

ществляя свою хозяйственную деятельность, она решает целый ряд проблем, связанных с нестабильностью в экономике. Закупая у сельских жителей сельскохозяйственную продукцию и сырье, заготовительные организации и предприятия повышают уровень их благосостояния, что в итоге способствует увеличению розничного товарооборота, обеспечению рентабельной работы.

Совершенствование заготовительной деятельности базируется на основе формирования сетевой модели ее организации; разработки мер по включению в сетевую модель организации заготовительной деятельности широких слоев заинтересованного населения; практического использования в сетевой модели организации заготовительной деятельности кооперативных принципов; реализации мер, предусмотренных Государственной программой возрождения и развития села на 2005—2010 гг., Программой совершенствования деятельности потребительской кооперации на 2005—2010 годы и Программой развития и поддержки личных подсобных хозяйств населения на 2006—2010 гг.

Предлагаемая Концепция совершенствования заготовительной деятельности направлена на объединение усилий органов государственного управления, потребительской кооперации, сельскохозяйственных производителей и граждан по формированию эффективной системы заготовок и сбыта сельскохозяйственной и дикорастущей продукции, сырья с целью формирования ресурсов, обеспечивающих продовольственную безопасность Республики Беларусь и развитие экспортного потенциала продовольственных товаров, сельскохозяйственного сырья и дикорастущей продукции.

Л и т е р а т у р а

1. О личных подсобных хозяйствах граждан: Закон Респ. Беларусь, 11 нояб. 2002, № 149-З // Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. — 2007. — Режим доступа: <http://www.ncpi.gov.by>. — Дата доступа: 06.02.2007.

2. Программа совершенствования деятельности потребительской кооперации на 2005—2010 годы: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 31 авг. 2004, № 1038: в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 24.05.2007 г., № 677 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2004. — № 5/14779.

3. Программа развития и поддержки личных подсобных хозяйств граждан на 2006—2010 годы: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 30 мая 2006, № 681 // Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. — 2007. — Режим доступа: <http://www.ncpi.gov.by>. — Дата доступа: 06.12.2007.

Н.А. Лесневская,
кандидат экономических наук, доцент

КОНЦЕПЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА УСЛУГ В СИСТЕМЕ НАУЧНЫХ ЗНАНИЙ: СОСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ

На основании изучения философии знания и научного метода его развития исследована сущность и отличительные особенности построения новых научных гипотез и концепций, отражающих изменения, происходящие в экономике в связи с увеличением объема производства услуг, структурными преобразованиями в секторах народного хозяйства. Это требует разработки концепции учета услуг, позволяющей аргументировать выбор применяемых методик, приемов и способов отра-

жения на счетах особенностей их производства и реализации, использования потребляемых ресурсов. Основываясь на фундаментальных положениях философии науки и экономической теории, уделено внимание структурированию научных концепций, развивающих науку о бухгалтерском учете, исследованы отличительные особенности и составные элементы теории, раскрыты их сущность и взаимосвязь. С учетом особенностей объекта исследования определены основополагающие элементы концепции, к которым относятся категории познания, фундаментальные принципы и постулаты бухгалтерского учета. Обоснование структурных элементов концепции обеспечивает научный и системный характер исследования, направлено на поиск альтернативных вариантов решения практических задач, изменяющих бухгалтерскую процедуру в системе производства услуг.

Предисловие

Развитие экономики страны, основанное на использовании ресурсосберегающих и ресурсоэффективных технологий, требует реформирования теории бухгалтерского учета и развития учетной практики, соответствующей курсу экономических реформ.

В современной системе хозяйства наиболее динамично развивающейся сферой хозяйственной деятельности является производство услуг как в рамках отдельных отраслей сферы обращения, так и в структуре материального производства. При этом многие вопросы теории и практики бухгалтерского учета услуг недостаточно разработаны и нуждаются в более глубоком научном исследовании. Многоотраслевой характер производства услуг, применение различных технологий и ресурсов предполагает наличие многочисленных методик, использование которых отражает кругооборот капитала в системе их производства. Поэтому концептуальные основы бухгалтерского учета услуг, обоснование содержания и структуры концепции, положенной в основу информации о ресурсах и результатах нематериального производства, в настоящее время требуют осмысления. Разработка теоретических основ учета услуг даст возможность применять единые стандарты в области бухгалтерского учета, а также сопоставлять информацию, необходимую для управления.

