

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь от 08 нояб. 1994 г., № 3373-XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 18 дек. 2002 г., № 164-З: с изм. и доп. // Эталон-Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. реестр правовой информации.— Мин., 2008.
2. Правила аудиторской деятельности "Использование результатов работы внутреннего аудита": утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь 07 февр. 2002 г., № 9 // Эталон-Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. реестр правовой информации.— Мин., 2008.
3. Аренс, Э.А. Аудит: пер. с англ., гл. ред. серии Я.В. Соколов / Э.А. Аренс, Дж.К. Лоббек.— М.: Финансы и статистика, 2001.— 560 с.
4. Пупко, Г.М. Аудит и ревизия / Г.М. Пупко.— Мин.: ООО "Мисанта", 2004.— 386 с.
5. Соколов, Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин.— М.: ЗАО "Изд-во "Экономика", 2007.— 442 с.

## ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Н.А. Лесневская, канд. экон. наук, докторант БГЭУ

### ВВЕДЕНИЕ

Изменения, происходящие в экономике наиболее развитых стран, связаны с формированием постиндустриального общества, о чем свидетельствует рост объема производства услуг, увеличение их доли в составе ВВП, изменение видов и объема потребляемых ресурсов. В структуре секторов национальной экономики сфера услуг имеет устойчивые тенденции роста, объединяет многие отрасли и виды деятельности, рассматривается как масштабный сектор с разветвленной и сложной структурой. Тенденции и динамика развития этой сферы требуют теоретического обоснования и комплексных исследований в содержании фундаментальных и прикладных экономических наук, в том числе и в теории бухгалтерского учета.

Фундаментальные науки определяют содержательные аспекты бухгалтерского учета, его концепции, понятийный аппарат, применение общенаучных методов познания. Прикладные науки используют учетно-аналитическую информацию, сформированную в соответствии с методологией бухгалтерского учета, и его терминологию.

Теоретические основы бухгалтерского учета были разработаны в 20-х — 30-х годах прошлого века на основе научных исследований зарубежных и отечественных ученых. В этот период теория и методология учета развивались, отражая потребности индустриальной фазы развития общества, планового управления экономикой, основанного на государственной собственности, и ограниченного состава пользователей учетно-аналитической информацией.

В современной жизни процессы и явления формируют среду, в которой развивается теория бухгалтерского учета. Постепенный переход различных стран в постиндустриальную фазу развития требует переосмыслиния понятийного аппарата, используемого в бухгалтерском учете, сущности и содержания основных концепций его теории, соответствующих современным направлениям развития, глобализации и интернационализации экономики. Оценивая состояние и тенденции развития теории бухгалтерского учета, наиболее авторитетные ее исследователи отмечают, что в применяемом на практике бухгалтерском учете нарастает энтропия, существенное отставание от потребностей постиндустриальной экономики [4, с. 3].

Таким образом, в настоящее время ставится задача привести теорию и практику учета в соответствие с объективными условиями и тенденциями развития экономики. Для решения этих задач необходимо определить основные проблемы современного бухгалтерского учета, комплексно исследовать возможные варианты их решения, обосновать и сформулировать основные его концепции с учетом международного опыта, национальных особенностей экономического развития, имеющихся для этого возможностей и ресурсов.

### ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ

Изучение происходящих в экономике изменений и их влияния на развитие теории и методологии составляет предмет научного исследования в течение всего исторического периода существования бухгалтерского учета. По оценкам авторов как наука бухгалтерский учет существует немногим более 100 лет [5, с. 223] и как большинство научных дисциплин состоит из теоретических построений и практической направленности [4, с. 17]. В ее становление и развитие внесли значительный вклад зарубежные, русские, а затем советские ученые. К наиболее существенным теоретическим разработкам того времени относится балансовая теория Шера И.Ф., идеи динамического баланса, разработанные Шмаленбахом Е., теория калькулирования себестоимости Кальмеса А., методика нормативного учета Гариссона Ч. и другие важные теории и концепции, основные положения которых используются в современной науке и практике бухгалтерского учета.

