

**БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ  
УНИВЕРСИТЕТ**

УДК 657.1.012.1

ББК 65.052

Ш 37

**Шевлюков Александр Петрович**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ  
В МАКРОЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ:  
РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ, МЕТОДОЛОГИИ, МЕТОДИК**

**08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика**

**Автореферат диссертации  
на соискание ученой степени доктора экономических наук**

**Минск — 2002**

Работа выполнена в Белорусском государственном  
экономическом университете

Научный консультант — доктор экономических наук, профессор Ермолович Л. Л., Белорусский государственный экономический университет, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности

Официальные оппоненты: член-корреспондент Российской Академии наук, доктор экономических наук, профессор Елисеева И. И., Санкт-Петербургский университет экономики и финансов, кафедра статистики и эконометрики

доктор экономических наук, доцент Папковская П. Я., Белорусский государственный экономический университет, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в агропромышленном комплексе

доктор экономических наук, профессор Новикова И. В., Академия управления при Президенте Республики Беларусь

Оппонирующая организация — Московский университет потребительской кооперации

Защита состоится 16 декабря 2002 года в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.03 при Белорусском государственном экономическом университете по адресу 220070 г. Минск, Партизанский проспект, 26, зал заседаний Совета университета (ауд. 205), тел.: 249-51-07

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Белорусского государственного экономического университета.

Автореферат разослан «\_\_» ноября 2002 г.

Ученый секретарь  
совета по защите диссертаций



А. П. Михалкевич

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертации.** Необходимость развития макроэкономической концепции бухгалтерского учета и методик ее практического решения обусловлена переходом от административных к экономическим методам управления народным хозяйством, требующим гармонизации экономических показателей, начиная от их отражения в текущем бухгалтерском учете организаций и завершая интегрированием в систему национальных счетов. Решение этой крупной народнохозяйственной проблемы обуславливает необходимость реформирования национальной учетной системы, которая приобретает особо важное значение в трансформационный период становления рыночной экономики в Республике Беларусь, так как обеспечение органов управления экономикой страны своевременной и качественной информацией о происходящих макроэкономических процессах определяет эффективность макрофинансового государственного менеджмента.

Обоснованное использование экономических методов воздействия на субъекты хозяйствования возможно при условии наличия методологического единства формирования экономических показателей микро- и макроуровней. Поскольку бухгалтерский учет является основной информационной системой на микроуровне, формирующей данные для исчисления макроэкономических показателей, совершенствование народнохозяйственного учета невозможно без реформирования методологии бухгалтерского учета на основе макроэкономической концепции.

Предмет, область применения и методология бухгалтерского учета исследовались многими учеными, в работах которых развивались как микроэкономическая, так и макроэкономическая концепции данной науки. Наиболее значительное влияние на развитие микроэкономической концепции бухгалтерского учета оказали исследования следующих авторов: В. Д. Белова, Н. Р. Вейцмана, А. М. Галагана, Я. М. Гальперина, В. Е. Кедрова, Н. А. Кипарисова, Н. А. Леонтьева, А. И. Лозинского, В. Г. Макарова, И. В. Мальшева, И. С. Мацкевичюса, С. Низенгольда, В. Ф. Паляя, А. З. Попова, Т. Пэхэ, Я. В. Соколова, А. И. Сумцова, Э. Тэрбухи, Н. Д. Цемко, И. Ф. Шера, Э. Шмаленбаха, С. А. Щенкова, С. Ягеллы и др. Названное направление учетной науки получило развитие в работах И. Н. Белого, П. Е. Борисевского, Б. И. Гаврилова, Н. П. Дробышевского, Л. Л. Ермолович, П. А. Костюка, Л. И. Кравченко, Н. И. Ладутько, А. К. Марченко, А. П. Михалкевича, Д. А. Панкова, П. Я. Папковской, П. Г. Пономаренко, А. И. Прищепы, Н. А. Русак, Г. В. Савицкой, М. А. Снитко, В. И. Стражева, А. Н. Сушкевича, И. Е. Тишкова, Е. Н. Шибeko, С. И. Шульмана, И. В. Янушкевич и других белорусских авторов.

Опубликованные работы оказали существенное влияние на развитие теории и практики бухгалтерского учета. Однако преобразование экономических отношений и переход к рыночным методам управления экономикой поставили перед бухгалтерским учетом новые задачи, решение которых предполагает

расширение границ бухгалтерского учета до масштабов всего народного хозяйства. Макроэкономическая концепция бухгалтерского учета получила развитие в работах К. И. Арнольда, И. Ф. Валицкого, Н. В. Дембинского, З. П. Евзлина, Б. Л. Исаева, А. П. Рудановского, И. П. Руссияна, С. Г. Струмилина, С. А. Стукова, И. Чербони и других авторов. Отмечая ценность результатов исследований перечисленных авторов, следует отметить, что в них отсутствует четкая и однозначная дифференциация бухгалтерского учета на микро-, мезо- и макроуровнях, недостаточно исследовано экономическое содержание макробухгалтерского учета, не разработаны интегрированные в систему макроэкономических показателей методики учета хозяйственной деятельности организаций микроуровня и мезоэкономических структур, консолидации бухгалтерской отчетности мезоуровня и разработки на ее основе макроэкономических балансов государства.

Недостаточная теоретическая и практическая разработка этих проблем, их дискуссионный характер, наличие противоположных точек зрения относительно макроэкономических возможностей бухгалтерского учета обусловили актуальность исследования развития теории, методологии и методик бухгалтерского учета в макроэкономической системе управления с целью выработки практических решений многогранных аспектов названных проблем. В современных условиях неадекватности применяемых методов учета экономических показателей задачам государственного финансового макроменеджмента значение гармонизации показателей бухгалтерского учета и системы национальных счетов (СНС) существенно возрастает, что и обусловило выбор темы диссертации по исследованию проблем интеграции микро- и макробухгалтерского учета.

**Связь работы с крупными научными программами и темами.** В диссертационной работе нашли отражение результаты участия автора в научных исследованиях кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета и кафедры финансов, кредита и бухгалтерского учета производственной деятельности Белорусского торгово-экономического университета потребительской кооперации в течение 1996-2002 гг по следующим темам:

- ♦ «Реформирование плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности в условиях интегрирования экономик Республики Беларусь и Российской Федерации» (2002, договор 1-02 ФУ), в результате выполнения которой автором разработаны разделы III «Затраты на производство» и V «Денежные средства» комментариев и рекомендаций к применению нового плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, принятого к утверждению Министерством финансов Республики Беларусь;

- ♦ «Методологические аспекты интеграции бухгалтерского учета в систему национальных счетов» (2002, К 2000-02), в результате выполнения которой автором разработаны и представлены Министерству экономики Республики Беларусь Рекомендации по разработке консолидированных балансов для ком-

плексного анализа и оценки экономического состояния регионов, отраслей и государства, а также Министерству статистики и анализа Республики Беларусь Рекомендации по совершенствованию бухгалтерской и статистической отчетности;

- ◆ «Рационализация нормирования, планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции, работ и услуг на производственных предприятиях потребительской кооперации на основе персональных ЭВМ» (2000, № гос. регистрации 20001083);

- ◆ «Разработка методик финансового менеджмента и управленческого учета на производственных предприятиях потребительской кооперации» (1999, № гос. регистрации 1998667);

- ◆ «Проблемы преподавания финансово-учетных дисциплин и их комплексного обеспечения в условиях перехода на многоуровневую систему подготовки специалистов и развития рыночных отношений» (1996, № гос. регистрации 19961065).

Диссертационная работа выполнялась также во взаимосвязи с разработкой мероприятий по реализации постановления Совета Министров Республики Беларусь от 16. 11. 2001 г. № 1168 «О мерах по обеспечению перехода на новые условия начисления амортизация», выполнением поручения Совета Министров Республики Беларусь от 02. 04. 2002 г. № 11/225-625 по внесению проекта новых Правил по анализу финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования и поручения Вице-преьера, Министра экономики Республики Беларусь о проведении анализа обеспеченности оборотными средствами и выработке предложений по совершенствованию применяемой методики (протокол № 11/66 от 29. 07. 2002 г.).

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования является разработка макроэкономической концепции национальной учетной системы, теоретических и практических проблем интегрирования бухгалтерского учета в макроэкономическую систему государственного финансового менеджмента, научное обоснование дальнейшего развития теории, методологии и методик макробухгалтерского учета как информационной базы для выработки финансово-экономической политики и управления экономикой страны.

Достижение поставленной цели обеспечено решением следующих задач, которые конкретизируют и уточняют научную новизну исследования:

- ◆ теоретическое обоснование макроэкономической концепции бухгалтерского учета, необходимое для разработки национальной учетной системы, адекватной требованиям, предъявляемым государственным финансовым менеджментом к информации народнохозяйственного учета;

- ◆ развитие теории макробухгалтерского учета (научное обоснование его предмета и объектов, развитие метода, выявление взаимосвязей с отраслевым бухгалтерским учетом, СНС, народнохозяйственным учетом и макроэкономической статистикой) с целью разработки модели национальной учетной систе-

мы и методологии бухгалтерского учета, обеспечивающих формирование макроэкономических показателей;

- ◆ исследование макроэкономического бюджетного учета на основе реконструкции теоретических принципов константной бухгалтерии, логисмографии и динамического направления балансоведения, позволяющих создать на базе органов государственного казначейства единую систему мезобюджетного учета Республики Беларусь, объединяющую учет доходов и расходов, активов и пассивов всех институциональных единиц сектора «Государственные учреждения», входящую, как составной элемент, в СНС;

- ◆ теоретическое обоснование и разработка интегрированного в систему макроэкономических показателей плана счетов бухгалтерского учета организации, отраслевых органов управления и административно-территориальных единиц, обеспечивающего получение непосредственно из бухгалтерского учета информации о процессах производства, распределения, перераспределения и потребления совокупного общественного продукта (СОП) и национального дохода в масштабах организации, района, области, министерства, других мезоэкономических структур, а также государства в целом;

- ◆ разработка интегрированных в СНС методик учета приобретения средств производства, затрат на промежуточное потребление, холдинговой прибыли, выпуска продукции и услуг в основных ценах, продаж, начисленного и полученного валового дохода, фонда оплаты труда и отчислений на социальное страхование, накопления основного капитала и других экономические процессов;

- ◆ экономико-логическое и научно-практическое обоснование моделей отражения народнохозяйственного оборота на мезо- и макроэкономических уровнях в форме матричных балансов экономических процессов и стадий кругооборота капитала с последующей их консолидацией в сводный материально-финансовый баланс (СМФБ) мезоэкономических структур и национальный баланс активов и пассивов;

- ◆ разработка рекомендаций по формированию бухгалтерской и статистической отчетности, конкретизирующей показатели СМФБ, матричных балансов кругооборота капитала для информационного обеспечения разработки баланса воспроизводства общественного продукта и национального дохода, межотраслевого баланса (МОБ) и других макроэкономических балансов, составляющих в совокупности доступную для математической формализации балансовую модель экономики страны.

**Объект и предмет исследования.** Объектом исследования является макроэкономическая концепция развития теории бухгалтерского учета и решение проблем ее практического применения в Республике Беларусь, разработка национальной учетной системы для информационного обеспечения государственного финансового макроменеджмента достоверной и своевременной информацией, позволяющей выявить, проанализировать и спрогнозировать основные тенденции и пропорции развития экономики страны.

Предметом исследования являются теория, методология и методики интеграции бухгалтерского учета в макроэкономическую систему управления.

**Методология и методы проведенного исследования.** Исследование проводилось на основе диалектического познания микро- и макробухгалтерского учета в системе управления экономикой страны. В процессе исследования использовались формально-логические (сравнение, анализ и синтез, индукция и дедукция) и диалектические (историческое познание, восхождение от абстрактного к конкретному) методы познания. Конкретное решение поставленных в диссертации задач осуществлялось с помощью моделирования, формализации, статистических методов, наблюдения и обобщения опыта, сравнения, проведения эксперимента. Информационной и экспериментальной базой исследования являлись данные бухгалтерского учета и отчетности организаций, а также статистических сборников Республики Беларусь.

**Научная новизна и значимость полученных результатов.** Научная новизна проведенного исследования состоит в развитии теории народнохозяйственного учета и методологического обеспечения национальной учетной системы, результатом которого стало обоснование нового содержания макроэкономической концепции бухгалтерского учета, обеспечивающей единство учета экономических показателей на микро- и макроуровнях в части субъектов хозяйствования, охваченных диграфическим бухгалтерским учетом, использование которых позволяет получить недостающую ранее информацию для осуществления государственного финансового макроменеджмента и разработки финансово-экономической политики государства, министерств, ведомств и организаций.

К наиболее важным результатам исследования, содержащим научную новизну, относятся следующие:

♦ впервые на основе изучения теории и практики бухгалтерского учета в СНГ и в странах с развитой рыночной экономикой, научно обоснована макроэкономическая концепция бухгалтерского учета, отличающаяся от существующей микроэкономической концепции принципиально новой методологией учета макроэкономических показателей на основе разработанных плана счетов и методик отражения на них хозяйственных операций микроуровня, а также составления отчетности и ее консолидации на мезо- и макроуровнях, что в совокупности позволило решить крупную научную и прикладную проблему формирования достоверной информации для разработки макроэкономических балансов, обеспечивающих качественной информацией органы управления экономикой на макроуровне.

