

МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕ-СПЕЦИАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН

Ташкентский Финансовый институт

САМОСТОЯТЕЛЬНАЯ РАБОТА

ПО ПРЕДМЕТУ: СИСТЕМА НАЦИОНАЛЬНЫХ СЧЕТОВ

На тему: ***Согласование методов бухгалтерского учёта и СНС.***

Подготовила: Хасанова А.Т. ХБА-42

Ташкент-2014

Введение

1. История взаимосвязи бухгалтерского учёта и СНС.
2. Сравнение концептуальных основ СНС и бухгалтерского учёта.
3. Сходства и различия в трактовке наиболее важных статей в бухгалтерском учёте и СНС.
Методы оценки этих статей.
4. Потенциал бухгалтерского учета в гармонизации учетных систем бухгалтерского учета и СНС.

Заключение

Список использованной литературы.

Введение

В самой общей форме можно сказать, что между бухгалтерским учётом и СНС существует много общего в отношении целей, методов учёта, оценки отдельных статей доходов и расходов и т.д. Прежде всего целью обеих систем является обеспечение информации для принятия решений, связанных с управлением экономикой и повышением её эффективности. Однако в одном случае речь идёт об управлении и принятии решений на микроуровне (предприятие), или в крайнем случае на среднем уровне (отрасль), а в другом случае информация предназначена для принятия решений на макроуровне (экономика страны в целом).

В процессе своего развития бухгалтерский учёт и СНС оказывали друг на друга взаимное влияние. Достаточно сказать, что СНС, которая появилась гораздо позднее бухгалтерского учёта, восприняла его многие общие принципы. Например принцип двойной записи каждой операции, чёткое разграничение между активами и пассивами и т.д.

Вопрос о взаимосвязи между двумя системами имеет два аспекта: теоретический и практический. Теоретический аспект связан с уяснением взаимосвязи между двумя этими видами учёта в принципе, определением возможных направлений совершенствования и гармонизации СНС и бухгалтерского учёта; практический - с использованием данных бухгалтерского учёта для разработки национальных счетов в настоящее время и ближайшей перспективе, с выяснением коррективов, которые необходимо нести в данные бухгалтерского учёта, чтобы они соответствовали требованиям СНС.

1 История взаимосвязи СНС и бухгалтерского учёта.

Вопрос о взаимосвязях между СНС и бухгалтерским учётом обсуждается специалистами в области национального счетоводства практически со времени возникновения СНС, т.е. в течение около 60 лет. Однако в странах СНГ он стал особенно актуальным лишь 25-30 лет назад в связи с возникшей задачей перехода от БНХ к СНС как части государственных программ перехода статистики и бухгалтерского учёта на международные стандарты. В недалеком прошлом при составлении БНХ в СССР данные бухгалтерского учёта использовались достаточно широко. В распоряжении статистических органов были сводные бухгалтерские отчеты министерств и ведомств, колхозов и совхозов; кроме того, статистические формы отчетности, которые содержали основной массив данных, используемых для составления БНХ, во многом опирались на данные бухгалтерского учёта. Если величины отдельных показателей БНХ не подтверждались полностью данными бухгалтерского учёта, то применялись процедуры увязки, которые

объясняли эти расхождения. Во многих случаях расхождения были обусловлены тем, что не все предприятия и организации представляли бухгалтерскую отчетность, и, следовательно, возникала необходимость определенных расчетов в таблицах БНХ, однако некоторые расхождения вызывались различиями в методологии. (например, понятие «потребление основных фондов, принятые в балансе народного хозяйства», включало так называемую недоамортизированную стоимость, представляющую собой остаточную стоимость основных фондов ОФ, выбывших раньше времени от ветхости и износа. Недоамортизированная стоимость исчислялась по данным бухгалтерского учёта, тем не менее её исчисление в расчётах БНХ порождало расхождение сходных показателей народного хозяйства и бухгалтерского учёта (таких как доходы предприятий, прибыль).

Как правило, концептуальные вопросы взаимоотношений между бухгалтерским учетом и БНХ не обсуждались и предполагалось, что в БНХ должны отражаться фактические экономические операции, которые первоначально зарегистрированы в бухгалтерском учете.