Разработанные на протяжении XX века теоретические концепции бухгалтерского учета, отражали развитие материального производства, связанный с ним кругооборот хозяйственных средств в условиях монополии государственной формы собственности и планово-распределительной системы хозяйствования. Наиболее существенный вклад в становление бухгалтерского учета как науки в советский период внесли Гальперин Я.М., Гильде Э.К., Вейцман Н.Р., Гаврилов Б.И., Дембинский Н.В., Кипарисов Н.А., Леонтьев Н.А., Макаров В.Г., Мацкевич И.С., Наринский А.С., Татур С.К., Федосеев К.А., Маргулис А.Ш., Чумаченко Н.Г. и другие, известные во всем мире, ученые. Наиболее значительные работы этих авторов соответствовали требованиям своего времени и послужили научной основой для дальнейшего совершенствования теории бухгалтерского учета в различных странах постсоветского пространства в начале XXI века.

На современном этапе развитие теории бухгалтерского учета происходит по двум направлениям. В одних странах теория развивается с учетом потребностей национальной экономики и менталитета бухгалтерских кадров (в Российской Федерации, Республике Беларусь, в Украине). В других странах в качестве концептуальной основы развития бухгалтерского учета и его теории принимаются положения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Это Армения, Молдова, Казахстан, Узбекистан, страны Балтии.

Наиболее комплексно современные проблемы теории бухгалтерского учета и направления их решения с учетом национальных экономических интересов исследуются в работах Безруких П.С., Бутынца Ф.Ф., Врублевского Н.Д., Гетьмана В.Г., Ивашкевича В.Б., Кутера М.И., Ларионова А.Д., Малюги Н.М., Медведева М.Ю., Новодворского В.Д., Палия В.Ф., Соколова Я.В., Хорина А.Н. Шеремета А.Д., и других авторов. Среди белорусских ученых наиболее значимые теоретические разработки принадлежат Папковской П.Я., Панкову Д.А., Снитко М.А. Стражеву В.И., Шевлюкову А.П., Королеву Ю.Ю.

Исследуя современные тенденции и процессы, влияющие на развитие теории бухгалтерского учета, ученые различных стран выражают общее мнение, что актуальными ее проблемами являются определение бухгалтерского учета как науки, ее концепций, методологических принципов, предмета и метода, перспектив внедрения МСФО. Решения этих проблем должны соответствовать объективным процессам развития экономических отношений в условиях ограниченных природных ресурсов, изменяющейся ресурсной базы и производственных технологий, увеличения объема производства услуг.

Оценка истории развития бухгалтерского учета, осмысление взглядов современных ученых на развитие его теории, а также наметившиеся макроэкономические тенденции, связанные со стабильной динамикой отраслей сферы услуг, позволяет обобщить и сформулировать основные проблемы, требующие своего комплексного исследования. Постановка и решение этих проблем должно осуществляться с учетом национальных традиций, в области теории и практики учета, сложившихся на протяжении всего периода его развития как науки. Проведенные исследования позволили определить комплекс взаимосвязанных проблем, решение которых послужит развитию теории бухгалтерского учета, адаптации учетной практики к условиям и требованиям современной экономики.

Актуальной задачей на современном этапе является обоснование бухгалтерского учета как науки, определяющей методологию формирования учетно-аналитической информации на микроуровне с учетом дальнейшей ее трансформации в макроэкономические показатели системы национальных счетов. Решение этой задачи связано с гармонизацией макроэкономической, мезоэкономической и микроэкономической концепции бухгалтерского учета, что обеспечит совершенствование его теории, повысит статус бухгалтерского учета в научных исследованиях, позволит согласовать его методологию на всех уровнях управления экономикой.