♦ разработан интегрированный в СНС план счетов организации, который отличается от действующего в настоящее время возможностью отражения на счетах бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, с необходимой детализацией на субсчетах и в регистрах аналитического учета, всех показателей СНС секторов народного хозяйства, охваченных диграфическим учетом, внедрение которого обеспечивает активное формирование

и использование финансов в целях повышения эффективности производства, роста валового внутреннего продукта и финансовых ресурсов, совершенствование форм финансовых взаимоотношений организаций с государством, что способствует эффективному проведению бюджетной и налоговой политики;

♦ разработаны интегрированные в СНС методики учета выпуска и реализации продукции и услуг, холдинговой прибыли, формирования и распределения валовой добавленной стоимости (ВДС) и определения финансовых результатов, средств труда и капитальных вложений, запасов предметов труда, производственного потребления, позволяющие выделить стадии кругооборота капитала и определить эффективность использования производственных и финансовых ресурсов, усовершенствовать оценку добавленной стоимости и финансовых результатов на различных уровнях управления национальной экономикой, реально оценить эффективность капитальных вложений, эксплуатации основных средств и мероприятий по поддержанию их в работоспособном состоянии, обеспечить совершенствование методик анализа основных показателей производственно-финансовой деятельности. В совокупности это позволяет создать унифицированную информационную систему бухгалтерского учета, которая соответствует методологии формирования макроэкономических показателей;

♦ научно обоснована принципиально новая, доступная для математической формализации, балансовая модель экономики страны, сущность которой заключается в разработке вместо используемого в настоящее время статического баланса активов и пассивов, отдельные статьи которого детализируются в отчетах о прибылях и убытках, движении фондов и денежных средств, системы дифференциальных матричных балансов с последующей их интеграцией в СМФБ организации, отрасли или административно-территориальной единицы и страны в целом, отражающие как совокупную динамику кругооборота капитала, обусловленную влиянием всех его составляющих, так и статику активов и пассивов на начало и конец отчетного периода, а также их изменения;

♦ разработана новая и усовершенствована действующая статистическая отчетность, позволяющая получить ранее неотражаемую в ней информацию о заготовлении материальных ценностей в разрезе отраслей-поставщиков, производстве, реализации и запасах товарной продукции в разрезе отраслей-производителей, затратах по экономическим элементам в разрезе «чистых» отраслей, производстве и распределении добавленной стоимости, формировании и использовании финансовых результатов, наличии и движении основных средств и амортизационного фонда, совокупность которой обеспечивает необходимую информационную базу для разработки сводного материального баланса (СМБ), сводного финансового баланса (СФБ), сводного баланса товарного обращения (СБТО) и МОБ.

♦ научно обоснованы направления развития развития мезобюджетного учета и мезобухгалтерского учета финансового сектора экономики, позволяющие:

➤ на основе макроэкономической концепции реконструкции бюджетного учета создать единый план счетов, включающий как счета для учета исполнения бюджета, так и счета текущего учета в бюджетных учреждениях, концептуально связанный со счетами сектора «Государственные учреждения» СНС;

➤ распределить между отраслями экономики услуги финансового посредничества без использования условной отрасли «Косвенно измеряемые услуги финансового посредничества»;

◆ на основе исследования взаимосвязи между методологиями СНС и баланса народного хозяйства (БНХ) научно обоснована неправомерность отказа отечественной статистики от накопленного на протяжении нескольких десятилетий опыта разработки БНХ и впервые представлена методология, обеспечивающая интеграцию бухгалтерской отчетности мезоструктур, охваченных диаграммическим бухгалтерским учетом, в систему макроэкономических балансов государства, состоящую из СМБ, СФБ, СБТО и МОБ, информационной базой для разработки которых является разработанная автором система отчетности, содержащая информацию о взаимосвязях и пропорциях производства СОП, учитываемых при обосновании прогнозов экономического развития страны.

**Практическая (экономическая, социальная) значимость полученных результатов.** Научное обоснование и разработка рекомендаций по интегрированию в систему государственного финансового макроменеджмента теории, методологии и методик бухгалтерского учета на всех уровнях управления народным хозяйством обеспечит единую методологию и методику формирования микро- и макроэкономических показателей развития экономики на основе достоверной информации, используемой для выявления, анализа и прогнозирования основных тенденций и пропорций развития экономики страны.

Выводы и предложения, полученные по результатам исследования, использованы Министерством финансов Республики Беларусь для разработки нового плана счетов, формирования финансовой политики государства, макроэкономических финансовых балансов в целях информационного обеспечения государственного финансового макроменеджмента, интеграции государственного бюджета в СНС, а также для подготовки на основе разработанного с участием автора диссертации нового плана счетов нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет в Республике Беларусь.

Предложения, разработанные в диссертации, приняты к использованию:

◆ Министерством экономики Республики Беларусь для формирования экономической политики государства и разработки долгосрочных и среднесрочных прогнозов развития страны на основе СНС и матричных балансов формирования и использования ресурсов, показателей структуры и эффективности кругооборота капитала организаций, отраслей и регионов;

◆ Министерством промышленности Республики Беларусь для обобщения отчетной информации институциональных единиц и разработки дифференциальных и интегрированных балансов с целью моделирования, анализа и прогнозирования развития данной мезоэкономической системы;

◆ Гомельским областным управлением статистики для получения достоверной информации о производстве, образовании доходов, их распределении, накоплении, активах и пассивах, необходимой для разработки и анализа показателей региональных счетов, других мезоэкономических балансов, раскрывающих взаимосвязи и пропорции развития экономики региона;

◆ организациями микроуровня для получения достоверной информации об объеме выпуска продукции и услуг, промежуточном потреблении, валовой и чистой добавленной стоимости, накоплении и конечном потреблении, необходимой для эффективного финансового менеджмента и экономически обоснованного распределения доходов в фонды накопления и потребления, разработки учетной политики в области учета материальных и финансовых ресурсов;

Результаты исследования использованы также для разработки учебно-методического обеспечения и подготовки учебных пособий по курсам «Национальное счетоводство», «Бухгалтерский учет на производственных предприятиях», «Финансовый менеджмент», «Операции с ценными бумагами» и «Деньги, кредит, банки» для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и «Финансы и кредит».

**Основные положения диссертации, выносимые на защиту.** На защиту выносятся разработанные автором следующие положения и результаты:

◆ макроэкономическая концепция национальной учетной системы Республики Беларусь, представляющая собой гармонизацию показателей бухгалтерского учета, СНС и БНХ, обеспечивающая разработку макроэкономических балансов достоверной информацией, единую методологию и методику отражения их показателей в бухгалтерском учете, интегрирование бухгалтерской отчетности в секторальные, региональные и сводные национальные счета государства;

◆ функциональная модель народнохозяйственного учета, представляющая собой макроэкономическую трехуровневую систему бухгалтерского учета, которая в совокупности со статистическими методами сбора и обработки информации о хозяйственных процессах и имуществе, образует национальную учетную систему, позволяющую объединить учет запасов и учет финансовых потоков, статику и динамику народного хозяйства, разработать единую отраслевую структуру СМБ, СФБ и МОБ, а также бухгалтерскую отчетность о затратах на производство, выпуске и реализации продукции, консолидация которой в масштабе всего народного хозяйства является информационной основой для разработки перечисленных макроэкономических балансов;

◆ научно-обоснованная концепция реконструкции бюджетного учета и его интеграции в СНС на основе переработки, с учетом современного состояния теории экономической науки и практики, принципов константной бухгалтерии и логисмографии, позволяющая расширить управленческие функции значейства и создать на базе его органов единую систему мезобюджетного учета Республики Беларусь, объединяющую учет доходов и расходов, активов и пассивов институциональных единиц сектора «Государственные учреждения»;

◆ принципиально новый для учетной практики Республики Беларусь план счетов бухгалтерского учета, основанный на десятичной иерархической системе кодирования, классификациях и показателях СНС и концептуально связанный с ней через мезоэкономические счета отраслей и административно-территориальных единиц, позволяющий:

➤ четко разграничить в учете затраты по элементам прошлой и вновь созданной стоимости, предметы и средства труда;

➤ отразить в системе бухгалтерских счетов вновь созданную стоимость и раскрыть процесс ее распределения и перераспределения как в отдельной организации, так и в масштабах всего народного хозяйства;

➤ организовать учет потерь общественного продукта в разрезе стадий процесса воспроизводства, разделив действительные потери в народном хозяйстве, возмещаемые из НДС, от перераспределительных платежей между звеньями народного хозяйства в виде штрафов, пеней и неустоек;

➤ выделить счета для учета источников финансирования внеоборотных и оборотных активов, непроектного потребления;

➤ осуществить агрегирование счетов бухгалтерского учета организаций в укрупненные счета мезоэкономических структур на уровне административно-территориальных единиц и отраслей народного хозяйства;

◆ интегрированные в СНС методики бухгалтерского учета выпуска продукции и услуг, процессов товарного обращения, НДС и ее распределения, основных средств и капитальных вложений, позволяющие:

➤ получить достоверную информацию, основанную на систематизации данных первичных бухгалтерских документов, о промежуточном потреблении и выпуске продукции и услуг в разрезе отраслей МОБ;

➤ усовершенствовать выявление и отражение на счетах бухгалтерского учета финансовых результатов на основе реконструкции модели хозяйственного расчета, основанной на нормативном распределении дохода;

➤ разграничить в бухгалтерском учете номинальную прибыль на реальную и мнимую, полученную владельцем активов вследствие изменения цен на них из-за инфляции;

➤ обеспечить гармонизацию оценки запасов сырья и материалов, выпущенной продукции, незавершенного производства и других материальных активов с принятой в СНС методикой оценки валового выпуска, исчисления НДС, накоплений в части оборотных активов;

➤ разграничить учет отгрузки товарной продукции и приобретения материальных ценностей от учета расчетов с поставщиками и покупателями по этим операциям, так необходимо для разработки матрицы приобретения продукции отраслей-поставщиков отраслями-покупателями;

➤ усовершенствовать учет продукции коммерческих банков и ее использования в составе промежуточного потребления других секторов экономики, отказавшись от включения в отраслевую структуру счета производства условной отрасли «Косвенно измеряемые услуги финансового посредничества»;

- усовершенствовать методику учета капитальных вложений, основных средств, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, источников их финансирования и капитальных ремонтов;
- разработать интегрированные в СНС модели учета начисленного валового дохода, фонда оплаты труда и отчислений на социальное страхование;
  - ◆ единая, доступная для математической формализации, балансовая модель экономики страны, суть и новизна которой заключается в разработке системы взаимосвязанных динамических балансов экономических процессов и стадий кругооборота капитала с последующей консолидацией их в СМФБ организации, региона, отрасли и всего народного хозяйства, которая позволяет:
    - раскрыть и разграничить денежную, производительную и товарную стадии кругооборота капитала, обеспечить анализ отраслевого и территориального аспектов расширенного воспроизводства;
    - сформировать балансы капитальных вложений и основных средств, производства и обращения СОП, ВДС, и доходов субъектов хозяйствования, оборотных активов и источников их финансирования, непроектного потребления, матричное представление которых позволяет раскрыть динамику экономических процессов и стадий кругооборота капитала;
    - выявить привлечение оборотных средств основной деятельности в капитальные вложения и непроектное потребление, и наоборот, изъятие средств, предназначенных для финансирования капитальных вложений или непроектного потребления, в основную деятельность;
    - использовать вместо отрывочных расшифровок отдельных статей бухгалтерского баланса взаимосвязанную систему отчетности, раскрывающую все аспекты хозяйственной деятельности организации;
    - объединить информационные потоки бухгалтерской и статистической отчетности в результате составления системы отчетных документов, конкретизирующих показатели дифференциальных матричных балансов экономических процессов и стадий кругооборота капитала, а также СМФБ, для информационного обеспечения разработки баланса воспроизводства общественного продукта и национального дохода, МОБ и других макроэкономических балансов;

**Личный вклад соискателя.** Диссертация является самостоятельным научным исследованием методологии бухгалтерского учета, содержащим новые научно обоснованные теоретические и экспериментальные результаты, использование которых обеспечивает решение крупной прикладной проблемы. Все теоретические, методологические и методические положения, имеющие научную новизну и практическую значимость, разработаны соискателем лично.

**Апробация результатов диссертации.** Основные результаты научного исследования апробированы автором на Первом конгрессе бухгалтеров и аудиторов Республики Беларусь, состоявшемся в ноябре 2001 г., международных, республиканских и межвузовских научно-теоретических и научно-практических конференциях за период 1980-2002 гг, о чем свидетельствуют опубликованные тезисы докладов.

Теоретические выводы и положения диссертации, раскрывающие новые подходы к развитию бухгалтерского учета и его интеграции в систему макроэкономической информации прошли широкую апробацию в виде издания монографий, учебника и учебных пособий, выполнения автором хозяйственных и бюджетных работ для организаций Республики Беларусь.