«Возвращаясь к истории возникновения СНС, отметим, что взаимосвязь между бухгалтерским учетом и национальным счетоводством стала обсуждаться особенно активно после осознания целесообразности разработки счетов для отдельных секторов экономики, которые должны были дополнить традиционные счета ВВП и национального дохода, составляемые для экономики в целом. Это произошло после Второй мировой войны, завершение которой, по общему мнению, стимулировало дальнейшее развитие национального счетоводства. Идея разработки секторальных счетов содержалась уже в докладе Р. Стоуна, ученика и последователя Д. Кейнса, подготовленном им в 1947 г. для ООН по проблемам развития национального счетоводства. В этом докладе впервые сформулирован важный принцип составления СНС: «хозяйствующий субъект — экономическая операция». Этот принцип означает следующее. СНС представляет в принципе такую систему информации, в которой в компактной и хорошо обозримой форме систематизируются сведения об ограниченном числе относительно однородных групп хозяйствующих субъектов (секторов) и некотором ограниченном числе относительно однородных групп экономических операций между ними. Регистрация этих операций в счетах для секторов экономики позволяет, с одной стороны, исследовать экономику каждого сектора и взаимосвязи между ними, а с другой стороны — исчислить обобщающие макроэкономические показатели.»¹

¹ Иванов Ю.Н., Казаринова С.Е., Карасева Л.А. Основы национального счетоводства: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2005; стр.195.

Такая постановка вопроса о характере СНС требовала уточнения источников информации, возможностей использования данных бухгалтерского учета. Однако концепция Р. Стоуна не могла быть реализована в 1950-х гг., потому что страны не были к ней готовы. В результате первый международный стандарт ООН в области национальных счетов 1952 г. не содержит рекомендаций по составлению секторальных счетов, а включает рекомендации по составлению ограниченного числа счетов для экономики в целом, которые позволяли получить наиболее важные макроэкономические показатели: ВВП, национальный доход, сбережение, инвестиции и др. На практике в это время страны составляли эти счета на основе обработки информации, получаемой из самых разных и не всегда согласованных источников. Статистики в области национальных счетов в шутку называли эту практику «режь ножницами и клей». К идее разработки секторальных счетов вернулись в конце 1960-х гг. при подготовке второго международного стандарта ООН по национальным счетам (1968).

«Рекомендации СНС ООН 1968 г. по составлению секторальных счетов позволили вернуться к принципу «хозяйствующий субъект — экономическая операция». Однако к этому времени различные школы и направления экономической мысли стали предъявлять к СНС свои требования, которые нередко взаимоисключали друг друга.»²

С конца 1960-х гг. начался процесс интеграции в СНС смежных систем экономической статистики, в ходе которого многие из перечисленных требований стали постепенно реализовываться. С этой целью авторам СНС пришлось вводить в систему значительное число условных оценок и методов учета. Это означало все больший отход от принципа «хозяйствующий субъект — экономическая операция» и все большее отдаление СНС от бухгалтерского учета.

2. Сравнение концептуальных основ СНС и бухгалтерского учёта.

В современных условиях в процессе построения единого национального рынка актуальна проблема единства информационного пространства. Бухгалтерский учет представляет собой учетную систему, которая может отвечать на информационные запросы широкого круга пользователей, позволяет агрегировать финансовые показатели путем составления консолидированной и сводной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Являясь учетной системой микроуровня, бухгалтерский учет необходим как источник информации для

² «История возникновения и развития системы национальных счетов»; Ю.Н.Иванов; «Вопросы статистики», 08.2012.

проведения макроэкономических обобщений, в частности, для составления СНС. В то же время существует проблема обобщения данных, их согласования между собой. Возникает вопрос о пределах использования данных бухгалтерского учета для целей СНС.

Для того, чтобы выяснить, насколько нормативные предпосылки взаимосвязи бухгалтерского учета и статистики реализуемы на практике, необходимо провести сравнительный анализ концептуальных основ этих учетных систем (таблица 1).

Таблица 1.

«Сравнение концептуальных основ бухгалтерского учета и СНС»³

СНС	Бухгалтерский учет
Определение	
Версия агрегатного балансоведения; адекватный рыночной экономики рыночный учет, завершаемый на макроэкономическом уровне системой взаимоувязанных синтетических показателей, построенный в виде определенного набора счетов и балансовых таблиц, отражающих процесс воспроизводства	Упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении.
Цели (задачи)	
Цель – информационное обеспечение государственного регулирования экономики. Задачи: - мониторинг экономического положения; - макроэкономический анализ; - принятие решения и разработка экономической политики; - международное сопоставление.	Задачи: - формирование полной достоверной информации о деятельности организации и её имущественном положении; - обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием

³ Пушкина М.В. Гармонизация бухгалтерского учета и системы национальных счетов. // "Аудиторские ведомости", 2007, N 1.

	и движением имущества и обязательств, использованием ресурсов; - предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организаций и выявление внутрихозяйственных резервов её хозяйственной устойчивости
Объекты учета	
Потоки, запасы, экономические операции – характеристики макроэкономических процессов на всех стадиях процесса воспроизводства (производство, первичное распределение доходов, вторичное распределение доходов, использование доходов на конечное потребление и накопление).	Имущество, обязательства и хозяйственные операции.