Основная часть

Бухгалтерский учет как наука развивается в соответствии с изменениями, происходящими в экономике. Как учебная дисциплина теория бухгалтерского учета изучает систему сбора, классификации, накопления, регистрации и обобщения информации, необходимой субъектам хозяйствования для практического использования. Существует точка зрения, согласно которой слово «теория» употребляется в большей мере для названия учебной дисциплины, поскольку в науке «речь идет о множестве теорий» [15, с. 223].

Исследования в области науки о бухгалтерском учете обусловлены необходимостью теоретического переосмысления имеющегося опыта и определяются ролью бухгалтерского учета в управлении субъектами хозяйствования. В этой связи своевременным является исследование теоретической структуры бухгалтерского учета, что позволит создавать новые концепции, необходимые для решения наиболее важных задач хозяйственной жизни. Появление концепций, разработанных с использованием научного метода, обогатит теорию бухгалтерского учета и расширит возможности учетной практики.

Науку о бухгалтерском учете составляет совокупность теорий и концепций, разрабатываемых для решения наиболее важных и актуальных проблем хозяйственной жизни. С развитием экономических отношений теория бухгалтерского учета развивается и совершенствуется в результате разработки новых концепций, отражающих сущность происходящих изменений. В широком понимании теория — это система представлений о том, каким образом связаны друг с другом те или иные факты и явления, основанные на эксперименте или наблюдении [14, с. 623]. В практической деятельности теория имеет концептуальное, исследовательское и инструментальное применение.

Основным мотивом развития теории является преодоление возникающих противоречий и поиск решения многочисленных проблем практической жизни. Как отмечает Н.М. Малюга, практика инициирует возникновение значительного количества взаимосвязанных обобщенных понятий, вследствие чего возникает необходимость в формировании теории [12, с. 142—143]. На тесную взаимосвязь теории и практики обращает внимание Я.В. Соколов, который констатирует, что «всякое знание становится наукой тогда и только тогда, когда оно сталкивается с серьезными сложными проблемами, решение которых влияет на практику» [15, с. 13].

Дефиниции такой категории, как «теория», содержат следующие, определяющие ее признаки. Теория рассматривается как система знаний. Достоверность теоретических положений доказывается в результате применения эмпирических методов: наблюдения и эксперимента. Теория получает свое развитие, используя практический опыт, а обоснованные и логически доказанные ее результаты направлены на совершенствование практики. Взаимосвязь перечисленных признаков обеспечивает единство научной и практической проблематики [4, 5, 13, 14].

Поскольку каждую теорию составляют только системные знания, то при рассмотрении новых гипотез должны быть учтены все признаки, относящиеся к такой категории, как «система». С точки зрения методологии экономической науки система представляет собой совокупность элементов вместе с комплексом их связей между собой [10, с. 375]. В других источниках при определении системы авторы делают акцент на состав элементов и порядок связи между ними, что определяется как структура системы [13, с. 490]. Конструктивное и дискрептивное определение системы, используемое в макроэкономических исследованиях, указывает на необходимость ее целевого построения и конечное множество составляющих элементов [6, с. 11].

Бухгалтерский учет в Российской Федерации и Республике Беларусь имеет общую историческую и теоретическую основу, в настоящее время для него характерны общие проблемы, тенденции и направления развития. Как прикладная экономическая наука, бухгалтерский учет развивает свою теорию в соответствии с фундаментальными основами философии науки и экономической теории. Содержание науки о бухгалтерском учете составляет совокупность теоретических и практических положений, рассматриваемых во взаимосвязи, единство методологии и методик, научных целей и практических задач, направленных на решение актуальных проблем хозяйственной жизни.

Содержание теории, развивающей науку о бухгалтерском учете, определяет стратегическая цель, которая, по утверждению М.Ю. Медведева, характеризует место учета в системе научных дисциплин, является единой и монолитной [7, с. 25]. Используя исторический метод для исследования тенденций развития бухгалтерского учета, автор отмечает, что стратегической целью учета, обусловленной его исконным назначением, является оказание положительного воздействия на хозяйственную деятельность, осуществляемую человеком путем предоставления ему соответствующей информации [7, с. 23].

С момента возникновения двойной записи требования к бухгалтерской информации, способной оказывать влияние на хозяйственную деятельность, изменялись в результате развития производства и отношений собственности. Как отмечают ученые, первоначально учет был обращен к кредиторам, затем была признана определяющая роль инвесторов и совсем недавно бухгалтерский учет стал ориентироваться на обеспечение информацией инвестиционных решений [16, с. 77].