Разработанные методики учета затрат, выпуска и реализации продукции, формирования и распределения доходов, холдинговой прибыли использовались для улучшения финансового менеджмента и поиска резервов роста экономической эффективности на Гомельском заводе самоходных комбайнов, Гомельском производственном объединении «Кристалл», опытном заводе «Неман», Мозырском нефтеперерабатывающем заводе, производственном унитарном предприятии «Красный октябрь», универмаге «Гомель».

Результаты исследования приняты для внедрения министерствами финансов, экономики, промышленности Республики Беларусь и Гомельским областным управлением статистики.

Положения диссертации, раскрывающие вопросы учета затрат и денежных средств, апробированы на семинаре-презентации «Новый план счетов. Комментарий Министерства финансов Республики Беларусь», проведенном Белорусской ассоциацией бухгалтеров 4 октября 2002 г. Проблемы использования бухгалтерского учета для управления финансовыми потоками мезоэкономических структур, совершенствования учета на микроуровне докладывались автором на семинарах руководящих работников и специалистов Белкоопсоюза, Министерства торговли и других ведомств, проводимых Белорусским торгово-экономическим университетом и его институтом повышения квалификации.

**Опубликованность результатов.** Основные теоретические положения и практические рекомендации диссертационного исследования опубликованы в 35 научных работах, в том числе в 5 монографиях, 2 брошюрах, 15 статьях в научных журналах, 8 статьях в сборниках научных трудов и 5 тезисах докладов на научных конференциях, а также в учебнике, 13 пособиях, из которых 4-м дан гриф Министерством образования Республики Беларусь. Общее количество страниц опубликованных автором материалов в научных изданиях — 1178.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из общей характеристики работы, четырех глав и приложений. Диссертация изложена на 391 странице, в том числе 27 таблиц и 17 рисунков на 44 страницах и 28 приложений на 128 страницах. Список использованных источников включает 401 наименование и изложен на 24 страницах.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе диссертации «Макроэкономическая концепция бухгалтерского учета в системе государственного финансового менеджмента» научно обоснованы основные положения макробухгалтерского и народнохо-

зайственного видов учета. Исследование особенностей объектов и метода бухгалтерского учета на разных иерархических уровнях управления позволило создать теоретические основы новой прикладной науки — макробухгалтерского учета, внедрение которой в практику улучшит государственный финансовый менеджмент, а в учебный процесс — подготовку специалистов, способных эффективно управлять экономикой на мезо- и макроуровнях.

Определены области применения макробухгалтерского и народнохозяйственного видов учета, сформулированы определения их предметов, раскрыты особенности учитываемых объектов. Экономическая сущность макробухгалтерского учета заключается в диграфическом отражении на счетах национального капитала и кругооборота СОП. Предметом макробухгалтерского учета является народнохозяйственный кругооборот в виде замкнутых денежных потоков, возникающих между мезоэкономическими структурами и секторами экономики в ходе производства, распределения, перераспределения и потребления материальных благ и услуг. Основное отличие между макробухгалтерским и народнохозяйственным видами учета заключается в том, что последний с помощью статистических методов исследования охватывает домашние хозяйства, теневую экономику и незаконные виды деятельности.

Сложившуюся в настоящее время в Республике Беларусь структуру национальной учетной системы нельзя признать оптимальной. Несовершенство национальной учетной системы обусловлено прежде всего исключением из функций Министерства статистики и анализа Республики Беларусь централизованного руководства бухгалтерским учетом в стране. Проведенное исследование развития макроэкономической концепции бухгалтерского учета в системе государственного финансового менеджмента позволило разработать модель национальной учетной системы, состоящую из микро-, мезо- и макробухгалтерского видов учета, интегрированных в СНС, а также статистических методов сбора и обработки экономической информации о хозяйственных процессах и имуществе секторов экономики, не охваченных диграфическим бухгалтерским учетом.

Для устранения указанных недостатков национальной учетной системы необходимо согласование функций Министерства финансов и Министерства статистики и анализа в области руководства бухгалтерским учетом. Достичь такой интеграции поможет структура национальной учетной системы, представленная на рис. 1. Для решения этой задачи предложена трехуровневая система бухгалтерского учета, способная на мезоуровне консолидировать учетную информацию микроуровня, переработать ее в соответствии с требованиями макроэкономических балансовых построений и передать на макроуровень в виде СМФБ и другой отчетности.

Мезобухгалтерский учет является промежуточной учетной системой между микро- и макробухгалтерскими учетными системами и предназначен для консолидации информации микроэкономического уровня в показатели, необходимые для разработки макроэкономических информационных систем.

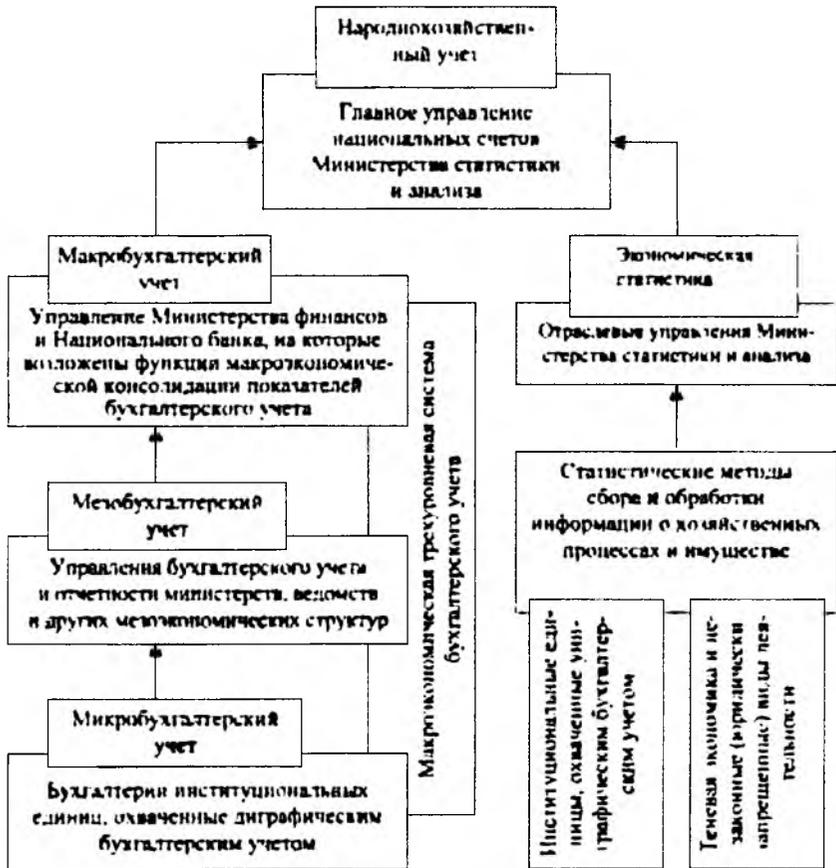


Рис. 1. Структурная схема национальной учетной системы

Особенности формирования макроэкономических показателей определяют специфику метода макробухгалтерского учета, который представляет собой консолидацию классических приемов бухгалтерии. Для мезо- и макроучета характерна интеграция элементов метода бухгалтерского учета, которые можно сформулировать следующим образом: 1) сбор и реконструкция итоговой бухгалтерской информации микроуровня; 2) взаимосвязанное отражение экономических операций, финансовых потоков и запасов в системе счетов мезо- и макроуровней; 3) балансовое обобщение итоговой информации на мезо- и макроуровнях.

Практическая разработка предложенных приемов, составляющих в совокупности метод макробухгалтерского учета, даст возможность образовать еди-

ную трехуровневую систему счетов, что в конечном итоге приводит к созданию взаимосвязанной системы бухгалтерского учета организаций, мезо- и макро-бухгалтерского учета, а также народнохозяйственного учета на основе методов и принципов учетной науки. Проведенное исследование дает основание для трактовки метода макробухгалтерского учета как промежуточного звена между приемами бухгалтерского учета и статистики, но систему его способов нельзя понимать как частный случай макроэкономической статистики. Дальнейшее развитие макробухгалтерского учета предполагает гармонизацию показателей системы бухгалтерских счетов (СБС) и СНС, обогащение методик бухгалтерского учета принципами динамического балансоведения, использованием приемов константной бухгалтерии и логисмографии, которые в диссертации получили дальнейшее развитие в виде матричного моделирования бухгалтерской отчетности, методик разработки статических и динамических балансов, разложения полного баланса на основе его делимости по функциям и операциям на внутренние сбалансированные частные балансы.

На уровне управления мезоэкономическими структурами отраслевые учетные науки интегрируют бюджетный мезобухгалтерский учет, мезобухгалтерский учет нефинансового и финансового секторов экономики. Бюджетный мезобухгалтерский учет представляет собой синтез учета исполнения бюджета, учета в бюджетных учреждениях и налогового учета, предметом которого является не начисление и учет налогов налогоплательщиками, а комплексный учет налоговых поступлений и их распределения между бюджетами соответствующих уровней органами Министерства по налогам и сборам и Главного государственного казначейства.

Интеграция бюджетного учета на микро- и мезоуровнях с целью выхода на национальные счета Республики Беларусь применительно к современному состоянию ее экономики, развитию экономических наук и вычислительной техники даст возможность не только усовершенствовать методику бюджетного мезобухгалтерского учета, но и научно обосновать методологические подходы к его гармонизации с СНС.

Для решения этой задачи необходимо разработать единый план счетов бюджетного учета, включающий как счета для учета исполнения бюджета, так и счета текущего учета в бюджетных организациях, концептуально связанные со счетами сектора «Государственные учреждения» СНС. Разработку национальных счетов сектора «Государственные учреждения» следует возложить на отдел бухгалтерского учета и отчетности Главного государственного казначейства Республики Беларусь.

Недостатком секторальных и отраслевых национальных счетов является чрезмерная гипертрофированность сектора «Нефинансовые предприятия» и отрасли «Промышленность». В диссертации обоснована необходимость и сделаны предложения по разукрупнению указанных секторальных и отраслевых национальных счетов, что позволит более эффективно отслеживать и анализировать деятельность однородных групп институциональных единиц.

Существенным недостатком методологии бухгалтерского учета является недостаточная разработка балансового обобщения учетной информации на мезо- и макроэкономических уровнях. Отечественная макроэкономическая статистика накопила богатый опыт разработки народнохозяйственных балансов, которые давали возможность достаточно полно раскрывать воспроизводство материального продукта и формирование материально-технической базы народного хозяйства. Недостатком информационной системы БНХ было неполное отражение финансовых потоков, в связи с чем она нуждалась в доработке.

Отказ от разработки БНХ и переход на сокращенный вариант СНС следует признать ошибочным. В СНС Республики Беларусь практически отсутствуют счета для учета экономических активов, национального капитала и финансовых обязательств государства. Дальнейшее совершенствование методологии макроэкономических обобщений возможно на основе интеграции СНС и БНХ с СБС. Для решения этой задачи необходима координация показателей бухгалтерского учета с показателями СНС, а также модификация и дополнение последней в соответствии с методологией бухгалтерского учета. Показатели национальных счетов характеризуют в чрезмерно агрегированном виде народнохозяйственные процессы, что требует их дальнейшей детализации в СМБ, СФБ и в других таблицах БНХ.

Обобщая изложенное можно сделать следующие выводы. Гармонизация показателей национальных и бухгалтерских счетов предполагает приведение системы микроэкономических показателей бухгалтерского учета в соответствие с системой макроэкономических показателей национальных счетов. Нуждается в совершенствовании сама СНС как в направлении ее дополнения счетами для отражения экономических активов, национального капитала и финансовых обязательств государства и его резидентов, так и в отношении методологии народнохозяйственного учета на основе диграфической записи.

**Во второй главе «Бухгалтерский учет в системе управления экономической на микро-, мезо- и макроуровнях»** исследованы направления развития и совершенствования методологии диграфической записи в системе бухгалтерских счетов. Метод диграфической записи в СНС потенциально дает возможность интегрировать всю информацию об экономическом обороте, но фрагментарное его применение на основе использования не всегда взаимосвязанной отчетности институциональных единиц существенно затрудняет решение этой задачи. Так как методология бухгалтерского учета основана на диграфической записи в СБС, ее совершенствование предполагает, прежде всего, реформирование плана счетов.

План счетов должен обеспечить правильную интерпретацию и соблюдение принципа коммуникабельности учетной информации при ее передаче от низших иерархических уровней управления к высшим уровням. В целях интегрирования в СНС методик бухгалтерского учета хозяйственной деятельности организаций микроуровня разработан принципиально новый для учетной системы Республики Беларусь план счетов организаций, построенный по десятичному

иерархическому принципу. Первые девять классов предлагаемого плана счетов объединяют интегрированные в СНС бухгалтерские счета финансового учета, а последний — счета производственного учета, номенклатура которых определяется организациями самостоятельно.