Пользователи информации	
Неограниченный круг пользователей вплоть до населения (Государственная программа)	Внутренние пользователи (руководители, учредители, участники и собственники имущества организации), внешние пользователи (инвесторы, кредиторы и др.) (Закон «О бухгалтерском учете»).
	Неограниченный круг пользователей (Принципы МСФО).
Качественные характеристики	
1. Двойная запись и метод начисления 2. Оценка результатов экономических операций: - рыночные цены конечных потребителей - цены производителей	1. Двойная запись 2. Допущения: - имущественная обособленность, - непрерывность деятельности, - последовательность применения

- основные цены	учетной политики, - временная определенность фактов хозяйственной деятельности (метод начисления). 3. Требования: - полноты, - своевременности, - осмотрительности, - приоритета содержания перед формой, - непротиворечивости, - рациональности
Показатели (элементы)	
Показатели результатов экономической деятельности на макроэкономическом уровне: - выпуск товаров и услуг, - промежуточное потребление, - валовая добавленная стоимость, - потребление основного капитала, - валовая прибыль, - доходы от собственности и др.	Показатели финансового состояния и финансовых результатов на микроэкономическом уровне: - внеоборотные активы - оборотные активы - обязательства, - капитал, - доходы, - расходы
Инструментарий	
Государственная программа, Международный методологический стандарт СНС – 93, Национальные стандарт СНС, Методологические положения по статистике	МСФО, Закон «О бухгалтерском учете», Положения по бухгалтерскому учету, Методические указания, иные нормативные акты.

По итогам сравнения концептуальных основ бухгалтерского учета и СНС можно сделать следующие выводы.

1. Бухгалтерский учет и СНС - самостоятельные учетные системы, которые имеют различные цели и задачи и, соответственно, различные объекты учета, качественные характеристики, показатели (элементы); в случае недостаточно глубокого исследования концептуальных основ это влечет за собой информационные риски искажения, неверные трактовки, недооценки информации,

формирующейся в определенной информационной системе (внутренние риски согласования учетных систем).

2. Бухгалтерский учет и СНС - самостоятельные учетные системы, которые могут быть согласованы (гармонизированы), поскольку:

- цели и задачи бухгалтерского учета и СНС непротиворечивы;
- инструментарий учетных систем определен и формализован, доступен для изучения;
- показатели бухгалтерской отчетности и СНС взаимосвязаны и допускают трансформацию.

Кроме того, бухгалтерская отчетность и статистическая информация подлежат публикации в официальных изданиях, что придает им публичный характер и общественную значимость.

3. Сходства и различия в трактовке наиболее важных статей в бухгалтерском учёте и СНС. Методы оценки этих статей.

Некоторые специалисты в области национальных счетов 20 лет назад (когда вопрос о внедрении СНС был только поставлен как задача) полагали, что при условии некоторой модификации бухгалтерского учета национальные счета могли бы составляться путем простого агрегирования данных бухгалтерского учета. Сегодня уже всем ясно, что это невозможно ввиду специфики бухгалтерского учета, его особых целей, характера использования данных и, следовательно, особенностей методологии.

Между СНС и бухгалтерским учетом существуют достаточно серьезные различия в определении наиболее важных показателей, и прежде всего концепции дохода. В бухгалтерском учете определение дохода сформулировано с учетом соображений фискального характера и тесно связано с текущим законодательством в области налогообложения, правительственными инструкциями, регламентирующими списание затрат на себестоимость, амортизацию основных фондов, взаимоотношения с бюджетом, финансовыми учреждениями и другими предприятиями. Определения же доходов в СНС-93 основаны на концепции политэкономического характера, сформулированной Дж. Хиксом в его работе «Стоимость и капитал» (1993): доход определяется им как максимальная сумма денег, которую можно израсходовать на конечное потребление и не стать при этом беднее в конце периода. Эта концепция означает, что **доход** — это не любая сумма денежных поступлений (например, деньги, вырученные от продажи дома, не являются доходом, а представляют лишь смену формы активов). Концепция Хикса требует проведения четкого различия между операциями с доходами и финансовыми инструментами, между текущими и единовременными поступлениями, между доходами, полученными от производства товаров и услуг, и доходами, полученными в результате перераспределения. Наконец, в соответствии с

концепцией Хикса не считается доходом прирост стоимости активов за счет инфляции за время нахождения их в запасах. Уже перечисленного достаточно, чтобы понять, что показатели доходов, исчисляемые в СНС на основе концепции Хикса, значительно отличаются от понимания доходов в бухгалтерском учете.