Таким образом, цели бухгалтерского учета определяются потребностями практики и имеют субъективный характер. Для их реализации теория учета должна обосновать выбор приемов и способов, с использованием которых эти цели могут быть достигнуты. По мнению зарубежных ученых, основная цель теории бухгалтерского учета состоит

в том, чтобы дать систему логически выводимых принципов, которые служили бы основой для оценки и развития учетной практики [8, с. 95].

Логика научных исследований основывается на структурированной системе научных знаний.

В академической литературе в области бухгалтерского учета содержится ряд аргументов в пользу структурного восприятия теорий. При этом достоверность полученных результатов подтверждается историческим опытом, структурированная теория придает концепциям системный характер, обеспечиваются условия для дальнейшего развития науки [8, с. 79].

В структуре теории выделяют исходные фундаментальные принципы и постулаты, основные системообразующие понятия, терминологию [4, с. 132]. Структура теории включает группировку составляющих ее элементов, которые с точки зрения философии науки формируют исходный эмпирический базис, исходную теоретическую основу, логику теории, основной массив теоретического знания как совокупность выведенных утверждений теории [4, с. 132—133].

Исходный эмпирический базис теории бухгалтерского учета составляет множество фактов, наблюдений и экспериментов. В науке о бухгалтерском учете различают факты как элементы системы знаний и факты хозяйственной жизни.

Как элементы системы знаний факты представляют собой совокупность высказываний, фиксирующих результаты экспериментов и наблюдений, полученных по определенным правилам с помощью специальной аппаратуры в соответствии с критериями точности и адекватности [17, с. 9]. Результатами наблюдений в бухгалтерском учете являются факты хозяйственной жизни, которые, согласно философии науки, не завершают, а начинают процесс научного исследования, подвергаются классификации, обобщению, систематизации и анализу [4, с. 94]. Поскольку процесс научного познания субъективен, то зафиксированные в учете факты хозяйственной жизни подвергаются изучению в соответствии с информационными интересами многочисленных пользователей. Разнообразие этих интересов предполагает различные правила и методики формирования в бухгалтерском учете обобщающих показателей.

К основополагающим элементам теории бухгалтерского учета, по мнению ученых, относятся категории познания, фундаментальные принципы и постулаты [4, 7, 17].

В широком понимании категории — это основные понятия какой-либо науки [10, с. 360]. В философии науки к категориям относят понятия, выражающие общие свойства и соответствующие определенным элементам объективной реальности [5, с. 76]. По степени обобщения выделяют категории науки, философии и общенаучные категории.

Категории науки применяются преимущественно в рамках определенной научной дисциплины, категории философии имеют всеобщий характер [5, с. 76]. Общенаучные категории занимают промежуточное положение между философскими и научными категориями. Взаимосвязь категорий составляет фундамент научных законов [5, с. 77].

А.П. Шевлюков полагает, что базисными категориями бухгалтерского учета являются счет, дебет, кредит, диграфизм, сальдо и баланс [17, с. 9]. Взаимосвязь данных категорий осуществляется с использованием двойной записи, которую русский ученый Н.И. Попов считал объективным законом бухгалтерского учета.

В специальной литературе авторы отмечают установленную последовательность ряда общенаучных категорий, каждая из которых имеет свою трактовку и формирует структуру теории бухгалтерского учета. Такая последовательность включает постулаты — принципы — правила — процедуры [7, с. 105].

Теоретический базис любой науки формируют ее постулаты. В слове русского языка постулат определяется как исходное положение, допущение, принимаемое без доказательств [9, с. 736]. Философия науки определяет постулат как исходное положение

ние научной теории, принимаемое без доказательства, из которого выводятся все остальные предложения данной теории согласно принятым в ней правилам вывода [10, с. 349] и которое необходимо для построения дедуктивной системы [1, с. 337].

В бухгалтерском учете постулаты — это не подлежащие сомнению базовые положения [7, с. 105]. Содержание этих понятий является результатом исторического метода исследований. Первые постулаты сформулированы Л. Пачоли при описании сущности двойной записи. Принятые научным сообществом, постулаты формируют исходную теоретическую основу, а их применение способствует решению проблем теории бухгалтерского учета.

С точки зрения отдельных авторов постулаты в бухгалтерском учете сформулированы в виде положений, отражающих взаимосвязь оборотов и сальдо синтетических и аналитических счетов, обусловленную диграфической записью [17, с. 10]. В XX в. при разработке концептуальных основ теории бухгалтерского учета В. Патеном в качестве постулатов были сформулированы основополагающие принципы бухгалтерского учета.