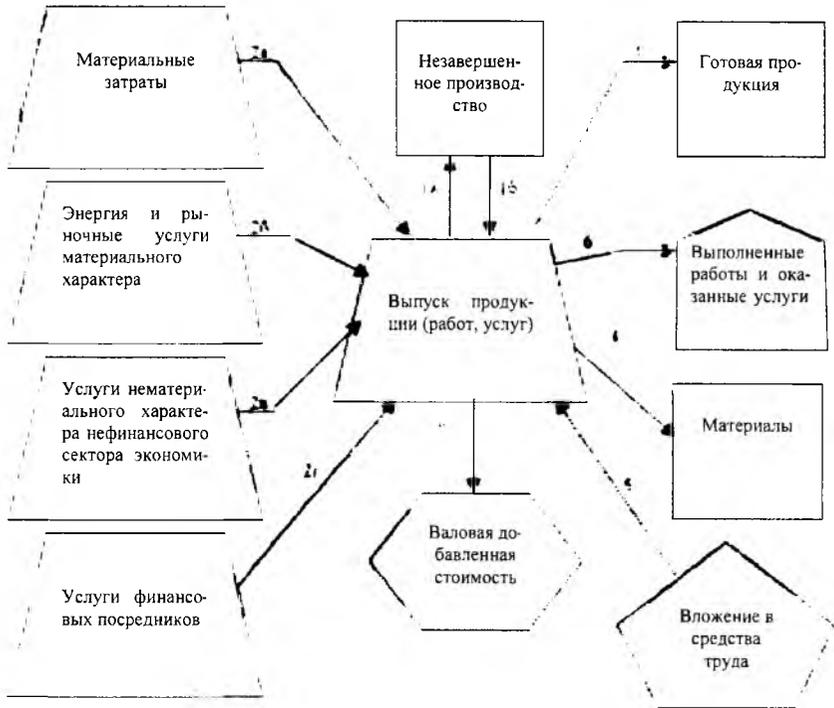
В предложенном плане счетов выделены счета, отражающие процессы создания, первичного распределения и перераспределения ВДС, что позволяет организовывать непрерывный и документально обоснованный учет этого важнейшего показателя хозяйственной деятельности на всех иерархических уровнях управления экономикой страны. Предлагаемая методика отражения в системе счетов бухгалтерского учета формирования валовой добавленной стоимости показана на рис. 2.

Усовершенствована номенклатура экономических элементов затрат в результате разукрупнения такой комплексной составляющей как «Прочие затраты». Наличие элемента «Прочие затраты» не позволяет правильно выделить однородные элементы затрат, определить величину промежуточного потребления и расходов, осуществляемых за счет ВДС, что необходимо для разработки национальных счетов и анализа процессов воспроизводства на макроэкономическом уровне.

Предложены следующие элементы затрат: «Материальные затраты», «Энергия и рыночные услуги материального характера», «Услуги нематериального характера нефинансового сектора экономики», «Услуги финансовых посредников и проценты по коммерческим займам», «Заработная плата», «Отчисления на социальное страхование» и «Налоги на производство». Дана характеристика синтетических счетов для их учета, раскрывающая состав отражаемых по дебету расходов и их распределения по кредиту, разработан перечень субсчетов, детализирующий учет затрат по экономическим элементам.

На основе использования счетов учета затрат по экономическим элементам, а также счетов «Выпуск продукции (работ, услуг)», «Внутрихозяйственный оборот», «Валовая добавленная стоимость», «Налоги на продукты» и других счетов разработаны методики учета промежуточного потребления, потребления основного капитала, валовой и чистой добавленной стоимости, начисленного и фактически полученного валового дохода, а также финансовых результатов. Предложенная методика аналитического учета затрат по экономическим элементам ориентирована на получение необходимой информации для разработки МОБ в разрезе «чистых» отраслей.

Действующая в настоящее время методика учета не выделяет холдинговую прибыль, что в условиях инфляции приводит к мнимому доходу, который получает владелец активов вследствие изменения цен на них. Отказ налогового законодательства от корректировки величины налогооблагаемой прибыли на величину холдинговой прибыли, которую полностью поглощает показатель балансовой прибыли, приводит к изъятию в бюджет оборотных средств под видом налога на прибыль и направлению их значительной части в фонды потребления при распределении чистой прибыли.



**Рис. 2.2. Учет формирования валовой добавленной стоимости на бухгалтерских счетах**

Поясняющие подписи:

- 1) отражено незавершенное производство:
  - а) списано на начало месяца;
  - б) оприходовано на конец месяца;
- 2) перечислены затраты, входящие в состав промежуточного потребления:
  - а) израсходованные сырье и материалы, начисленный износ инвентаря;
  - б) потребление энергии и рыночных услуг материального характера;
  - в) оказанные нематериальные услуги нефинансовым сектором экономики;
  - г) оплаченные услуги финансовых посредников.
- 3) оприходована готовая продукция по основным ценам;
- 4) оприходованы по основным ценам запасные части собственного производства;
- 5) увеличен выпуск на стоимость строительно-монтажных работ по основным ценам, выполненных хозяйственным способом;
- 6) отражена стоимость валовой продукции непромышленных хозяйств, оцененная в размере фактических затрат на ее производство;
- 7) отражена величина созданной организацией валовой добавленной стоимости.

Гармонизация показателей бухгалтерского учета организаций и народно-хозяйственного учета предполагает отражение в бухгалтерском учете холдин-

говой прибыли. Для решения этой задачи в диссертации предложен синтетический счет «Холдинговая прибыль» и методика корректировки стоимости потребленных сырья и материалов на величину темпа прироста цен в отчетном периоде. Разработана методика, позволяющая отразить в течение года мнимый доход на указанном счете, перечислить его после окончания отчетного года на кредит счета «Оборотный капитал», увеличить материальные затраты и уменьшить облагаемую налогом прибыль, в результате чего холдинговая прибыль выполняет функцию необлагаемого налогами резерва для пополнения собственных оборотных средств в связи с инфляцией.

Практика отражения в бухгалтерском учете и отчетности оборотных активов по фактической себестоимости не согласуется с методикой оценки выпуска продукции и услуг в СНС по основным ценам. В целях гармонизации показателей бухгалтерского учета с показателями СНС в диссертации предложена методика учета незавершенного производства и готовой продукции по основным ценам, которая позволяет получить информацию о запасах оборотных активов на макроэкономическом уровне в единой оценке.

В диссертационной работе разграничиваются функции производственного и финансового учета затрат. В финансовом учете затраты учитываются в разрезе экономических элементов, а в производственном — по калькуляционным статьям и определяется себестоимость продукции. Аналитический учет выпуска продукции предлагается вести в разрезе отраслей МОБ, что в совокупности с аналогичным аналитическим учетом экономических элементов затрат создает необходимую информационную основу для его разработки в системе мезо- и макробухгалтерского видов учета в части организаций, охваченных диграфическим учетом.

К перспективным задачам макробухгалтерского учета в Республике Беларусь относится разработка СБТО в виде матрицы приобретения продукции отраслей-поставщиков отраслями-покупателями. Для этого необходимо достичь единства ее оценки у поставщиков и покупателей и разграничить учет отгрузки товарной продукции и приобретения материальных ценностей от учета расчетов с поставщиками и покупателями по этим операциям. Эта задача решена на основе использования счетов классов 4 «Товарное обращение» и 5 «Расчеты», а также учета процессов реализации и приобретения товарно-материальных ценностей по ценам покупателей, по которым оцениваются в СНС товары, предназначенные для промежуточного потребления.

Гармонизация показателей бухгалтерского учета организаций и народнохозяйственного учета на основе СНС предполагает отражение на счетах бухгалтерского учета как перераспределения средств между отдельными субъектами хозяйствования в виде экономических санкций, так и реальных потерь, уменьшающих национальный доход. Для этой цели предложены счета «Экономические санкции» и «Потери, возмещаемые из валовой добавленной стоимости», а также разработана методика отражения на них хозяйственных операций.

В целях достоверного отражения в СНС продукции коммерческих банков и других финансовых посредников предлагается использовать счета «Услуги финансовых посредников и проценты по коммерческим займам» и «Доходы от собственности и безвозмездные поступления». На основе названных счетов разработаны методики отражения в СБС процентов уплаченных за пользование банковскими кредитами и процентов полученных по депозитным счетам, позволяющие в системном бухгалтерском учете определить объем рыночных услуг банков и их использование в разрезе отраслей народного хозяйства без введения в СНС условной отрасли «Косвенно измеряемые услуги финансового посредничества», применение которой в условиях Республики Беларусь ведет к неточному исчислению услуг банковского сектора экономики в промежуточном потреблении.

Разработанные методики отражения хозяйственных операций на счетах классов 2 «Производство», 3 «Говарное обращение», 4 «Расчеты» и 6 «Финансовые результаты» в совокупности представляют интегрированную в СНС концепцию диграфического учета ВДС. Модель коммерческого расчета, основанная на нормативном распределении дохода, в большей степени соответствует системе показателей национальных счетов, поскольку объектом учета является ВДС и процесс ее распределения. Основным источником средств для оплаты труда является полученная после реализации продукции добавленная стоимость, в связи с чем предложена методика формирования фонда оплаты труда по нормативам от ВДС после осуществления расчетов с бюджетом и выплаты процентов за кредит, что в полной мере соответствует принципом хозяйствования в условиях регулируемой рыночной экономики.

Опыт последних десяти лет показал ошибочность отказа от модели коммерческого расчета, основанной на нормативном распределении дохода, поскольку действующий в настоящее время порядок включения расходов на заработную плату в себестоимость продукции без учета фактических доходов организации не приводит ни к увеличению доходов работников, ни к рентабельной работе организаций. Предлагаемая методика не означает отказ от выплаты заработной платы работникам при отсутствии средств фонда оплаты труда. Руководство организации обязано в таком случае изыскать источник покрытия дебетового сальдо по субсчету «Фонд оплаты труда», чего невозможно достичь без проведения комплекса мероприятий по улучшению деятельности организации.

В диссертации разработаны интегрированные в СНС методики отражения на бухгалтерских счетах распределения ВДС и формирования прибыли организаций, где завершающим этапом распределения является начисление фонда оплаты труда, учет и контроль за использованием которого осуществляется на предложенных счетах «Фонд оплаты труда», «Заработная плата», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Расчеты с подотчетными лицами» и «Резервы предстоящих расходов». Распределяя произведенную на предприятии ВДС вначале необходимо отразить начисленную амортизацию основных средств, что позволит определить чистую добавленную стоимость, которая в последст-

вии будет распределена между участниками производственного процесса. Последовательность отражения в бухгалтерском учете формирования прибыли от реализации продукции и оказанных услуг должна соответствовать процессу распределения стоимости выпуска отчетного периода, показанному на рис. 3.

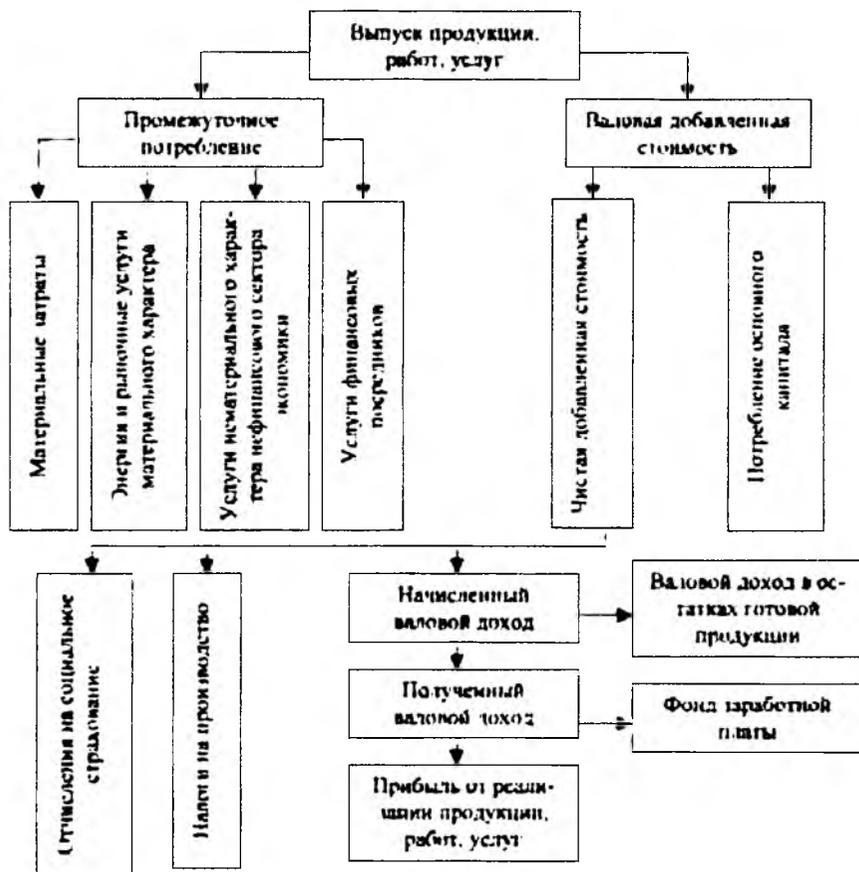


Рис. 3. Формирование прибыли от реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг в бухгалтерском учете микроуровня, интегрированном в СНС

В третьей главе диссертации «Формирование показателей динамики и статистики кругооборота капитала в бухгалтерских балансах на микро- и мезоуровнях» показана методика интеграции показателей бухгалтерской отчетности микроуровня в систему матричных балансов экономических процессов и стадий кругооборота капитала мезо- и макроуровней. Интеграция важнейших

народнохозяйственных показателей, характеризующих материальные и финансовые потоки, возможна в условиях обеспечения консолидации показателей первичных звеньев в показатели высших уровней управления экономикой страны. Обеспечить такую консолидацию может трехуровневая система счетов бухгалтерского учета, состоящая из микро-, мезо- и макроэкономических уровней. Счета микроуровня агрегированы в 10 мезосчетов, которые являются классами, объединяющими соответствующие счета интегрированного в СНС плана счетов бухгалтерского учета организаций. Для обеспечения органов государственного управления информацией, характеризующей отраслевой и территориальный аспекты кругооборота капитала, предложены две номенклатуры мезосчетов, позволяющие разработать СМФБ отраслей и административно-территориальных подразделений национальной экономики.

