их использованием производится оценка результативности и эффективности хозяйственной деятельности.

Содержание предмета бухгалтерского учета, рассмотренное с использованием общенаучной категории «капитал» может получить дальнейшее развитие в различных концепциях и теориях, составляющих соответствующую парадигму на макро, мезо и микро уровне, а также в различных подсистемах бухгалтерского учета, что обеспечит теоретическое и методологическое единство бухгалтерского учета как науки.

Для различных секторов экономики и видов деятельности содержание предмета бухгалтерского учета уточняется в результате обоснования идентификационных признаков его элементов. В системе производства услуг такие особенности имеют место и в структуре, и в движении капитала. Они связаны с необходимостью обоснования в структуре элементов предмета бухгалтерского учета таких характерных для сферы услуг факторов производства как интеллектуальный, человеческий, информационный, социальный капитал, социальные издержки, а также с разработкой наиболее простых методик оценки и отражения в их системе графического учета.

Движение капитала характеризуют хозяйствственные процессы, содержание которых зависит от видов деятельности по производству услуг, используемых ресурсов, технологии производства и особенностей формирования экономической добавленной стоимости. При этом у субъектов хозяйствования сферы услуг в составе кругооборота могут отсутствовать процесс производства: торговая, турагентская, риэлтерская и другие виды деятельности, либо процесс выпуска готовой продукции: деловые, финансовые, страховые, транспортные и прочие виды услуг.

Таким образом, формирование в республике развитой сферы услуг предполагает появление новых гипотез, обоснование новых концепций, совершенствование теории бухгалтерского учета, переосмысление ее базовых категорий и понятий, дальнейшее развитие методологии, основанной на фундаментальных знаниях в области экономической теории и наиболее полно отражающей потребности практической жизни.

### **Выводы**

Анализ эволюции таких базовых категорий в теории бухгалтерского учета как «объект» и «предмет» исследования позволяет сформулировать следующие выводы и заключения.

Бухгалтерский учет как прикладная наука — это не только совокупность развивающихся ее теорий и концепций, это совокупность теоретических и практических положений, рассматриваемых во взаимосвязи, это единство методологии и методик, научных целей и практических задач, направленных на решение актуальных проблем, развивающих научную и практическую сферу его применения. В результате единство теории и практики бухгалтерского учета требует единых подходов к определению его объекта и предмета.

Изучение функциональной роли бухгалтерского учета в системе управления, трактовок его предмета и метода позволяет сделать вывод, что по своему содержанию они соответствуют особенностям развития экономических отношений и производства в каждый исторический период развития общества. На всех этапах

исторического развития главной задачей совершенствования бухгалтерского учета являлось приведение в соответствие содержания его предмета объективным условиям развития экономических отношений и производства.

Современный этап науки о бухгалтерском учете связан с появлением социологической парадигмы, в которой основная цель учета связана с обеспечением социальной справедливости по отношению ко всем участникам хозяйственного процесса. Ее содержание составляют теоретические аспекты учета, которые рассматриваются с точки зрения их социального эффекта в результате соизмерения социальных затрат и доходов в условиях постоянного увеличения объема реализации услуг, где основным фактором производства является человеческий капитал. Развитие социологической парадигмы предполагает разработку новых методологических подходов, связанных с определением сущности и содержания базовых категорий теории бухгалтерского учета, к которым относятся «объект» и «предмет» исследования.

Прикладные экономические науки имеют общий объект исследования, который изучается с точки зрения определенной науки. В новых условиях хозяйствования объектом бухгалтерского учета и экономического анализа является субъект хозяйствования, образованный как юридическое лицо, группа лиц либо их объединение, обладающий по отношению к используемым активам правом владения, распоряжения, использования, осуществляющий текущее и стратегическое управление своей деятельностью.

Предметом бухгалтерского учета является капитал субъекта хозяйствования, представленный в различных формах, имеющий определенную структуру и изучаемый в динамике. Стратегическая цель бухгалтерского учета связана с формированием информационного обеспечения системы управления эффективной деятельностью субъекта хозяйствования в условиях ресурсоэффективного развития и экологической безопасности общества.

В широком понимании капитал как предмет науки о бухгалтерском учете получает свое всестороннее развитие в различных теориях, концепциях и подсистемах, а также имеет структурные и функциональные особенности в различных сферах и видах деятельности.

Макроэкономическая концепция бухгалтерского учета позволяет исследовать капитал и его изменения через рост национального благосостояния, и его динамика характеризуется с использованием показателей системы национальных счетов. Макроэкономическая концепция рассматривает капитал в его превращенной форме.

Мезоэкономическая концепция субъектов сферы услуг направлена на оценку ресурсоемкости и капиталоемкости различных видов деятельности с использованием сбалансированной системы показателей, построенной на использовании консолидированных данных об активах и пассивах, доходах и расходах субъектов хозяйствования отрасли либо иных мезоэкономических структур, а также нефинансовой информации.

Микроэкономическая концепция исследует изменение капитала субъекта хозяйствования с точки зрения сохранения его физической и финансовой величины, имеющего различный состав, структуру и функциональные особенности, вытекающие из обычных видов деятельности.

В различных подсистемах финансового, управленческого, налогового и прочих видов учета понимание капитала как предмета бухгалтерского учета уточняется с точки зрения интересов различных пользователей, имеющих установленные законодательством либо договором права на определенную часть капитала субъекта хозяйствования.