Необходимо также отметить, что в СНС основные показатели потоков, и показатели доходов в частности, оцениваются на основе принципа начислений, тогда как в бухгалтерском учете предприятий на практике часто применяется принцип оценки на кассовой основе⁴. Принцип оценки на начисленной основе означает, что в счетах потоки регистрируются в том случае, когда стоимости создаются, трансформируются, обмениваются или погашаются — другими словами, когда происходит смена собственности на товары и услуги. Применение кассовой основы в бухгалтерском учете означает, что записи в счетах делают в том случае, когда деньги поступили в кассу или на счета предприятия. В условиях постоянных задержек с платежами различие между регистрацией потоков на начисленной и кассовой основах может быть весьма существенным.

Предположим, что предприятие А отгрузило предприятию Б продукцию на сумму 100 у.е., однако платёж за эту продукцию поступил в отчётном периоде только в размере 20 у.е. В соответствии с принципом начисления продукция должна быть оценена в размере 100 у.е. и одновременно должна быть зарегистрирована задолженность 80 у.е. В соответствии с принципом оценки потоков на кассовой основе продукция будет оценена в размере 20 у.е.

Мы подробно рассматриваем различия в определении дохода в СНС и бухгалтерском учете потому, что они предопределяют различия в содержании и оценке многих конкретных показателей: продукции, затрат, прибыли, активов и т.д. Рассмотрим наиболее важные из них.

Продукция

Показатели продукции в СНС и бухгалтерском учете различаются как по содержанию, так и по методам оценки. В СНС основными показателями продукции являются выпуск и добавленная стоимость; различие между этими показателями основано на классификации всех товаров и услуг на конечные и промежуточные, которая не применяется в бухгалтерском учете. Основные показатели продукции в бухгалтерском учете — выпуск продукции, выручка от продажи товаров и услуг, готовая продукция; данные бухгалтерского учета в принципе позволяют исчислить выпуск в понимании СНС, однако для исчисления по данным бухгалтерского учета выпуска и особенно добавленной стоимости необходима значительная обработка первичной информации

⁴ Теоретически показатели в бухгалтерском учете должны оцениваться на начисленной основе.

бухгалтерского учета. Главное отличие, однако, касается методов оценки: в СНС продукция оценивается в так называемых основных ценах, включающих субсидии на продукты, но не включающих налоги на продукты (НДС, акцизы и др.), либо в ценах производителей, не включающих субсидии на продукты, но включающих налоги на продукты, кроме НДС и налогов на импорт; в бухгалтерском учете выпуск продукции и готовая продукция оцениваются по себестоимости, а выручка — в ценах фактической реализации.

В СНС выпуск и добавленную стоимость рекомендуется оценивать в фактических ценах, существующих на момент производства товаров и услуг, а не в ценах фактической реализации. В условиях высокой инфляции между этими видами цен могут быть значительные различия.

Предположим, предприятие произвело 100 ед. продукции в период, когда цена за единицу составляла 5 у.е., а реализовало 80 ед. этой продукции два месяца спустя, когда цена составила уже 8 у.е. за единицу. В этом примере стоимость выпуска равна 500 у.е., так как он согласно правилам, принятым в СНС, должен оцениваться в ценах на момент производства.

На практике выпуск определяется, как правило, на основе данных о выручке от продажи и изменении запасов нереализованной продукции; последние, однако, согласно рекомендации СНС должны исчисляться как разность между стоимостью продукции, направленной в запасы, в ценах на момент направления товаров в запасы, и стоимостью продукции, изъятой из запасов по ценам на момент изъятия.

В нашем примере выпуск, исчисленный по формуле: «выручка + изменение запасов нереализованной продукции», составит все те же 500 у.е.

$$500 = 800 \text{ (выручка)} + (-300) \text{ (сокращение запасов нереализованной продукции)}$$

Сокращение запасов нереализованной продукции (-300) представляет в данном случае разницу между стоимостью продукции, направленной в запасы (500), и стоимостью продукции, изъятой из запасов (800).

Затраты

«В СНС проводится различие между двумя видами затрат: промежуточное потребление и первичные затраты: промежуточное потребление охватывает стоимость товаров и услуг, израсходованных на производство; первичные затраты характеризуют затраты первичных факторов производства, они включают оплату труда, чистые другие налоги на производство, потребление основного капитала, прибыль/смешанный доход. Общая сумма первичных затрат и промежуточного потребления равна величине выпуска.