Составной частью методологии бухгалтерского учета является его терминология. Пересмотр содержания многих бухгалтерских понятий и категорий позволит привести в соответствие понятийный аппарат целого ряда прикладных экономических наук. Формирование в теории бухгалтерского учета новой терминологии должно соответствовать положениям международных стандартов, определять содержание нормативных правовых документов, а переосмысление сущности ранее используемых понятий и определений может рассматриваться как совершенствование теории бухгалтерского учета и его методологии.

Важной проблемой на современном этапе является обоснование новой роли бухгалтерского учета в развитии современной экономики, его значение в управлении макро, мезо и микроэкономическими процессами. Для этого необходимо пересмотреть содержание макро и микроэкономической концепции бухгалтерского учета и разработать мезоэкономическую концепцию его развития для эффективного управления отраслями экономики и другими мезоэкономическими структурами.

Дальнейшее структурирование системы бухгалтерского учета, выделение различных подсистем и видов учета, отражающих информационные интересы различных пользователей, должно проводиться с учетом теоретического и методологического единства бухгалтерского учета. Решение этой задачи требует уточнения содержания его предмета и метода как единой системы сбора, регистрации, обработки и обобщения информации на всех уровнях управления экономикой.

Гармонизация бухгалтерского учета, адаптация национальной учетной системы к требованиям международных стандартов финансовой отчетности предполагает реформирование системы бухгалтерского учета с использованием принципов и положений международных стандартов финансового отчетности (МСФО).

Остановимся более подробно на актуальности и возможных направлениях решения этих важных проблем теории и практики бухгалтерского учета.

Как наука учет должен развивать свою теорию, используя положения других фундаментальных наук, формируя и интегрируя основные концепции своей теории с допущениями, ограничениями и принципами прикладных экономических дисциплин. Его методология позволяет установить прямые связи между учетом, экономикой, управлением и статистикой, а также проанализировать обратное влияние методологических основ и методик, установленных действующими нормативными правовыми документами, на оценку тенденций и показателей экономического развития. Терминология бухгалтерского учета как науки формирует общенаучное понимание и трактовку отдельных элементов предмета исследования прикладных экономических дисциплин. Это позволит обеспечить смысловую и стоимостную сопоставимость показателей, используемых различными экономическими науками, правильность и единство их понимания.

Развитие теоретических основ бухгалтерского учета как науки должно происходить с учетом особенностей управления его объектом на макро, мезо и микроэкономическом уровне.

Макроэкономическая концепция бухгалтерского учета разработана как система теоретических знаний о методах формирования и обработки информации, необходимой для управления экономикой на макроуровне. С использованием системы макроэкономических показателей анализируются структурные сдвиги в секторах экономики, определяется динамика и перспективы их развития, дается оценка ресурсоемкости, ресурсоэффективности и общей эффективности каждого сектора. В системе макроучета формирование показателей должно производиться с использованием приемов и способов, обеспечивающих соблюдение требований, установленных в отношении качественных характеристики информации.

С развитием сферы услуг, увеличением их удельного веса в составе ВВП, расширением производственного сервиса в первичном и вторичном секторе экономики возрастает необходимость развития учета на мезоуровне. В настоящее время управление на отраслевом уровне осуществляется на основании разрозненных показателей бухгалтерской и статистической отчетности, а также данных оперативных группировок и выборок. Кроме того, полученные результаты практически не сопоставимы на межотраслевом и секторальном уровне. В результате основной задачей мезоучета является разработка методологии формирования сбалансированной системы показателей для управления и оценки результатов деятельности отраслей экономики и прочих мезоэкономических структур.

Совершенствование микроэкономической концепции бухгалтерского учета обусловлено изменениями, происходящими в экономической среде. Определяя современное состояние теории бухгалтерского учета, профессор Палий В.Ф. отмечает, что в применяемом на практике бухгалтерском учете нарастает существенное отставание от потребностей постиндустриальной экономики, в которой значительный удельный вес занимает сфера услуг [4, с. 3].