Предложена следующая номенклатура мезосчетов административно-территориальных единиц: «Инвестиции в основной капитал», «Производство товаров и услуг», «Товарное обращение», «Распределение валовой добавленной стоимости», «Доход субъектов хозяйствования», «Расчеты», «Денежные средства и финансовые вложения», «Финансовые ресурсы», «Инвестиции в запасы предметов труда» и «Непроизводственное потребление».

Такая номенклатура счетов мезоуровня позволяет на уровне районов, областей и страны в целом выделить производственную и непроизводственную сферы деятельности. Для отраслевого разреза важно выделение стадий кругооборота капитала, направлений распределения выпуска продукции, ВВП, материальных и монетарных потоков. В связи с этим номенклатура мезосчетов отраслей включает следующие счета: «Средства труда и капитальные вложения», «Предметы труда», «Производство товаров и услуг», «Товарное обращение», «Расчеты», «Денежные средства и финансовые вложения», «Финансовые результаты», «Ссуды и целевое финансирование», «Капитал».

Изучение теоретических исследований и накопленного практического опыта построения интегрированных балансовых систем дало основание для составления бухгалтерской отчетности в виде интегрированной системы матричных балансов экономических процессов и стадий кругооборота капитала, что позволяет повысить ее информативность и упрощает методику интеграции важнейших народнохозяйственных показателей на всех уровнях управления экономикой страны.

Для углубленного анализа хозяйственно-финансовой деятельности организаций и мезоэкономических структур предложены методика и последовательность декомпозиции хозяйственно-финансовой деятельности в результате составления системы дифференциальных балансов, показатели которых позволяют осуществить ее аналитическое разложение на следующие экономические процессы и стадии кругооборота капитала: 1) производство товаров и услуг; 2) товарное обращение; 3) распределение ВДС; 4) формирование доходов субъектов хозяйствования; 5) расчеты; 6) денежные средства и финансовые вложе-

ния; 7) финансовые ресурсы; 8) капитальные вложения и накопление основных средств; 9) запасы предметов труда; 10) непроемленное потребление.

Баланс достигается по каждому счету за счет следующего уравнения:

$$Д \pm \Delta K_0 = K \pm \Delta D_0,$$

где  $Д$  — оборот по дебету счетов;

$\Delta K_0$  — прирост кредитовых остатков;

$K$  — оборот по кредиту счетов;

$\Delta D_0$  — прирост дебетовых остатков.

Информация дифференциальных балансов, характеризующих названные экономические процессы и стадии кругооборота капитала, расширяет возможности факторного анализа финансового состояния организации или мезоэкономической структуры, поскольку позволяет определить влияние на него каждой составляющей хозяйственно-финансовой деятельности. Предлагаемые дифференциальные балансы экономических процессов и стадий кругооборота капитала являются первичными элементами СМФБ, которые необходимо, как и СМФБ в целом, строить в виде двухмерной матрицы. Строки и столбцы такой матрицы представляют дебетовые и кредитовые обороты счетов текущего бухгалтерского учета, объединяемых соответствующим мезосчетом, предназначенным для консолидации информации о конкретном экономическом процессе или той или иной стадии кругооборота капитала.

Все перечисленные 10 дифференциальных балансов подразделяются на четыре квадранта, раскрывающие как внутренние, так и внешние взаимосвязи каждого экономического процесса и каждой стадии кругооборота капитала. В них отражается как динамика, так и статика организации или мезоэкономической структуры, а также прирост активов и пассивов, что необходимо для разработки национальных счетов операций с капиталом и финансового счета.

В первом квадранте отражаются в разрезе корреспондирующих счетов внутренние материальные или финансовые потоки конкретного экономического процесса или стадии кругооборота капитала. Во втором и третьем квадрантах отражаются внешние взаимосвязи с другими экономическими процессами и стадиями кругооборота капитала путем отражения корреспонденции счетов, объединяемых конкретным мезосчетом, с другими мезоэкономическими счетами. Кроме того, во втором и третьем квадрантах отражается наличие активов и пассивов на начало и конец периода, а также их прирост или уменьшение, обусловленные конкретным экономическим процессом или стадией кругооборота капитала. Для полного балансирования активов и пассивов после отражения соответствующего экономического процесса или стадии кругооборота капитала в каждый дифференциальный баланс вводится четвертый квадрант, раскрывающий корреспонденцию и обороты других мезоэкономических счетов, не связанных диаграммической записью с данным мезосчетом.

Предлагаемые матричные дифференциальные балансы имеют большое значение для осуществления факторного анализа влияния на финансовое положение организации результатов выделенных экономических процессов и стадий кругооборота капитала. Каждый из них позволяет показывать финансовое состояние на начало отчетного периода и его изменение, обусловленное данным экономическим процессом или стадией кругооборота капитала. Возможность их консолидации как в административно-территориальном, так и в отраслевом разрезах создает соответствующую информационную основу для финансового анализа в соответствующих мезоэкономических структурах.

**В четвертой главе диссертации «Интегрирование бухгалтерской отчетности в систему макроэкономической информации»** исследованы и раскрыты информационные возможности бухгалтерского учета для разработки макроэкономических балансов. Результаты исследований теоретических и практических проблем консолидации бухгалтерской отчетности мезоэкономических структур в систему макроэкономических балансов государства стали основанием для следующих выводов по ее совершенствованию. Информационные потребности финансового макроменеджмента СНГ не в состоянии удовлетворить в полной мере, что предполагает прежде всего восстановление разработок баланса воспроизводства общественного продукта и национального дохода, важнейшими составными частями которого являются СМБ, СФБ, СБТО и МОБ.

Построение таблиц баланса воспроизводства общественного продукта полностью отвечает структуре бухгалтерских счетов. Однако, если счета бухгалтерского учета связаны между собой диграфической записью хозяйственных операций, то корреспонденция между отдельными таблицами названного баланса практически отсутствует, поскольку применяемые ранее методы управления народным хозяйством в условиях острого дефицита материальных ресурсов отодвигали народнохозяйственные связи в макроэкономических балансах на второй план, ставя на первое место сбалансированность доходной и расходной частей каждого отдельного баланса.

В диссертации предложена методика интеграции дифференциальных балансов экономических процессов и стадий кругооборота капитала в СМФБ и раскрыты их информационные возможности для разработки макроэкономических балансов, что позволит ликвидировать несопоставимость многих экономических показателей в бухгалтерской и статистической отчетности и свести их в единую систему, характеризующую функционирование экономики как единого целого.

В наиболее обобщенном виде СМФБ можно представить в виде матрицы, обобщающей 10 дифференциальных балансов экономических процессов и стадий кругооборота капитала, каждый из которых является его укрупненным счетом. В СМФБ взаимосвязываются и балансируются итоговые показатели матричных балансов производства и товарного обращения валового продукта, процесса распределения ВДС и других дифференциальных балансов. В свою оче-

редь показатели этих балансов находят еще более детальное отражение в СМБ, СФБ, СБТО, МОБ и других балансовых разработках. Следовательно, имеет место многоступенчатая балансовая система макроэкономической информации, высшим уровнем которой является СМФБ, аналитическую детализацию которого раскрывают балансовые разработки более низкого уровня. Что касается СМФБ народного хозяйства, то он получается путем консолидации СМФБ отраслей.

Бухгалтерский баланс, Отчет о прибылях и убытках, а также другая бухгалтерская отчетность в том виде, в каком они составляются для банков, финансовых органов и прочих внешних пользователей, малополезны для отраслевых министерств, главков и административно-территориальных структур управления. Они не раскрывают в полной мере как внутрисистемные финансовые потоки, так и внешние, связанные с поступлением финансовых ресурсов в систему из других секторов экономики и их оттоком в другие секторы.

В результате на уровне мезоэкономических структур оперируют теми же показателями, что и на уровне входящих в их состав институциональных единиц. Особенно негативно это сказывается на качестве управления мезоэкономическими структурами, которые объединяют организации, относящиеся к разным отраслям народного хозяйства. Для устранения указанного недостатка кроме предложенных 10 дифференциальных балансов экономических процессов и стадий кругооборота капитала, а также интегрального СМФБ, в систему бухгалтерской отчетности предлагается включить итоговые отчетные документы, состоящие из Отчета о заготовлении (приобретении) материальных ценностей, Отчета о производстве, реализации и запасах товарной продукции, Отчета о себестоимости продукции промышленного предприятия, Отчета о затратах, добавленной стоимости и доходах, Отчета о наличии и движении средств труда и амортизационного фонда. Отчет об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов (форма № 3сн) и Отчет об остатках, поступлении и расходе топлива, сборе и использовании отработанных нефтепродуктов (форма № 4-сн) предложено дополнить специальным разделом, где в разрезе отраслей-производителей отражаются в денежном выражении запасы сырья, материалов и топлива на начало и конец отчетного периода, их прирост или снижение. Названные формы бухгалтерской отчетности, детализируя показатели матричных балансов экономических процессов и стадий кругооборота капитала, позволяют генерировать необходимую информацию для разработки СМБ в части институциональных единиц, охваченных диграфическим учетом.

В отличие от действующего, обоснован и изложен новый подход к представлению бухгалтерской отчетности о наличии и движении основных средств и амортизационного фонда. Раздел I «Состав основных средств» Отчета о наличии и движении основных средств и амортизационного фонда предложен в форме матрицы, векторы-строки которой отражают группировку основных средств в соответствии с их вещественно-натуральной классификацией, а векторы-графы — распределение в разрезе отраслей. Поскольку для разработки

СМБ в части накопления основных средств необходимо знать, в каком объеме продукция каждой отрасли направляется на накопление, нужна отчетная информация, отражающая связи между отраслями, производящими основные средства, и отраслями, потребляющими их. Эту взаимосвязь раскрывает раздел II «Накопление основных средств», форма которого также разработана в виде матрицы, векторы-строки которой отражают отрасли, производящие основные средства, а векторы-столбцы — отрасли-потребители.

Доказана целесообразность отражения в бухгалтерском учете чистой добавленной стоимости и предложена методика ее исчисления на основе выручки от реализации и материальных затрат, относящихся к реализованной продукции. Предлагается методика определения себестоимости, чистой продукции и прибыли от реализации продукции на основе данных счетов, отражающих объем реализации и затраты по экономическим элементам, а также отчетность, раскрывающая информацию об этих показателях в разрезе отраслей народного хозяйства. Обобщение показателей Отчета о себестоимости, чистой продукции и доходах организации позволит разрабатывать СФБ в разрезе отраслей и административно-территориальных единиц.

Разработана и предложена структура СБТО, характеризующая в разрезе экономических подразделений, отраслей и секторов народного хозяйства объемы поступившей в обращение продукции, отгрузки и реализации, потери в сфере обращения, а также изменение ее остатков. Разработка такого макроэкономического баланса возможна после внедрения предлагаемых методик учета процессов приобретения материальных ценностей и реализации продукции, а также составления на основе полученной информации отчетов, представленных в форме матриц приобретения продукции отраслей-поставщиков отраслями-покупателями, отгрузки продукции отраслями-поставщиками отраслям-покупателям, а также разработанных матричных балансов производства и товарного обращения валового продукта организации и СМФБ.

Проведенное исследование позволило сделать вывод о невозможности разработать достоверный МОБ на основе периодических выборочных статистических обследований. Необходим системный бухгалтерский учет затрат на производство в разрезе «чистых» отраслей, для организации которого предлагается соответствующий порядок аналитического учета материальных затрат и Отчет о себестоимости продукции. Первый раздел этого отчета «Экономические элементы затрат на выпуск и реализацию продукции» отражает элементный состав затрат в разрезе отраслей МОБ по статьям, в качестве которых выступают субсчета синтетических счетов класса 2 «Производство». Второй раздел, названный «Материальные затраты и потери в отраслях национальной экономики» представлен форме матрицы, векторы-строки которой показывают использование продукции других отраслей, а векторы-столбцы — материальные затраты на производство собственной продукции в разрезе отраслей отчетного МОБ. Обобщение данных такой матрицы по всем отраслям МОБ позволяет получить первый квадрант данного макроэкономического баланса.