Основное содержание понятия «принцип» позволяет рассматривать его в двух аспектах: как основное исходное положение какой-нибудь теории, учения, науки либо как убеждение, взгляд на вещи [9, с. 770]. В философском понимании принципы трактуются как основополагающие идеи, положенные в основание теории. Допускается, что в этом качестве могут выступать аксиомы, или истины, которые не требуют доказательств, или постулаты [5, с. 78]. В экономической науке принципы используются как теоретические понятия, отражающие закономерности, отношения, связи между элементами системы, а методологический аспект принципа указывает на механизмы его теоретического и практического применения [13, с. 411].

В бухгалтерском учете применение принципов позволяет избежать случайных различий в учетных процедурах, обусловленных не особенностями деятельности организации, а разнообразием взглядов и оценок ученых и практиков. В теории бухгалтерского учета принципы рассматриваются как общеметодологические конструкции, на которых базируются концептуальные основы науки [7, с. 105]. В учебной литературе принципы трактуются как исходное базовое положение бухгалтерского учета как науки, которое предопределяет все последующие, вытекающие из него утверждения [1, с. 25].

Разработка принципов бухгалтерского учета имеет вековую историю и в настоящее время в научной, учебной литературе, в национальных стандартах многих стран, разработанных в области бухгалтерского учета, содержится значительное количество бухгалтерских принципов, имеющих не только различную формулировку и терминологическую основу, но и разное толкование и понимание.

Для достижения определенного единообразия в содержании принципов бухгалтерского учета отдельные ученые предлагают систематизированный порядок их признания и классификации. Наиболее аргументированно к решению этой проблемы подходил М.И. Куттера. Он полагал, что признание учетных принципов зависит от того, насколько они отвечают трем критериям: уместности, объективности и осуществимости. Поскольку три критерия противоречат друг другу, то их разумное варьирование позволяет добиться необходимых результатов [3, с. 94]. Использование такого подхода означает, что каждая концепция, раскрывающая способы достижения поставленных целей, использует свою систему принципов, положенных в ее основу и обеспечивающих достижение поставленной цели.

В специальной литературе при классификации принципов бухгалтерского учета выделяют принципы-допущения, принципы-требования, принципы-правила [3, с. 95]. Исторически данная классификация основана на исследованиях С. Гилмана, который первым сделал попытку провести различия между правилами и принципами бухгалтерского учета. В его понимании правила субъективны и могут быть созданы в ходе развития теории; принципы создать нельзя, так как они объективны [8, с. 67].

Принципы-допущения рассматриваются как постулаты теории (фундаментальные принципы). Они составляют ее научный базис и принимаются всем научным сообществом. В практическом применении допущения определяются национальными стандартами бухгалтерского учета, остаются неизменными длительное время и на их основе формируется методологическая основа бухгалтерского учета.

На принципах-требованиях базируется научная идея и понимание теории. Их применение на практике обеспечивает соблюдение установленных законодательством норм бухгалтерского учета, формирование учетной политики субъекта хозяйствования и составление бухгалтерской отчетности.

Принципы-правила включают все, что относится к работе бухгалтера [7, с. 105]. Они определяют методики, применяемые для реализации на практике концептуальных основ теории и требований законодательства в рамках национальной учетной системы.

Реализация правил бухгалтерского учета представляет собой учетную процедуру. Согласно общепринятой трактовке, процедура — это официальный порядок действий, выполнения, обсуждения чего-нибудь [9, с. 815]. В системе научного знания процедура рассматривается как последовательность всех операций, общая система действий и способов организации исследования [10, с. 373]. В бухгалтерском учете под процедурой понимается логически выдержанная строгая последовательность выполнения бухгалтерских действий, отражения информации в процессах регистрации, накопления и обработки учетных данных с целью формирования финансовой отчетности и управленческих сводок [3, с. 293].

Логику теории бухгалтерского учета обеспечивает использование общенаучных методов исследования и методов исследования экономической науки. Выводы и доказательства, сформулированные в теории бухгалтерского учета, позволяют обосновать выбор специальных приемов и способов, обеспечивающих практическое решение задач, на реализацию которых были направлены теоретические исследования.

Основной массив теоретического знания в бухгалтерском учете формируют концепции, разработанные в результате научного поиска направлений решения наиболее важных практических задач. Современная теория бухгалтерского учета включает различные концепции, не только разработанные и принятые научным сообществом, но и находящиеся на стадии обсуждения. Массив теоретического знания формируют научные, учебные и методические материалы о бухгалтерской науке.