Видовое многообразие услуг, использование различных ресурсов, многие из которых не имеют материальной формы, существенные технические и технологические особенности процесса их производства, отсутствие материального результата производственного процесса и субъективность его оценки оказывают влияние на методологию бухгалтерского учета. Многие авторы высказываются в пользу необходимости проведения глубоких системных исследований в области развития теории бухгалтерского учета как науки, ее концепций, предмета, метода и направлений развития, адекватных современным экономическим отношениям в обществе и условиям, в которых осуществляется деятельность субъектов хозяйствования.

Основным стимулом развития и совершенствования бухгалтерского учета является объективная потребность в информации, необходимой многочисленным пользователям. Расширение рынка, создание новых рыночных структур, использование различных правовых форм для создания организаций, совершенствование государственной системы управления привело к появлению большого числа потребителей учетно-аналитической информации. Информационные потребности каждого из них определяются поставленными целями и решаемыми задачами. В итоге единая система бухгалтерского учета подвергается структурированию с образованием подсистемы финансового, налогового и управленического учета. Разработка принципов, правил, целей и задач каждой подсистемы является концептуальной проблемой, которая достаточно широко исследована в работах многочисленных авторов, однако по многим важным вопросам дискуссии в настоящее время не выработано единое решение.

Среди ученых не достигнуто обще понимание целесообразности выделения различных подсистем учета. Одни авторы утверждают, что изменения в бухгалтерском учете имеют объективный характер [4, с. 35]. Другие считают, что разделение учета на три подсистемы достаточно условно, поскольку все они используют данные первичного учета, применяют единые элементы метода, а учетные процедуры выполняются одним структурным подразделением организации [1, с. 24].

Структурирование системы бухгалтерского учета не ограничилось выделением финансового, налогового и управлеченческого учета. В работах различных авторов рассматривается большое количество подсистем и различных видов учета, в том числе сгруппированных по направлениям его развития.

Как отдельные подсистемы бухгалтерского учета Соколов Я.В. разграничивает финансовый, управлеченческий, налоговый учет и дополняет их подсистемой учета на малых предприятиях и финансовым анализом. Как отдельные виды учета, имеющие своих заинтересованных пользователей, он выделяет креативный, социальный, экологический учет, учет человеческих ресурсов и работу с инсайдерами [5, с. 227–231]. Бутынец Ф.Ф. в совместной с Соколовым Я.В. работе дополняет данный перечень, включая в него динамический и статический учет, камеральный и патrimonиальный, оперативный и стратегический учет [1, с. 33–36].

Рассматривая эволюцию бухгалтерского учета, Палий В.Ф. отмечает, что его система никогда не была единой. В период своего зарождения учет существовал в форме патrimonиальной и камеральной бухгалтерии. Затем патrimonиальный учет переродился в современный финансовый, а камеральный — в современный управлеченческий учет, который включает в себя оперативно-технический учет. Кроме того, в настоящее время существует учет хозяйствующих субъектов и бухгалтерский бюджетный учет [4, с. 34–42].

Проводя комплексное исследование эволюции современной системы учета на макро и микроуровне, Шевлюков А.П. выделяет персоналистическое, экономическое и структурное направление его развития, каждому из которых соответствуют свои концепции [8]. В частности в персоналистическом направлении, ориентированном на понимании учета различными группами лиц, автор обозначает налоговую, юридическую, этическую и психологическую концепции бухгалтерского учета, дополняя их экономическим направлением, где разграничиваются макроэкономическая, микроэкономическая и социально-корпоративная концепция. В структурном направлении он выделяет административную и методологическую концепцию развития учета [8].

Однако наиболее теоретически разработанными и практически востребованными в настоящее время являются концепции финансового, управлеченческого и налогового учета.

Развитие экономических отношений, оказывающих влияние на систему бухгалтерского учета, появление различных концепций его развития на разных уровнях управления, формирование различных подсистем обозначило проблему, связанную с необходимостью совершенствования теории бухгалтерского учета, уточнения содержания его предмета и метода. В обсуждении наиболее дискуссионных вопросов, связанных с реформированием бухгалтерского учета, сформировалось мнение, что объективные требования развивающихся экономических отношений опережают разработки в области теории бухгалтерского учета [4, с. 6].