Разработать все три квадранта МОБ на основе информации бухгалтерской отчетности не возможно в связи с тем, что непроемленное потребление не является объектом бухгалтерского учета. Тем не менее предлагаемая совокупность матричных отчетных таблиц значительно упрощает его разработку, повышает достоверность и аналитичность

Практическая реализация разработанных рекомендаций позволит составлять перечисленные таблицы баланса воспроизводства общественного продукта, характеризующие институциональные единицы, охваченные диграфическим учетом, на любом уровне народного хозяйства как в отраслевом, так и в административно-территориальном разрезе путем обобщения данных соответствующих форм бухгалтерской отчетности нижестоящих звеньев. Агрегирование показателей бухгалтерской отчетности, СМБ, СФБ, СБТО и МОБ, с одной стороны, создает информационную базу для разработки СНС, а с другой — детализирует показатели СНС, которые становятся составной частью консолидированной бухгалтерской отчетности мезоэкономических структур народного хозяйства. Наличие такой информации создает качественно новую информационную базу, позволяющую возобновить составление основных таблиц БНХ, повысить достоверность показателей и оперативность их получения по субъектам хозяйствования, ведущим диграфический учет в системе бухгалтерских счетов.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Внедрение в практику макроэкономической статистики Республики Беларусь СНС требует реконструкции бухгалтерского учета на всех уровнях управления. В диссертации исследованы проблемы развития теории и практики макроэкономической концепции бухгалтерского учета, его интеграции в национальную учетную систему, направления развития методологии бухгалтерского учета на основе интегрированного в СНС плана счетов бухгалтерского учета и новых методик учета хозяйственных операций на микроуровне, материальных и финансовых потоков на мезо- и макроуровнях, интегрирования бухгалтерской отчетности в систему макроэкономических балансов страны.

Результаты исследования теоретических и практических положений макроэкономической концепции бухгалтерского учета позволили обосновать следующие выводы и предложения.

1. Основным результатом диссертационного исследования, представляющим вклад в развитие теории бухгалтерского учета, является научное обоснование ее новой макроэкономической концепции, суть которой заключается в разработке базисных принципов ведения интегрированного в систему макроэкономических показателей бухгалтерского учета на микроуровне и консолидации его показателей на мезо и макроуровнях в системе бухгалтерских балансов и отчетности, структура и содержание которых соответствуют требованиям,

предъявляемым к первичной информации методологией разработки СНС и других макроэкономических балансов. Базисные принципы макроэкономической концепции бухгалтерского учета следующие:

- ◆ разработка интегрированного в СНС плана счетов бухгалтерского учета организации, который является нижним уровнем многоуровневой системы счетов народнохозяйственного учета;
- ◆ формирование макроэкономических показателей на основе диграфического учета затрат по экономическим элементам;
- ◆ гармонизация методик бухгалтерского учета хозяйственной деятельности организаций микроуровня с показателями СНС;
- ◆ агрегирование счетов бухгалтерского учета организаций в укрупненные счета мезоэкономических структур, представляющие собой первичные элементы системы показателей сводного материально-финансового баланса отрасли или региона;
- ◆ разработка дифференциальных балансов экономических процессов и стадий кругооборота капитала и их консолидация в сводный материально-финансовый баланс мезоэкономической структуры;
- ◆ интегрирование бухгалтерской отчетности, как первичной документации макробухгалтерского и народнохозяйственного учета, в систему макроэкономической информации.

Разработанные в диссертации принципы макроэкономической концепции бухгалтерского учета являются основой для разработки новых и пересмотра действующих нормативных актов по бухгалтерскому учету, развивающих методики бухгалтерского учета внеоборотных и оборотных активов, выпуска продукции и услуг, товарного обращения, формирования и распределения ВДС, финансовых результатов и других объектов учета.

На основе историко-логического анализа дифференциации бухгалтерского учета и его межотраслевого синтеза с экономической статистикой выявлены предпосылки и условия выделения из состава учетных наук макробухгалтерского учета, как отдельной отраслевой экономической науки. В диссертации определена сущность предмета макробухгалтерского учета, выявлены его взаимосвязи с теорией бухгалтерского учета, отраслевыми учетными науками и макроэкономической статистикой. Теоретически обоснована правомерность возникновения в результате межотраслевого синтеза макробухгалтерского учета и экономической статистики межотраслевой генерирующей отрасли научного знания — народнохозяйственного учета. Дальнейшее развитие макробухгалтерского учета, кроме гармонизации показателей СБС и СНС, предполагает обогащение его методологии принципами динамического балансоведения, использованием приемов константной бухгалтерии и логисмографии [3, с. 5-44; 4, с. 7-50; 5, с. 13-20; 9, с. 26-29; 12, с. 36-37; 21, с. 1-22; 36, с. 11-15; 39, с. 12-43; 41, с. 3-40; 46, с. 5-20].

2. В результате исследования научно обоснованы новые теоретические подходы к определению сущности и специфики использования метода бухгал-

терского учета на микро-, мезо- и макроуровнях. Специфика макроэкономических показателей определяет особенности метода макробухгалтерского учета, который представляет собой консолидацию классических приемов бухгалтерии. Для мезо- и макробухгалтерского учета характерна интеграция элементов метода данной науки, что позволяет создать единую трехуровневую систему счетов для их отражения. В конечном итоге это приводит к созданию взаимосвязанной системы бухгалтерского учета организаций, мезо- макробухгалтерского видов учета, а также народнохозяйственного учета на основе методов и принципов диграфической записи в СБС.

Опираясь на понимание методологии бухгалтерского учета как исследование метода и выработку принципов создания новых целесообразных методов, в диссертации получил дальнейшее развитие балансовый метод системного обобщения учетной информации на мезо- и макроэкономических уровнях, который является основополагающим элементом методологии макробухгалтерского учета. На микроуровне развитие методологии бухгалтерского учета выразилось в разработке новых методов учета приобретения средств производства, затрат по экономическим элементам, валовой продукции, продаж, начисленного и полученного валового дохода, распределения ВДС. Развитие методологии бухгалтерского учета на мезо- и макроуровнях выразилось в разработке методов диграфического отражения материальных и финансовых потоков мезоэкономических структур в матричных балансах экономических процессов и стадий кругооборота капитала с их последующей интеграцией в матричном СМФБ и СНС.

В диссертации установлены границы использования методологии бухгалтерского учета в системе народнохозяйственного учета, возможности которой находятся в пределах обработки информации, раскрывающей хозяйственную деятельность организаций, охваченных диграфическим учетом. Статистика — это учение о количественных методах изучения массовых явлений, сфера применения которого не ограничивается экономикой. Для разработки экономических показателей и их интерпретации статистика использует отчетность субъектов хозяйствования, составленную на основе данных бухгалтерского учета. В связи с этим деление отчетности на финансовую и статистическую неправомерно. Субъекты хозяйствования, ведущие диграфический бухгалтерский учет, для выполнения возложенных на экономическую статистику функций могут представить только бухгалтерскую отчетность, которая на мезоуровне является первичной документацией для дальнейшей обработки методами макробухгалтерского учета и экономической статистики [4, с. 51-62; 5, с. 20-30; 27, с. 1-25; 17, с. 29-34; 32, с. 96-97].

3. Определены направления развития бюджетного учета и его интеграции в СНС на основе принципов логисмографии и константной бухгалтерии. Предлагаемая научно-обоснованная концепция реконструкции бюджетного учета позволяет расширить его управленческие функции в результате разработки единого плана счетов, сопоставления на специальных счетах назначенных и фак-

тически исполненных доходов и расходов, включения в СНС показателей государственного бюджета.

Развитие народнохозяйственного учета требует разработки финансового счета, счета переоценки активов, счета прочих изменений в активах, баланса активов и пассивов. В процессе исследования этих проблем народнохозяйственного учета предложена концепция макробухгалтерского баланса, включая финансово-кредитные учреждения, которая позволяет раскрыть информацию о накопленном богатстве страны по его видам и размещению, с одной стороны, и источникам образования — с другой. В диссертации предложены направления дальнейшего развития матричного моделирования бухгалтерской отчетности, методик разработки статических и динамических балансов, разложения полного баланса на основе его делимости по функциям и операциям на внутренне сбалансированные частные балансы. Решение этих и других задач позволит значительно улучшить информационное обеспечение финансового менеджмента на макроэкономическом уровне [4, с. 63-54; 16, с. 10-18; 17, с. 33-37].

4. Концептуальную основу методологии бухгалтерского учета образует СБС с помощью плана счетов. Одним из главных результатов проведенного диссертационного исследования является разработка трехуровневой модели макробухгалтерского учета на основе интегрированных планов счетов микро-, мезо- и макроэкономических уровней.

Основу методологии макробухгалтерского учета составляет план счетов мезоэкономического уровня, представленный в двух вариантах, первый из которых предназначен для административно-территориальных единиц, а второй — для отраслей и многоотраслевых хозяйственных комплексов. Мезоэкономические счета отраслей и многоотраслевых хозяйственных комплексов являются классами счетов микроэкономического уровня.

Третий уровень представляют национальные счета, которые вне связи со счетами первого и второго уровней не имеют необходимой информационной базы, чем и объясняется составление в настоящее время неполного набора счетов и таблиц, входящих в СНС.

Предлагаемый план счетов позволяет получить все показатели СНС с необходимой детализацией в отраслевом и административно-территориальном разрезе, интегрировать счета бухгалтерского учета организаций (первый уровень) в мезоэкономические счета (второй уровень), а затем укрупненные счета мезоэкономических единиц в СНС [3, с. 45-68; 5, с. 46-82; 15, с. 90-94; 29, с. 325-349; 35, с. 10-11].

5. Главными методическими результатами проведенного диссертационного исследования, имеющими практическое значение для развития бухгалтерского учета на микроуровне, являются:

- ♦ четкое разграничение в учете затрат по элементам прошлой и вновь созданной стоимости, предметов и средств труда, позволяющее получить достоверную информацию о промежуточном потреблении и выпуске продукции в разрезе отраслей МОБ;

- ◆ разработка методики учета потерь общественного продукта в разрезе стадий процесса воспроизводства и разграничения действительных потерь, возмещаемых из ВДС, от перераспределительных платежей между звеньями народного хозяйства в виде штрафов, пеней и неустоек;

- ◆ разработка на основе использования счетов для учета затрат по экономическим элементам, «Выпуск продукции (работ, услуг)», «Внутрихозяйственный оборот», «Валовая добавленная стоимость», «Налоги на продукты» и других счетов методик учета промежуточного потребления, потребления основного капитала, валовой и чистой добавленной стоимости, начисленного и фактически полученного валового дохода, а также финансовых результатов;

- ◆ разграничение учета отгрузки товарной продукции и приобретения материальных ценностей от учета расчетов с поставщиками и покупателями, позволяющее разработать матрицу приобретения продукции отраслей-поставщиков отраслями-покупателями;

- ◆ усовершенствование методик учета капитальных вложений, основных средств и их ремонтов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, а также источников их финансирования;

- ◆ выделение трех групп счетов, позволяющих сбалансировать размещение активов в основные средства и капитальные вложения, оборотные средства и непроизводственное потребление с источниками их финансирования [1, с. 27-43; 3, с. 69-117; 5, с. 98-148; 11, с. 19-22; 12, с. 46-49; 14, с. 59-61; 18, с. 29-32; 20, с. 42-44; 22, с. 20-26; 31, с. 32-34; 37, с. 4-30; 40, с. 277-299; 42, с. 15-23; 44, с. 6-74; 45, с. 22-38; 46, с. 21-66, 188-243; 49, с. 54-89, 107-124].

6. Изучение и критическая оценка разработанных отечественных моделей хозяйственного расчета и методик учета его показателей позволили усовершенствовать порядок исчисления и отражения на счетах бухгалтерского учета финансовых результатов на основе реконструкции модели, основанной на нормативном распределении дохода.

Доказана целесообразность отражения в бухгалтерском учете ВДС и предложена методика ее исчисления на основе выручки от реализации и материальных затрат, относящихся к реализованной продукции. Предлагается методика определения себестоимости, ВДС и прибыли от реализации продукции организации на основе показателей счетов, отражающих объем реализации и затраты по экономическим элементам, а также отчетность, раскрывающая информацию об этих показателях в разрезе отраслей народного хозяйства. Обобщение показателей Отчета о себестоимости и Отчета о затратах, добавленной стоимости и доходах позволит разрабатывать СФБ в разрезе отраслей и административно-территориальных единиц [2, с. 9-26; 3, с. 139-148; 5, с. 148-208; 8, с. 38-41; 23, с. 20-27; 24, с. 28-43; 25, с. 72-80; 26, с. 124-135; 27, с. 3-12; 38, с. 17-21; 40, с. 245-276; 44, с. 102-122; 46, с. 517-549].