В бухгалтерском учете применяются две следующие основные классификации затрат, которые не совпадают с упомянутой группировкой, принятой в СНС: по статьям затрат и по элементам затрат. Наименее приспособлена для целей составления счетов СНС классификация расходов предприятий по статьям затрат, применяемая в бухгалтерском учете для определения

себестоимости продукции и связанная с задачей определения прибыли для налогообложения. Эта классификация отражает поэтому особенности организации экономики, системы налогообложения, механизмы финансирования отдельных расходов и т.д.»⁵

Например, издержки на научно-исследовательские цели и освоение новых видов продукции могут по-разному отражаться в бухгалтерском учете затрат на производство в зависимости от метода финансирования этих расходов. Так, часть расходов на эти цели может финансироваться из специальных централизованных фондов, создаваемых за счет взносов предприятий. При таком методе финансирования в себестоимость продукции включаются взносы предприятий, но не фактические затраты. С другой стороны, в СНС расходы предприятий на научно-исследовательские цели и подготовку новых видов продукции должны быть отражены в размере фактически понесенных издержек независимо от методов их финансирования. Часть из них будет отнесена к промежуточному потреблению (расходы на оплату товаров и услуг), а часть — к оплате труда.

Кроме того, классификация затрат по статьям расходов предусматривает так называемые комплексные статьи, например, «общехозяйственные расходы» и др., которые для целей составления СНС должны быть разложены на промежуточное потребление и оплату труда. Ближе к целям СНС находится группировка затрат по элементам, однако и она требует известной переработки данных для получения категорий первичных затрат и промежуточного потребления.

Самое главное отличие, однако, касается метода оценки затрат: в СНС затраты должны оцениваться в фактических ценах, которые существуют на момент производственного потребления товара, а в бухгалтерском учете — как правило, по ценам приобретения товаров. В условиях высокой инфляции различие между этими видами оценки может быть весьма существенным.

Несколько слов следует сказать об учете *потребления основных фондов и затрат на капитальный ремонт*. В СНС оценка потребления основных фондов осуществляется по восстановительной стоимости, тогда как в бухгалтерском учете, как правило, — по первоначальной стоимости; исключение составляют годы, когда производится переоценка основных фондов. Кроме того, на предприятиях могут применяться методы так называемой ускоренной амортизации, которые совершенно неприемлемы в СНС.

Таким образом, данные о потреблении основных фондов в бухгалтерском учете могут в лучшем случае быть использованы лишь как некоторая отправная точка для расчетов потребления основного капитала в СНС. В ряде стран величина потребления основного капитала

⁵ . «Гармонизация данных статистической и бухгалтерской отчетности на микроуровне»; Шорина Е.В.; Юркевич С.В.; «Вопросы статистики», 7/13.

для составления национальных счетов определяется с помощью метода непрерывной инвентаризации, рассмотрение которого выходит за рамки настоящей главы.

Затраты на капитальный ремонт в СНС учитываются в составе валового накопления основного капитала. В прошлом это было характерно и для бухгалтерского учета, однако в настоящее время в бухгалтерском учете все затраты на ремонт относят к издержкам на производство. Некоторые организации и предприятия финансируют затраты на капитальный ремонт за счет специально создаваемых фондов. В этом случае к затратам на производство относят не сами издержки на капитальный ремонт, а отчисления в указанные фонды. Эти отчисления можно рассматривать и как меру амортизации затрат на капитальный ремонт, которая подлежит включению в потребление основного капитала.

Существуют некоторые различия в определении *затрат на рабочую силу*: в СНС к ним кроме затрат на заработную плату принято относить фактические и условно исчисленные взносы на социальное страхование (выплаты на социальные нужды, производимые предприятиями своим рабочим и служащим, минуя централизованные фонды); в бухгалтерском учете такие платежи, как правило, не включаются в фонд заработной платы.

Прибыль

На различия в содержании показателей прибыли в СНС и бухгалтерском учете оказывают влияние упомянутые особенности в определении продукции и затрат в обеих системах. Однако существуют и другие особенности, вызывающие различия в содержании показателей прибыли в обеих системах — главным образом, отражение деятельности финансовых учреждений. В СНС продукция финансовых посредников условно оценивается в размере разницы между процентами, полученными в связи с предоставлением ссуд, и процентами, выплаченными при привлечении свободных ресурсов (например, в виде депозитов). Исчисленную таким образом продукцию финансовых учреждений трудно вменить в затраты какого-либо конкретного предприятия или отрасли. Поэтому в СНС на практике рекомендуется условно отнести ее к промежуточному потреблению экономики в целом. Такой подход связан главным образом со стремлением не искажать условными оценками величины добавленной стоимости отдельных отраслей. Подобный прием неприемлем в бухгалтерском учете, где к затратам на производство обычно относят проценты, уплаченные по текущим кредитам. В СНС-93 предусмотрена более совершенная трактовка деятельности финансовых посредников (которая подробно обсуждена в главе XV), в соответствии с которой продукция финансовых посредников относится к промежуточному и конечному использованию, однако и в этом случае сохраняются существенные различия между трактовкой процентных потоков в СНС и бухгалтерском учете: в бухгалтерском учете к затратам относятся все платежи процентов, производимые предприятиями за полученные ссуды, в СНС к промежуточному потреблению должна быть

отнесена разница между платежами процентов предприятиями — получателями ссуд и так называемым чистым процентом, в качестве которого может быть принята ставка процента по межбанковскому кредиту. Существует также заметная специфика в отражении затрат на страхование.