Выводы

Каждая теория представляет собой конечное множество составляющих элементов, структурированных и объединенных в систему, созданную для достижения определенных целей. Любая научная идея, представленная научному сообществу как гипотеза, требует обоснования и должна быть структурирована. Только в этом случае она может быть воспринята как теория, развивающая науку о бухгалтерском учете.

Главная цель научных исследований в области бухгалтерского учета направлена на решение наиболее важных проблем современной экономики, в структуре которой возрастает объем производства и реализации услуг. В современной теории бухгалтерского учета необходимо обоснование принципиальных различий в организации, методологии и методиках учета услуг. Для этого необходима разработка концепции учета услуг, позволяющей аргументировать выбор применяемых методик, приемов и способов отражения в учете особенностей технологии их производства, способов реализации и использования потребляемых ресурсов, а также обосновать идентификационные характеристики ресурсов и результатов производства в сфере услуг как элементов предмета бухгалтерского учета.

Литература

1. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учеб. пособие / П.Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П.Г. Пономаренко. — Минск: Высш. шк., 2006. — 527 с.
2. *Жюлиа, Д.* Философский словарь: пер. с фр. / Д. Жюлиа. — М.: Междунар. отношения, 2000. — 544 с.
3. *Кутер, М.И.* Теория бухгалтерского учета: учебник / М.И. Кутер. — 3-е изд. — М.: Финансы и статистика, 2007. — 592 с.
4. *Лешкевич, Т.Г.* Философия науки: учеб. пособие / Т.Г. Лешкевич. — М.: ИНФРА-М, 2005. — 272 с.
5. *Лось, В.А.* История и философия науки: учеб. пособие / В.А. Лось. — М.: Дашков и К⁰, 2004. — 404 с.
6. Макроэкономика: учеб. пособие / И.В. Новикова [и др.]; под ред. И.В. Новиковой и Ю.М. Ясинского. — Минск: Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь, 2006. — 343 с.
7. *Медведев, М.Ю.* Теория бухгалтерского учета: учебник / М.Ю. Медведев. — 2-е изд. — М.: Омега-Л, 2008. — 418 с.
8. *Мэтьюс, М.Р.* Теория бухгалтерского учета: учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. — М.: Аудит; ЮНИТИ, 1999. — 663 с.
9. *Ожегов, С.И.* Словарь русского языка / С.И. Ожегов; под общ. ред. проф. Л.И. Скворцова. — 24-е изд. — М.: Издат. дом «ОНИКС 21 век»; Мир и Образование, 2003. — 1200 с.
10. *Орехов, А.М.* Методы экономических исследований: учеб. пособие / А.М. Орехов. — М.: ИНФРА-М, 2006. — 392 с.
11. *Папковская, П.Я.* Производственный учет в АПК: теория и методология / П.Я. Папковская. — Минск: Информпресс, 2001. — 216 с.
12. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: моногр. — Брест — Житомир: ЖГТУ, 2004. — 256 с.
13. *Румянцева, Е.Е.* Новая экономическая энциклопедия / Е.Е. Румянцева. — М.: ИНФРА-М, 2005. — 724 с.
14. Словарь современных экономических и правовых терминов / В.Н. Шимов [и др.]; под общ. ред. В.Н. Шимова и В.С. Каменкова. — Минск: Амалфея, 2002. — 816 с.
15. *Соколов, Я.В.* История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 272 с.
16. *Хендриксен, Э.С.* Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 576 с.
17. *Шевлюков, А.П.* Теоретические основы макроэкономической концепции бухгалтерского учета: моногр. / А.П. Шевлюков. — Минск: БГЭУ, 2001. — 164 с.
18. *Шеремет, А.Д.* Вопросы теории учетных дисциплин / А.Д. Шеремет // Бух. учет. — 2008. — № 2. — С. 60—62.

В.Г. Локтев,

доктор экономических наук, доцент

МЕСТО И РОЛЬ НОРМИРОВАНИЯ ТРУДА В НОВЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

В статье на основании анализа состояния нормирования труда показана его роль в новых условиях хозяйствования. Выделены основные требования, предъявляемые современным этапом развития экономики в республике, в области организации и нормирования труда.

Определено, что важнейшим компонентом, обеспечивающим сочетание интересов человека с требованием постоянного совершенствования производства, современного состояния органи-