7. Регламентация бухгалтерского учета органами государственной власти позволяет достичь полной взаимоувязки отчетных показателей микро- и макроэкономических уровней и использовать бухгалтерский баланс в матричном

представлении в качестве первичного документа БНХ. Решение этой задачи сводится к разработке методологических и организационных принципов разработки системы динамических балансов экономических процессов и стадий кругооборота капитала, а также приемов увязки ее показателей с показателями системы счетов и других информационных систем бухгалтерского учета.

Предложена номенклатура счетов мезоэкономического уровня СМФБ отрасли и региона, интегрированная как с планом счетов бухгалтерского учета организаций, так и с СНС. Мезосчета являются промежуточным звеном между бухгалтерскими счетами организаций и национальными счетами государства. В результате получена трехуровневая система счетов бухгалтерского учета, позволяющая агрегировать показатели бухгалтерского учета низшего уровня экономической системы в показатели более высокого уровня. Учет на мезо- и макроуровнях предлагается осуществлять методом консолидации информации бухгалтерской отчетности в матричных балансах экономических процессов и стадий кругооборота капитала.

Матричная форма предложенных балансов позволяет использовать принцип диграфического учета в системе мезо- и макросчетов. Кроме того, приемом мезо- и макробухгалтерского учета является консолидация данных микробухгалтерского учета в соответствующих отчетных таблицах, большинство которых представлено также в матричной форме. В диссертации предложена методика интеграции дифференциальных балансов экономических процессов и стадий кругооборота капитала в СМФБ и раскрыты их информационные возможности для разработки макроэкономических балансов, что позволит ликвидировать несопоставимость многих экономических показателей в бухгалтерской и статистической отчетности и свести их в единую систему, характеризующую функционирование экономики как единого целого. Для диграфического отражения экономических потоков в системе мезосчетов предлагается использовать матричный принцип построения СМФБ, который должен стать связующим звеном между бухгалтерским учетом организаций и СНС государства, позволяющий создать балансовую модель организации, отрасли, региона и всего народного хозяйства [3, с. 160-198; 7, с. 28-88; 13, с. 135-137; 48, с. 345-348].

8. В диссертации выявлены и изучены недостатки применяемой в настоящее время методики учета капитальных вложений и средств труда. Для их устранения предложены система счетов и методики отражения на них хозяйственных операций, позволяющие разграничить основной и оборотный капитал. Исходя из понимания капитала как стоимости активов юридического лица за вычетом его обязательств, основным капиталом следует считать величину собственных средств, направленных на покрытие стоимости внеоборотных активов. Оборотный капитал — это сумма собственных средств, направленных на финансирование текущих активов. Предложенные методики позволяют выявить на счетах бухгалтерского учета объемы перетекания средств, предназначенных на финансирование капитальных вложений в оборотный капитал и об-

ратную ситуацию, что имеет большое значение для управления активами и пассивами организации на микроуровне.

Разработанные предложения позволяют достичь гармонизации показателей валового накопления основного капитала и изменения запасов материальных оборотных средств на национальном счете «Операции с капиталом» с показателями бухгалтерского учета на основе интегрированных в СНС методик учета внеоборотных и оборотных активов. Их суть состоит в синхронном отражении изменений стоимости средств производства, а также основного и оборотного капитала на основе дополнения плана счетов синтетическими счетами «Основной капитал», «Оборотный капитал», «Резерв на реновацию основных средств», «Амортизация средств труда», «Капитальный ремонт», «Инвентарь» и др. Предложенная система счетов позволяет достичь внутренней сбалансированности активов и пассивов в балансах накопления основных средств и производственного потребления.

Гармонизация показателей бухгалтерского учета и национальных счетов предлагает разграничение на счетах микроуровня затрат на текущий и капитальный ремонты основных средств, для чего затраты на выполненные хозяйственным способом работы по капитальному ремонту предлагается отражать по кредиту счета «Выпуск продукции (работ, услуг)», а его стоимость списывать на уменьшение начисленной амортизации основных средств, что будет соответствовать принятому в настоящее время в СНС порядку увеличения объема накоплений на сумму затрат по капитальному ремонту [3, с. 118-139; 5, с. 196-208; 19, с. 22-27; 33, с. 29-31; 34, с. 148-150; 43, с. 25-23; 47, с. 42-97].

9. Сравнительный анализ информационных возможностей СНС и БНХ позволил сделать вывод о необходимости комплексного использования в управлении макроэкономикой как СНС, так и БНХ, который должен разрабатываться как на основе статистических методов, так и с применением методологии бухгалтерского учета

Для устранения недостатков макроэкономических балансовых разработок предложены соответствующие методики аналитического учета сырья, материалов и топлива в разрезе отраслей-производителей, выпуска продукции, выполненных промышленных работ и оказанных рыночных и нерыночных услуг в разрезе чистых отраслей отчетного МОБ, а также необходимые изменения в составе бухгалтерской отчетности организаций, отражающие процессы приобретения (заготовления) материальных ценностей, производства, реализации, а также запасы готовой продукции, находящейся на складах, отгруженной покупателям и принятой ими на ответственное хранение. Предлагаемые формы бухгалтерской отчетности, детализируя показатели матричных балансов экономических процессов и стадий кругооборота капитала, позволяют генерировать необходимую информацию для разработки СМБ в части институциональных единиц, охваченных диграфическим учетом [3, с. 149-159; 5, с. 258-327; 6, с. 5-56; 30, с. 24-37; 40, с. 315-323].

## СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

### Монографии и брошюры

1. Шевлюков А. П. Совершенствование бухгалтерского учета в розничной торговле потребительской кооперации в новых условиях хозяйствования. — М.: ЦУМК Центросоюза, 1986. — 67 с.
2. Годин А. М., Шевлюков А. П. Совершенствование хозяйственного механизма в перерабатывающих отраслях кооперативной промышленности. — М.: ЦБТЭИ Центросоюза, 1988. — 32 с.
3. Шевлюков А. П. Бухгалтерский баланс в системе макроэкономической информации: Монография. — Минск: Вышэйшая школа, 1992. — 208 с.
4. Шевлюков А. П. Теоретические основы макроэкономической концепции бухгалтерского учета: Монография. — Минск: БГЭУ, 2001. — 164 с.
5. Шевлюков А. П. Бухгалтерский учет в системе макроэкономических балансов: Монография. — Минск: БГЭУ, 2001. — 348 с.
6. Шевлюков А. П. Совершенствование статистической отчетности в Республике Беларусь: Монография. — Гомель: БТЭУ, 2002. — 60 с.
7. Шевлюков А. П. Консолидированные макроэкономические балансы экономики Республики Беларусь: Монография. Гомель: БТЭУ, 2002. — 88 с.

### Статьи в научных журналах, сборниках и информационных бюллетенях

8. Шевлюков А. П. Внутрихозяйственный расчет в потребительском обществе // Советская потребкооперация. — 1979. — № 3. — С. 38-41.
9. Шевлюков А. П. Об использовании рабочего времени бухгалтеров потребительской кооперации // Бухгалтерский учет. — 1981. — № 2. — С. 26-29.
10. Шевлюков А. П. Учет в системе управления // Советская торговля. — 1982. — № 2. — С. 36-37.
11. Ламыкин И. А., Шевлюков А. П. Совершенствование бухгалтерского учета в потребительской кооперации // Бухгалтерский учет. — 1982 — № 5. — С. 19-22.
12. Шевлюков А. П. Учет издержек обращения в торговле Польской Народной Республики // Бухгалтерский учет. — 1986. — № 7. — С. 46-49.
13. Шевлюков А. П. Из материалов, поступивших в редакцию // Вопросы экономики. — 1988. — № 2. — С. 135-137.
14. Шевлюков А. П. Об учете в торговле ПНР // Бухгалтерский учет. — 1989. — № 7. — С. 59-61.
15. Шаўлюкоў А. П. Нацыянальная бухгалтэрыя і міжнародны стандарт // Фінансы, улік, аўдыт. — 1994. — № 8. — С. 90-94.
16. Шевлюков А. П. Константная бухгалтерия и логисмография: история, перспективы возрождения // Бухгалтерский учет и анализ. — 2001. — № 1. — С. 10-18.

17. Шевлюков А. П. Взаимосвязь показателей национальных и бухгалтерских счетов //Вестник Беларускага дзяржаўнага эканамічнага ўніверсітэта — 2002. — № 1 (30). — С. 29-34; — № 2 (31). — С. 33-37.

18. Шевлюков А. П. Учет затрат по экономическим элементам: современное состояние, зарубежный опыт, возможности развития //Вестник Беларускага дзяржаўнага эканамічнага ўніверсітэта — 2002. — № 3 (32). — С. 29-32. — № 4 (33). — С. 35-40.

19. Шевлюков А. П. Валовое накопление основного капитала: гармонизация показателей бухгалтерского учета и системы национальных счетов //Бухгалтерский учет и анализ. — 2002. — № 4. — С. 22-27.

20. Шевлюков А. П. Реформирование учета затрат в условиях интеграции экономик Белоруссии и России //Финансы, учет, аудит. — 2002. — № 6. — С. 42-44.

21. Шевлюков А. П. Гармонизация бухгалтерского учета финансовых результатов в планах счетов организаций Республики Беларусь и Российской Федерации //Бухгалтерский учет и анализ. — 2002. — № 7. — С. 3-12.

22. Шевлюков А. П. Проблемы учета затрат на производство //Финансы, учет, аудит. — 2002. — № 10. — С. 20-26.

23. Сырод Т. Н., Шевлюков А. П. Совершенствование материального стимулирования в кооперативной торговле //Торговля: Сб. науч. тр. /Бел. ин-т нар. х-ва им. В. В. Куйбышева. — Минск: Вышэйшая школа, 1979. — С. 20-27.

24. Сырод Т. Н., Шевлюков А. П. Совершенствование внутрихозяйственного расчета как направление повышения экономической эффективности хозяйственной деятельности потребительских обществ //Вопросы повышения эффективности хозяйственной деятельности потребительской кооперации: Сб. науч. тр. /Моск. кооп. ин-т. — М., 1981. — С. 28-43.

25. Шевлюков А. П. Хозяйственный расчет и учет как факторы повышения рентабельности кооперативной торговли //Совершенствование хозяйственного механизма потребительской кооперации. Сб. науч. тр. /Моск. кооп. ин-т. — М., 1983. — С. 72-80.

26. Шевлюков А. П. Вопросы совершенствования учета затрат основного звена потребительской кооперации в условиях самокупаемости и финансирования //Перестройка хозяйственного механизма потребительской кооперации: проблемы теории и практики: Сб. науч. ст. /Гом. кооп. ин-т. — Гомель, 1988. — С. 124-135, — Деп. в ИНИОН АН СССР 18.05.89, № 183 //РЖ: — 1989. — № 51р-89. — С. 12.

27. Шевлюков А. П. Макроучет: Особенности предмета и метода, взаимосвязь с макроэкономической статистикой /Бел. торгово-экон. ун-т. — Гомель, 2001. — 25 с. — Деп. в БелИСА 22.01.02, № Д 20024 //Реф. сб. — 2002. — № 4 (23). — С. 97.

28. Шевлюков А. П. Предпосылки становления и условия развития макроэкономической концепции бухгалтерского учета /Бел. торгово-экон. ун-т.

— Гомель, 2001. — 22 с. — Деп. в БелИСа 22.01. 02, № Д 20023 //Реф. сб. — 2002. — № 4 (23). — С. 96.

29. Шевлюков А. П. План счетов бухгалтерского учета как инструмент управления затратами и добавленной стоимостью //Проблемные вопросы по бухгалтерскому учету: состояние и развитие. Приложение к новому плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия) /В. Е. Ванкевич, Е. Н. Шибeko, А. Л. Бавдей и др.; Под общ. ред. Л. Л. Ермолович, В. Е. Ванкевича. — Минск: Интерпрессервис; Книжный Дом, 2002. — С. 325-349.

30. Шевлюков А. П. Реформирование отчетности о затратах //Реформирование учета, совершенствование анализа и планирования затрат на производство и реализацию продукции: Сб. ст. /Бел. торгово-экон. ун-т; Под общ. ред. А. П. Шевлюкова. — Гомель, БГЭУ. — 2002. — С. 24-37.

### **Тезисы докладов на научных и научно-практических конференциях**

31. Шевлюков А. П. Вопросы повышения эффективности использования рабочего времени бухгалтеров торговых организаций и предприятий //Роль совершенствования бухгалтерского учета и улучшения организации труда счетных работников в повышении эффективности управления производством: Тез. докл. обл. науч.-практ. конф., Гомель. /Гом. обл. совет НТО. Гом. кооп. ин-т. Гом. ЦНТИ. — Гомель, 1980. — С. 32-34.

32. Тишков И. Е., Шевлюков А. П. Место и роль экономической кибернетики в формировании специалистов по бухгалтерскому учету и анализу хозяйственной деятельности //Проблемы интенсификации учебного процесса в вузах. Тез. докл. обл. межвузовской науч-метод. конф., Гомель. /Гом. гос. ун-т. Гом. кооп. ин-т. Бел. ин-т инж. ж-д. транспорта. — Гомель, 1985. — С. 96-97.