В бухгалтерском отчете о прибылях и убытках выделяются следующие категории:

- валовая прибыль (разница между выручкой от продажи товаров и услуг и их себестоимостью; 030 строка форма №1 «Отчёт о финансовых результатах»);
- прибыль (убыток) от продаж, которая учитывает также коммерческие и управленческие расходы;
- прибыль (убыток) до налогообложения, которая учитывает также прочие доходы и расходы;(стр.240 ф №2 Отчёт о финансовых результатах)
- чистая прибыль (убыток) отчетного периода, которая учитывает также такие статьи, как текущий налог на прибыль, отложенные налоговые обязательства и др.(стр.270 ф № 2)

Однако ни одна из этих категорий прибыли в бухгалтерской отчетности не может рассматриваться как аналог прибыли в СНС. В первом приближении прибыль от продаж больше, чем другие категории прибыли в бухгалтерской отчетности, соответствует определению прибыли в СНС, но и здесь имеются существенные различия, не позволяющие прямо сравнивать эти показатели. Так, в СНС прибыль определяется как разница между добавленной стоимостью в основных ценах (исключая налоги на продукты, но включая субсидии на продукты) и другими ее компонентами, включая чистые другие налоги на производство. При определении добавленной стоимости в СНС принимаются во внимание не только доходы от реализации, но и другие компоненты выпуска (например, прирост готовой, но нереализованной продукции, прирост незавершенного производства, строительство хозяйственным методом); при исчислении добавленной стоимости в СНС принципы оценки затраченных товаров и услуг отличаются от методов, принятых в бухгалтерском учете; при определении затрат в СНС в отличие от бухгалтерского учета в расчет принимаются некоторые условно исчисленные величины, например расходы на услуги финансовых посредников, условно исчисленные отчисления на социальное страхование и некоторые другие.

Активы

В этой области в последнее время наметилось известное сближение методов учета в СНС и бухгалтерском учете. Так, в бухгалтерском учете в Узбекистане в состав активов введены нематериальные активы (Счёт 04 -лицензии, авторские права, патенты и др.). Основные отличия касаются, однако, методов оценки: в СНС активы оцениваются по восстановительным рыночным ценам, а в бухгалтерском учете, как правило, — по первоначальной стоимости, и

только в случае переоценок фондов может быть получена оценка в восстановительных ценах⁶.

Имеются также особенности в оценке финансовых активов.

Инвестиции

В СНС проводится различие между следующими видами инвестиций: валовое накопление основного капитала, изменение запасов материальных оборотных средств, чистое приобретение ценностей, чистое кредитование. Первые три статьи касаются реальных инвестиций и отражаются в счете операций с капиталом. Четвертая статья касается финансовых инвестиций, и данные о приобретении финансовых активов и принятии финансовых обязательств регистрируются в финансовом счете. В бухгалтерском учете различают схожие, но не аналогичные категории инвестиций: капитальные вложения(счёт 08), материальные оборотные средства, включая незавершенное производство, а также финансовые вложения. Однако содержание этих категорий инвестиций и методы оценки имеют свою специфику.

Например, в состав вложений в строительство объектов основных средств в бухгалтерском учете включают расходы, не увеличивающие стоимость основных фондов; эти расходы не включаются в состав накопления в СНС.

Показатели изменения запасов материальных оборотных средств в СНС и по данным бухгалтерского учета близки по содержанию, но существенно различаются по методам оценки: в СНС величина изменения запасов материальных оборотных средств определяется таким образом, чтобы исключить прирост стоимости активов за счет инфляции за время нахождения товаров на складе; в бухгалтерском учете запасы товаров и материалов на складе оценивают по ценам приобретения, это означает, что прирост материальных оборотных средств по данным бухгалтерского учета содержит так называемую холдинговую прибыль, которая подлежит исключению в СНС. Существуют также различия между показателями структуры накопления, в частности в СНС и бухгалтерском учете по-разному проводится различие между основными средствами (основным капиталом) и материальными оборотными средствами.

Таковы в общих чертах различия в содержании и методах оценки основных показателей СНС и бухгалтерского учета.

Следует также напомнить, что целый ряд макроэкономических показателей (ВВП, национальный доход и др.) не предусмотрен и, по-видимому, не может быть предусмотрен в бухгалтерском учете.

⁶ План счетов бухгалтерского учета финансовой хозяйственной деятельности организации (утвержден приказом Министерства финансов РУз от 9 сентября 2002 года № 103).

4. Потенциал бухгалтерского учета в гармонизации учетных систем бухгалтерского учета и СНС.