В узком понимании капитал рассматривается как элемент финансовой отчетности, структура и движение которого определена организационно-правовой формой хозяйственной деятельности, в которой образован субъект хозяйствования.

#### *СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ*

1. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. — 7-е изд., доп. — М. Институт новой экономики, 2008. — 1472 с.
2. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учебное пособие / П.Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П.Г. Пономаренко. — 2-е изд. — Минск: Выш. шк., 2007. — 527 с.
3. Дембинский, Н.В. Теория советского бухгалтерского учета: учебное пособие / Н.В. Дембинский. — Минск: Государственное издательство БССР, 1957. — 314 с.
4. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 720 с.
5. Королев, Ю.Ю. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие. — Минск: Новое знание, 2007. — 304 с.
6. Макальская, М.Л. Бухгалтерский учет: учебник для вузов / М.Л. Макальская, И.А. Фридман. — М.: Высшее образование, 2005. — 443 с.
7. Макаров, В.Г. Теория бухгалтерского учета: учебник. — Москва: Финансы и статистика, 1983. — 271 с.
8. Моисеенко, Г.И. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие. — Москва: Финансы, 1979. — 232 с.
9. Нечитайло, А. Теория бухгалтерского учета / А. Нечитайло. — СПб.: Питер, 2005. — 304 с.
10. Орехов, А.М. Методы экономических исследований: учеб. пособие. — М.: ИНФРА-М, 2006. — 392 с.
11. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. — М.: Бухгалтерский учет, 2007. — 88 с.
12. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. — Москва: Финансы и статистика, 1984. — 279 с.
13. Папковская, П.Я. Теория бухгалтерского учета: учебник. — 2-е изд. — Минск: Информпресс, 2006. — 236 с.

14. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: монография. — Брест, Житомир: -ЖГТУ, 2004. — 256 с.
15. Савицкая, Г.В. Теория анализа хозяйственной деятельности: учеб. пособие. — Минск: БГЭУ, 2008. — 351с.
16. Снитко, М.А. Теория бухгалтерского учета: учебник. — Минск: Современная школа, 2006, — 312 с.
17. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. — Москва.: Финансы и статистика, 2003. — 272 с.
18. Стражев, В.И. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / В.И. Стражев, О.В. Латыпова. — 2-е изд. — Минск: Выш. шк., 2005. — 205 с.
19. Татур И.К. Бухгалтерский учет для неучетных специальностей: учебн. — 2-е изд. — Минск: БГЭУ, 2007. — 413 с.
20. Хорин А.Н. Стратегический анализ: учебное пособие / А.Н. Хорин, В. Э. Керимов. — 2-е изд. — Москва: Эксмо, 2009. — 480 с.
21. Шеремет, А.Д. Вопросы теории учетных дисциплин // Бух. учет. — 2008. — № 2. — С. 60–62.
22. Шеремет, А.Д. Теория экономического анализа: учебник. — 2-е изд. — Москва: ИНФРА-М, 2006. — 366 с.

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КЛАССИФИКАЦИИ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ, ФИНАНСИРУЕМЫХ ИЗ БЮДЖЕТА**

Н.В. Долбик, старший преподаватель кафедры экономики и управления  
государственного УО «Республиканский институт повышения  
квалификации и переподготовки работников Министерства  
труда и социальной защиты Республики Беларусь»,  
аспирант БГЭУ

### **Введение**

Специалистами в области бухгалтерского учета найдены фундаментальные подходы к построению теоретических основ классификации счетов бухгалтерского учета с целью определения их экономической сущности, назначения и практического применения. Классификация счетов бухгалтерского учета обогащает методику изучения построения как отдельных счетов и их групп, так и всей системы бухгалтерских счетов в целом. Классифицировать счета бухгалтерского учета можно по трем основным признакам:

- по экономическому содержанию;
- по структуре и назначению;
- по отношению к балансу.

Классификация счетов по экономическому содержанию означает, что отражается на данном счете. Планы счетов бухгалтерского учета построены по экономическому содержанию и состоят из разделов, в которые объединены счета, однородные по экономической сущности учитываемых объектов.

Классификация счетов по структуре и назначению дополняет экономическую классификацию и позволяет выявить закономерности отражения информации на счетах бухгалтерского учета и подходы к отражению хозяйственных операций на счетах при ведении синтетического и аналитического учета.

Классификация счетов по отношению к балансу организации позволяет отделить информацию, которая находит свое отражение в балансе организации, от данных, учитываемых за балансом.

Теоретические основы классификации счетов бухгалтерского учета, изложенные в экономической литературе, основаны на примерах счетов бухгалтерского учета, применяемых, как правило, коммерческими организациями [1]. В настоящее время коммерческие организации в Республике Беларусь (кроме банков и иных небанковских финансово-кредитных организаций) применяют для учета Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 г. № 89 (в редакции постановлений Минфина от 13.11.2003 № 153, от 11.12.2008 № 187) (далее — Типовой план). Классификация счетов в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета, применяемого коммерческими организациями, предложена такими известными специалистами как Дробышевский Н.П., Кондраков Н.П., Кравченко Л.И., Ладутько Н.И., Палий В.Ф., Панков Д.А., Папковская П.Я., Снитко М.А., Соколов Я.В., Стражев В.И., Ткаченко Н.М., Тишков И.Е. и др.

### **Основная часть**

Классификация счетов в организациях, финансируемых из бюджета, в экономической литературе пока не была представлена. В учреждениях, финансируемых из бюджета, бухгалтерский учет ведется в соответствии