33. Шевлюков А. П., Пашкова Л. Н. Совершенствование методов амортизации основных фондов — условие научно-технического прогресса //Ускорение научно-технического прогресса: условия, источники, направления, эффективность. Тез. докл. обл. науч.-практ. конф., Гомель, 18 дек. 1986 г. /Гом. обл. совет НТО. Гом. ЦНТИ. — Гомель, 1986. — С. 29-31.

34. Шевлюков А. П., Куц Н. В. Вопросы совершенствования бухгалтерского учета на автомобильном транспорте потребительской кооперации //Совершенствование хозяйственного механизма в потребительской кооперации в условиях действия Закона СССР «О кооперации в СССР»: Сб. тез. Всесоюзной конф. в Воронеже: В 2 ч. /Моск. кооп. ин-т. — М.: МКИ, 1989. — Ч. 2. — С. 148-150.

35. Шевлюков А. П. К вопросу об интеграции бухгалтерских и национальных счетов //Проблемы реформирования бухгалтерского учета, аудита, подготовки и повышения квалификации учетных кадров в Республике Беларусь в соответствии с принципами, заложенными в международных стандартах: Материалы науч.-практ. конф., Минск, 30 нояб.-1 дек. 2001 г. /Бел. ассоциация бухгалтеров. — Минск, 2002. — С. 10-11.

### Учебники, учебные и практические пособия

36. Андреев В. Д., Шевлюков А. П. Научная организация труда работников бухгалтерий предприятий и организаций потребительской кооперации: Учеб. пособие для студентов вузов. — М.: МКИ, 1983. — 90 с.

37. Методические рекомендации по анализу и планированию издержек производства (себестоимости), доходов и прибыли комбината кооперативной промышленности (производственного объединения) /Лифляндчик В. М., Годин А. М., Шевлюков А. П. и др. — М.: ЦУМК Центросоюза, 1987. — 173 с.

38. Слепнев И. К., Заец А. Р., Шевлюков А. П. Изменения в бухгалтерском учете в связи с перестройкой хозяйственного механизма в потребительской кооперации: Учеб. пособие для студентов вузов. — М.: МКИ, 1987. — 112 с.

39. Шевлюков А. П. Совершенствование организации бухгалтерского учета в условиях ускорения развития кооперативной торговли: Учеб. пособие для студентов вузов. — М.: МКИ, 1988. — 112 с.

40. Бухгалтерский учет в потребительской кооперации: Справочное пособие /Андреев В. Д., Евдокимович В. И., Шевлюков А. П. и др.. — Минск.: Беларусь, 1988. — 335 с.

41. Бухгалтерский учет в потребительской кооперации: В 2 т.: Учеб. для студентов вузов /Слепнев И. К., Сидельникова Л. Б., Шевлюков А. П. и др.; Под общ. ред. И. К. Слепнева. — 3-е изд., перераб.: — М.: Экономика, 1991. — Т. I. — 302 с.

42. Шаулюкоу А. П. Зборник задач па рахункаводству на прадпрыемствах прамысловасці спажывецкай кааперацыі: Вучэб. дапам. для студэнтаў ВНУ. — Гомель: ГКІ, 1992. — 68 с.

43. Шаулюкоу А. П. Фондавыя біржы і фінансавы улк на рынку каштоўных папер: Вучэб. дапам. для студэнтаў ВНУ. — Гомель: ГКІ, 1993. — 87 с.

44. Шаулюкоу А. П. Рахункаводства ва узноймных будаўнічых арганізацыях спажывецкай кааперацыі: Вучэб. дапам. для студэнтаў ВНУ. — Гомель: ГКІ, 1994. — 152 с.

45. Шаулюкоу А. П. Асновы фінансавага менеджменту спажывецкай кааперацыі: Вучэб. дапам. для студэнтаў ВНУ. — Гомель: ГКІ, 1995. — 56 с.

46. Шаулюкоу А. П. Бухгалтарскі улк на вытворчых прадпрыемствах: Вучэб. дапам. для студэнтаў ВНУ. — Гомель: ГКІ, 1998. — 624 с.

47. Шаулюкоу А. П. Фінансавы менеджмент на прадпрыемстве: Вучэб. дапам. для студэнтаў ВНУ. — Гомель: ГКІ, 2001. — 562 с.

48. Шаулюкоу А. П. Грошы, крэдыт, банк: Вучэб. дапам. для студэнтаў ВНУ. — Гомель: ГКІ, 2001. — 672 с.

49. Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия): Комментарии. Рекомендации к применению /В. Е. Ванкевич, Е. Н. Шибeko, А. П. Шевлюков и др.; Под общ. ред. Л. Л. Ермолович, В. Е. Ванкевича. — Минск: Интерпрессервис; Книжный Дом, 2002. — 368 с.

*Г. С.*

## РЭЗЮМЕ

### Шаўлюкоў Аляксандр Пятровіч Бухгалтарскі ўлік у макраэканамічнай сістэме кіравання: развіццё тэорыі, метадалогіі, методык

**Ключавыя словы:** макрабухгалтарскі ўлік, мезабухгалтарскі ўлік, народна-гаспадарчы ўлік, нацыянальная ўліковая сістэма, макрарахунак, мезарахунак, сістэма нацыянальных рахункаў, макрабухгалтарскі баланс, зводны матэрыяльна-фінансавы баланс, ўлік выдаткаў па эканамічных элементах.

**Аб'ект даследавання** — макраэканамічная канцэпцыя развіцця тэорыі бухгалтарскага ўліку і практычныя магчымасці яе выкарыстання у Рэспубліцы Беларусь, стварэнне нацыянальнай ўліковай сістэмы для інфармацыйнага забеспячэння дзяржаўнага фінансавага макраменеджменту з мэтай выяўлення, аналізу і прагнозу асноўных тэндэнцый і прапорцый развіцця эканомікі дзяржавы.

**Мэта даследавання** — сістэмнае вывучэнне тэорыі і практыкі інтэгравання бухгалтарскага ўліку у макраэканамічную сістэму інфармацыі, навуковае абгрунтаванне далейшага развіцця тэорыі, метадалогіі і методык макрабухгалтарскага ўліку і яго выкарыстанне ў кіраванні эканомікай дзяржавы.

**Навуковая павізна атрыманых вынікаў** заключаецца ў развіцці тэорыі і практыкі бухгалтарскага ўліку, вынікам якога стала абгрунтаванне новага зместу яго макраэканамічнай канцэпцыі, якая забяспечвае адзінства метадалогіі ўліку эканамічных паказчыкаў на мікра- і макраузроўнях у дачыненні да суб'ектаў гаспадарання, ахопленых дыграфічным улікам, выкарыстанне якой дазваляе фарміраваць эфектыўную фінансава-эканамічную палітыку дзяржавы, міністэрстваў і арганізацый.

**Метады правядзення даследавання.** Выкарыстоўваліся фармальна лагічныя (параўнанне, аналіз і сінтэз, індукцыя і дэдукцыя) і дыялектычныя (гістарычнае пазнанне, узыходжанне ад абстрактнага да канкрэтнага) метады пазнання. Канкрэтнае рашэнне пастаўленых задач ажыццяўлялася з дапамогай мадэліравання, фармалізацыі, статыстычных метадаў, назірання і абагульнення вопыту, параўнання, правядзення эксперыменту. Інфармацыйнай базай даследавання сталі даныя бухгалтарскага ўліку і справаздачнасці арганізацый, а таксама статыстычных зборнікаў Рэспублікі Беларусь.

**Ступень выкарыстання.** Распрацаваныя методыкі бухгалтарскага ўліку выкарыстоўваліся для паляпшэння фінансавага менеджменту і пошуку рэзерваў росту эканамічнай эфектыўнасці на прадпрыемствах прамысловасці і гандлю, а таксама ў міністэрствах эканомікі, фінансаў, статыстыкі і аналізу, прамысловасці Рэспублікі Беларусь для дасканалення фінансавага менеджменту на агульнадзяржаўным узроўні.

**Галіна выкарыстання** — органы кіравання народнай гаспадаркай Рэспублікі Беларусь на мікра-, меза- і макраузроўнях, навукова-даследчыя установы, ВНУ.

## РЕЗЮМЕ

Шевлюков Александр Петрович

**Бухгалтерский учет в макроэкономической системе управления:  
развитие теории, методологии, методик**

**Ключевые слова:** макробухгалтерский учет, мезобухгалтерский учет, народнохозяйственный учет, национальная учетная система, макросчет, мезосчет, система национальных счетов, макробухгалтерский баланс, сводный материально-финансовый баланс, учет затрат по экономическим элементам.

**Объект исследования** — макроэкономическая концепция развития теории бухгалтерского учета и практические возможности ее применения в Республике Беларусь, создание национальной учетной системы для информационного обеспечения государственного финансового макроменеджмента в целях выявления, анализа и прогноза основных тенденций и пропорций развития экономики страны.

**Цель исследования** — системное изучение теории и практики интегрирования бухгалтерского учета в макроэкономическую систему информации, научное обоснование дальнейшего развития теории, методологии и методик макробухгалтерского учета и его использования в управлении экономикой страны.

**Научная новизна полученных результатов** состоит в развитии теории и практики бухгалтерского учета, результатом которого стало обоснование нового содержания его макроэкономической концепции, обеспечивающей единство методологии учета экономических показателей на микро- и макроуровнях в отношении субъектов хозяйствования, охваченных диграфическим учетом, использование которой позволяет формировать эффективную финансово-экономическую политику государства, министерств и организаций.

**Методы проведенного исследования.** Использовались формально-логические (сравнение, анализ и синтез, индукция и дедукция) и диалектические (историческое познание, восхождение от абстрактного к конкретному) методы познания. Конкретное решение поставленных задач осуществлялось с помощью моделирования, формализации, статистических методов, наблюдения и обобщения опыта, сравнения, проведения эксперимента. Информационной базой исследования являлись данные бухгалтерского учета и отчетности организаций, а также статистических сборников Республики Беларусь.

**Степень использования.** Разработанные методики бухгалтерского учета использовались для улучшения финансового менеджмента и поиска резервов роста экономической эффективности на предприятиях промышленности и торговли, а также в министерствах экономики, финансов, статистики и анализа, промышленности Республики Беларусь для совершенствования финансового менеджмента на общегосударственном уровне.

**Область применения** — органы управления народным хозяйством Республики Беларусь на микро-, мезо- и макроуровнях, научно-исследовательские учреждения, вузы.

## Summary

Shevlukov Aleksandr Petrovich  
Accounting in Macroeconomic Management System:  
Theory, Methodology, Methods Development

**Key words:** macroaccounting, mezoaccounting, national economy accounting, national accounting, macroaccount, mezoaccount, national account system, macroaccounting balance, economic elements costs accounting.

**The object of the research** is the macroeconomic concept of accounting theory development and practical aspects of its operation in the Republic of Belarus, creation of the national accounting system to meet the requirements in information for state financial macromanagement with a view to reveal, analyse and forecast the main trends and proportions of the national economic development.

**The goal of the research** is the systematic study of the theory and practice of the accounting integration in to the macroeconomic information system, scientific grounding of further theoretical, methodological and methodical macroaccounting development and its use in the national economy management.

**The most significant results containing scientific novelty** are the following: developing of theory and practice of accounting which resulted in its new macroeconomic concept content grounding to provide for the economic indices accounting methodological unity at micro- and macrolevels regarding entities involved in digraphic accounting the use of which permits to form the effective financial and economic policy of the government, ministries and organizations.

**The methods of research.** During the research the formal-logical (comparison, analysis and synthesis, induction and deduction) and dialectical (historical knowledge, evolution from abstract to concrete) knowledge methods have been used. The concrete solving of the raised tasks has been carried out by modelling, formalization, statistical methods, observing and summarizing of experience, comparison, experimenting. The data of accounting and reporting as well as statistical data collections of the Republic of Belarus have appeared to be the information grounds of the research.

**The level of the utilization.** The developed accounting methods have been used for financial management perfection and economic efficiency reserves growth search at the industrial and trade businesses as well as at the Economy, Finance Statistics and Analysis, Industry Ministries of the Republic of Belarus for financial management perfection at the national level.

**The sphere of the implementation** is the national economy management bodies of the Republic of Belarus at the micro-, mezo- and macrolevels, at the research and higher learning institutions.

Научное издание

**Шевлюков Александр Петрович**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В МАКРОЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ  
УПРАВЛЕНИЯ: РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ, МЕТОДОЛОГИИ, МЕТОДИК**

08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат диссертации на соискание ученой степени  
доктора экономических наук

Подписано в печать «16» ноября 2002 г.

Формат 60 × 90/16. Бумага типографская № 1. Гарнитура Таймс.

Усл. печ. л. 2,32. Уч. изд. л. 3,0. Тираж 120 экз. Заказ 7867-11-63

Белорусский государственный экономический университет.

Лицензия ЛВ № 170 от 21. 01. 1998 г.

220070, г. Минск, просп. Партизанский, 26

Отпечатано на ризографе Белорусского торгово-экономического  
университета потребительской кооперации

Лицензия ЛП № 112 от 25. 05 2001 г.

246029, г. Гомель, просп. Октября, 50