Потенциал бухгалтерского учета обусловлен его местом среди множества учетных систем.

Из множества учетных систем только учетные системы СНС, бухгалтерского и налогового учета признаны на государственном уровне. Именно с этими учетными системами сталкивается любое предприятие, соответственно, как налоговый, так и бухгалтерским учет можно рассматривать как источники полезной для целей СНС информации. Официальный статус бухгалтерского учета, СНС и налогового учета обуславливает необходимость их гармонизации в целях согласования учетной информации на различных уровнях экономики.

Возможность гармонизации официальных учетных систем обусловлена присущими им родственными характеристиками, а именно:

- использование денежных измерителей;
- использование экономических категорий в понятийном аппарате;
- ориентация на внешних пользователей информации;
- применение счетоводства;
- агрегирование (консолидация, обобщение) полученных данных;
- являются основой для рейтинговых оценок;
- инициативы по постоянному повышению качества информации.

Родственные характеристики, присущие учетным системам, наряду с отсутствием концептуальных противоречий между этими системами, позволяют говорить о возможности гармонизации учетной информации.

Учетные системы являются результатом запросов пользователей информации. Необходимость в создании новой учетной системы возникает в случаях, когда существующие учетные системы не удовлетворяют определенных пользователей. Путь создания учетных систем «по отклонениям» более эффективен с экономической точки зрения, но требует проведения большой исследовательской и описательной работы (прежде всего, в области понятийного аппарата) для установления правил трансформации показателей бухгалтерской отчетности в показатели СНС, в которых определяющую роль будет играть система бухгалтерского учета, поскольку из всех учетных систем только система бухгалтерского учета в силу своего предмета, метода, выработанных в процессе многовековой практики требований и допущений потенциально способна представить факт хозяйственной деятельности в виде, максимально отражающем его экономическую сущность. Во многом это заслуга учетной политики

организации, позволяющей осуществить выбор экономически обоснованных способов учета, позволяющим достоверно отразить финансово-хозяйственную деятельность предприятия.

Принцип гармонизации учетной информации бухгалтерского, налогового учета и СНС (принцип семантичности)

Как показало изучение работ сторонников статистически организованного учета, организация бухгалтерского учета с точки зрения интересов статистических органов теоретически возможна, но нарушает принцип нейтральности бухгалтерской (финансовой) отчетности, защищающий интересы прочих пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Недооценка аналитических возможностей бухгалтерского учета приводит к нарушению баланса интересов участников гражданского оборота. Кроме того, необходимо принять во внимание, что бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется специально подготовленными специалистами и подлежит обязательной проверке (аудиту) в установленных законодательством случаях, тем самым подтверждается достоверность информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности и повышается ее полезность в качестве источника информации относительно данных экономических переписей, для участия в которых привлекаются на временной основе неквалифицированные специалисты. Как следствие, возникает необходимость в поиске путей гармонизации учетных систем, не нарушающих баланс интересов пользователей. Такое возможно при условии использования **принципа семантичности**, состоящего в оперировании элементами и показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности как семантической первоосновой по отношению к статистическим и налоговым показателям в тех случаях, где это возможно и обосновано. Принцип семантичности должен проявляться как в гармонизации терминологии учетных систем, так и при создании алгоритма увязок показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и СНС. При этом подчеркнем, что использование этого принципа не приведет к смысловому искажению категорий СНС, так как согласование терминологии производится только в тех случаях, когда это теоретически обосновано и практически необходимо.

В целях гармонизации учетных систем автор предлагает провести анализ терминологии, используемой различными учетными системами, с целью установить:

- соответствие экономической сути применяемого термина целям, в которых он используется;
- возможность гармонизации терминологии, используемой в различных учетных системах.

Под гармонизацией терминологии в данном случае автор понимает:

- возможность использования унифицированной (полностью или частично) терминологии во всех учетных системах;

- возможность экспорта информации в другую учетную систему без искажения экономического смысла категорий и с минимальными экономическими издержками трансформации.

Учитывая концептуальные основы учетных систем, подходы к терминологии учетных систем, заявленные в нормативных актах, рассматриваются в двух аспектах: гражданско-правовом (соответствие гражданско-правовой форме) и экономическом (соответствие термина экономическому смыслу). Как уже говорилось выше, по мнению автора, система бухгалтерского учета является наиболее объективной учетной системой в силу того, что отражает факты хозяйственной деятельности исходя из общих принципов, которым подчинены все способы бухгалтерского учета, определенные в положениях (стандартах) по бухгалтерскому учету. Таким образом, термины бухгалтерского учета должны отражать экономическую природу соответствующих понятий без каких-либо ограничений и изъятий. Соответственно, решения, принимаемые на основании анализа финансовой отчетности, следует считать наиболее экономически обоснованными, поскольку термины бухгалтерского учета максимально отвечают соответствующим понятиям. Бухгалтерский учет, будучи в противоположность статистическому учету непрерывным, документированным, системным, по сути «издает» категорию, которой впоследствии «оперирует» система национальных счетов. Это позволяет нам, используя термины бухгалтерского учета как первооснову (реализуя сформулированный нами выше принцип семантической), выявить в системе налогового учета и СНС «отклонения», которые состоят в наличии специальных терминов. Специальные термины бывают специфическими и адаптивными. Специфические термины отвечают целям (специфике предоставления) информации учетными системами. Адаптированные термины придают применяемому в иных областях термину иное понятие, чем то, которое обусловлено его экономической природой или же, напротив, присваивают новый термин уже имеющемуся понятию.