В широком понимании теория бухгалтерского учета представляет собой совокупность положений, составляющих и характеризующих учет на всех уровнях управления экономикой, где он имеет единый предмет и метод.

В современной экономической литературе содержание предмета бухгалтерского учета раскрывается в учебной и научной литературе. В учебных пособиях имеют место многочисленные определения предмета бухгалтерского учета. В научной литературе на основании анализа его дефиниции уточняются в контексте рассматриваемых концепций (макро и микроэкономической), либо конкретизируется с учетом целей и задач финансового, управлеченческого, налогового учета. Однако наиболее авторитетные российские ученые (Палий В.Ф., Соколов Я.В., Кутер М.И., Медведев М.Ю.) выступают за теоретическое и методологическое единство бухгалтерского учета [2, 3, 4, 6]. Наличие многочисленных толкований, как отмечает профессор Палий В.Ф., порождает неуверенность в научности определения предмета бухгалтерского учета [4, с. 11]. В его понимании предметом бухгалтерского финансового и бухгалтерского управлеченческого учета является один и тот же капитал организации, но задачи, решаемые в каждой подсистеме учета разные [4, с. 13]. Научный анализ возможных вариантов решения данной проблемы позволяет нам сделать вывод о том, что в теории бухгалтерского учета все концепции и подсистемы учета должны иметь обоснование, базирующееся на едином содержании предмета и метода.

С развитием экономических отношений, глобализацией экономики на базе транснациональных корпораций, использованием новых видов ресурсов и технологий появляются элементы предмета бухгалтерского учета, которые требуют разработки их идентификационных признаков и критериев признания, классификационных группировок, применяемых в учете, методологических подходов к оценке и моделирования методик их отражения в различных подсистемах бухгалтерского учета. В теоретическом аспекте услуги должны получить свое обоснование в составе предмета бухгалтерского учета и его элементов.

Многообразие правовых отношений, возникающих в связи с образованием и функционированием организаций в сфере услуг, поднимает проблему оценки их имущественного и финансового состояния на основании данных бухгалтерской отчетности. Данная проблема связана с использованием ресурсов и технологий, которые собственник не может отчуждать в соответствии с рыночными законами и национальными правовыми документами. В результате основные виды ресурсов и технологий, составляющие производственный процесс в сфере услуг как элементы предмета бухгалтерского учета должны отражаться за балансом организации, что не позволяет объективно оценить ее финансовое положение.

Использование интеллектуальной собственности, информационных ресурсов и прав на использование технологий, производство услуг, не имеющих материальной формы, изменяет традиционное товарное обращение и, соответственно, трансформирует кругооборот капитала, отражаемый в системе бухгалтерского учета. Например, в таких отраслях как торговля, страхование, риэлтерские услуги и т.п. в структуре кругооборота капитала отсутствует процесс производства. В туризме, транспорте, гостиничном бизнесе и других отраслях отсутствует процесс выпуска готовой продукции.

Многообразие услуг, производство которых осуществляется в одной отрасли, либо производство одного вида услуг в различных отраслях национальной экономики требует постановки и решения проблемы моделирования методик бухгалтерского учета, отражающих процесс их производства и реализации, не связанных с отраслевыми особенностями, а обусловленных технологией производства и потребляемыми ресурсами.

В нормативных правовых документах в области бухгалтерского учета, а также в работах многих авторов освещены методологические и организационные принципы формирования различных видов отчетности. Объективно состав показателей, порядок и сроки составления, а также аналитические возможности отчетных форм зависят от целей и задач пользователей, а также правовых отношений, в которых находятся пользователи с субъектом хозяйствования. Это позволяет рассматривать отчетность как форму представления данных о деятельности организации. В различных подсистемах бухгалтерского учета для каждого вида отчетности могут использоваться различные методы формирования показателей: балансовое обобщение, группировка, выборка, трансформация, консолидация и другие приемы и способы. Это ставит под сомнение использование отчетности как элемента метода бухгалтерского учета, поскольку один, более частный метод не может быть получен с использованием других, общенаучных методов.

В теории бухгалтерского учета все чаще продолжает иметь место точка зрения о необходимости совершенствования метода бухгалтерского учета, пересмотра содержания и применения отдельных его элементов. Современное понимание метода бухгалтерского учета обосновано в работах Макарова В.Г., опубликованных в середине XX века. Основные его элементы используются в современной практике бухгалтерского учета и группируются по этапам учетного процесса. Такая консервация элементов метода, по мнению Палия В.Ф., не может быть оправдана, прежде всего, из-за существенной трансформации экономических отношений [4, с. 17]. О необходимости пересмотра элементов метода бухгалтерского учета отмечается в работах Соколова Я.В., Медведева М.Ю., Кутера М.И. и других авторитетных ученых в области теории бухгалтерского учета [2, 3, 4, 6].

Осмысление взглядов перечисленных выше авторов, а также других ученых привело к пониманию необходимости изменения подходов к группировке элементов метода бухгалтерского учета. По нашему мнению их группировку следует проводить не по этапам учетного процесса, а исследовать порядок их применения в учетном цикле организации в разрезе бухгалтерских процедур, состав которых будет различаться в зависимости от организационно-правовой формы хозяйственной деятельности. В современных условиях элементы метода бухгалтерского учета должны обеспечить формирование информации о деятельности организаций, имеющих корпоративную структуру управления. В дальнейшем их состав может быть дифференцирован на технические приемы и методические способы.

В единой системе учета каждая его подсистема удовлетворяет информационные потребности различных пользователей, имеет свою цель и задачи, однако вся система бухгалтерского учета характеризуется теоретическим и методологическим единством. Каждая подсистема использует единый массив данных, полученных с использованием технических приемов сбора, регистрации и обобщения данных, что позволяет реализовать основные постулаты бухгалтерского учета. Такой подход обеспечивает первичный контроль своевременности и полноты регистрации фактов хозяйственной жизни. Используемые при этом элементы сбора и обработки информации могут быть едины во всех подсистемах учета. При составлении отчетности для каждой группы пользователей используются различные правила оценки и методические способы обобщения либо детализации показателей.

Использование такого методологического подхода позволит сохранить единство бухгалтерского учета, его предмета и метода, а многообразие форм отчетности, имеющих различный состав показателей, обеспечит реализацию информационных потребностей многочисленных пользователей. При этом появление новой группы пользователей не нарушит методологическое единство бухгалтерского учета как науки.

Развитие глобальных экономических отношений, возникающих благодаря транснациональным корпорациям, и национальные традиции в методологии и технике учета требуют гармонизации национальных систем бухгалтерского учета, их адаптации к требованиям МСФО. Актуальность этой проблемы объясняется тем, что в современном мире сложилась глобальная система бухгалтерского учета (финансовой отчетности) на основе МСФО [4, с. 67]. Субъектами этой системы являются преимущественной корпоративные организации. Однако в сфере услуг значительная часть субъектов хозяйствования относится к малому бизнесу и имеет простейшие формы его организаций.

Многообразие правовых форм организации хозяйственной деятельности требует разработки дифференцированных подходов к государственному регулированию бухгалтерского учета, содержанию форм финансовой

отчетности, имеющих различный состав показателей и методику их формирования для субъектов малого и крупного бизнеса.

В ходе реформирования национальной системы бухгалтерского учета, связанного с необходимостью ее адаптации к положениям МСФО, исследования должны проводиться с учетом государственных интересов в развитии малого бизнеса и крупных корпоративных организаций, составляющих основу белорусской экономики.

Для преодоления ограничений, связанных с национальным законодательством, в Республике Беларусь необходима разработка концепции развития бухгалтерского учета, определяющей направления его совершенствования с учетом национальных особенностей и тенденций мировой экономики. При подготовке концепции следует обосновать необходимость разработки стандартов, регулирующих порядок организации, методики ведения учета, состав и формы показателей бухгалтерской отчетности для субъектов малого бизнеса.

## ВЫВОДЫ

Развитие экономических отношений требует объективной оценки и научного осмысливания изменений, происходящих в современном обществе. Глобализация экономики, происходящие в ней структурные изменения за счет расширения сферы услуг, создает объективные предпосылки для обоснования бухгалтерского учета как науки, совершенствования его теории, разработки новых концептуальных направлений развития, переосмысливания содержания предмета и метода бухгалтерского учета, уточнения его целей и задач с учетом интересов многочисленных пользователей.

Бухгалтерский учет как наука имеет единую теорию, методологию и терминологию. Теория бухгалтерского учета включает разработку и гармонизацию концепций макро, мезо и микро учета. Каждая концепция имеет свои цели, задачи, а также пользователей на соответствующем уровне управления.

В концепции микроучета уточнения требует содержание его предмета и метода с учетом особенностей кругооборота хозяйственных средств в организациях сферы услуг. В качестве элементов предмета бухгалтерского учета необходимо теоретически обосновать сущность услуг как результата производственного процесса и новых видов ресурсов, используемых в системе их производства. Изменяющиеся условия и результаты процесса производства услуг создают необходимость разработки моделей бухгалтерского учета, применяемых в различных отраслях сферы обращения. Кроме того, следует дифференцировать подходы к формированию показателей отчетности для организаций, имеющих различную организационно-правовую форму хозяйственной деятельности.

В содержании концепции мезоучета требует обоснования понятие сбалансированной системы показателей, необходимой для эффективного управления отраслью, методология ее построения и использования.

В концепции макроучета более глубоких исследований требует система обратных связей, позволяющая установить влияние методик бухгалтерского учета, предусмотренных действующими нормативными правовыми документами, на эффективность развития национальной экономики.

Дальнейшее структурирование бухгалтерского учета и выделение различных его видов должно осуществляться с учетом интересов пользователей соответствующего уровня управления. Для удовлетворения информационных потребностей различных пользователей необходима разработка методов, с использованием которых на основании данных первичного учета будет составлена отчетность в соответствии с их требованиями, нормами и стандартами. При этом содержание предмета и метода не должно изменяться.

Формирование показателей отчетности в соответствии с положениями МСФО направлено на удовлетворение информационных интересов определенного круга пользователей. Ее составление может осуществлять одновременно с прочими формами отчетности в соответствии с действующими нормативными правовыми документами для целей управления, налогообложения, как на макро, так и мезо-уровне.

В Республике Беларусь необходима разработка концепции развития бухгалтерского учета в соответствии с положениями МСФО, в том числе для организаций малого бизнеса и организаций, основанных на корпоративной структуре управления.

Решение рассмотренных проблем теории и методологии бухгалтерского учета обеспечит обоснование применяемых на практике методик объективного и достоверного отражения изменений, происходящих в экономике.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебник / Я.В. Соколов [и др.]; под. общ. ред. Ф.Ф. Бутынца.— М.: ТК Велби, Проспект, 2005.— 664 с.
2. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник.— 3-е изд.— М.: Финансы и статистика, 2007.— 592 с.
3. Медведев М.Ю. Теория бухгалтерского учета: Учебник.— 2-е изд.— М.: Омега-Л, 2008.— 418 с.
4. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы.— М.: Бухгалтерский учет, 2007.— 88 с.
5. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета: Учеб./ Я.В. Соколов, В.Я. Соколов.— М.: Финансы и статистика, 2003.— 272 с.
6. Соколов Я.В. Этапы развития бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет.— 2008.— № 1.— С. 56–59.
7. Цыганков, К.Ю. Очерки по теории и истории бухгалтерского учета.— М.: Магистр, 2007.— 462 с.
8. Шевлюков А.П. Теоретические основы макроэкономической концепции бухгалтерского учета: Монография.— Мн.: БГЭУ, 2001.— 164 с.