Помимо специальных терминов, в учетных системах применяются термины, заимствованные в других учетных системах без искажения первоначального смысла (заимствованные термины). Эта группа терминов не является конфликтообразующей с точки зрения гармонизации. Классификация терминов в рамках анализа понятийного аппарата учетных систем, основанная на принципе семантической, представлена в таблице 2.

**Классификация терминов в рамках анализа понятийного аппарата учетных систем,
основанная на принципе семантической⁷**

Группы терминов	Признак (определение) группы терминов
Заимствованные	Термины, заимствованные в других учетных системах (отраслях законодательства) без искажения первоначального смысла.
Специальные, в том числе:	
Специфические	Термины, появление которых в учетной системе связано с целями (спецификой предоставления) информации учетными системами.
Адаптированные	Термины, появление которых в учетной системе связано с приданием применяемому в иных областях термину иного понятия, чем то, которое обусловлено его экономической природой или же, напротив, неоправданное присвоение нового термина уже имеющемуся понятию.

В нашей «системе координат» специфические термины обуславливают обоснованные (неизбежные) терминологические расхождения, в свою очередь, адаптированные термины порождают необоснованные расхождения в терминологии различных учетных систем. Анализ понятийного аппарата СНС и бухгалтерского учета в соответствии с предлагаемой автором методикой позволит наиболее полно выявить потенциал бухгалтерского учета как источника информации на «входе» СНС.

В соответствии с предлагаемым автором подходом к гармонизации понятийного аппарата учетных систем необходимо выявить обоснованные (неизбежные) и необоснованные терминологические расхождения в терминологии СНС и налогового учета. В СНС обоснованные расхождения в терминологии относительно системы бухгалтерского учета связаны с необходимостью проведения макроэкономических обобщений. В налоговом учете обоснованные расхождения в терминологии относительно системы бухгалтерского учета связаны с фискальным интересом государства в рамках борьбы с недобросовестными налогоплательщиками. Задача реализации принципа семантической при гармонизации терминологии учетных систем состоит в выявлении и устранении необоснованных терминологических расхождений.

⁷ Пушкина М.В. Гармонизация бухгалтерского учета и системы национальных счетов. – М.: МАКС Пресс, 2006. – 0,95 п.л.

Представление в системном виде базовых элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговой отчетности и СНС.

После выявления обоснованных (неизбежных) и необоснованных терминологических расхождений в терминологии СНС и налогового учета, с учетом согласованного понятийного аппарата по замыслу автора могут быть выявлены показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые могут использоваться для построения национальных счетов, другими словами, может быть создан алгоритм увязок показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговой отчетности и СНС в разрезе счетов СНС: счета производства, счета образования доходов, счета распределения первичных доходов, счета операций с капиталом, финансового счета.

Автор осуществил сравнительный анализ понятий «выручка от продаж», «выручка от реализации», «выпуск», «доход», «поступления» – показателей, характеризующих деловую активность экономического субъекта на микро- и макроуровнях, а также провел сравнение категории «капитал» на микро- и макроуровне. По результатам анализа показателей, характеризующих деловую активность экономического субъекта, были получены следующие основные результаты⁸:

- термин «услуги» в СНС соответствует термину «услуги, работы» в бухгалтерском и налоговом учете (имеет место необоснованное терминологическое расхождение за счет некорректности перевода);
- термин «товар» (часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи) в бухгалтерском учете уже, чем в СНС и налоговом учете, где под товаром понимается по сути имущество, предназначенное для реализации (имеет место необоснованное терминологическое расхождение);
- термин «имущественные права» применяется только в налоговом законодательстве и в том же значении, что и гражданском законодательстве, системе бухгалтерского учета и СНС предстоит развиваться в плане учета имущественных прав;
- выпуск в СНС и бухгалтерском учете не совпадают как в качественном, так и в количественном аспектах (имеет место необоснованное терминологическое расхождение);
- термин «собственное конечное потребление» СНС совпадает с термином «потребление для собственных нужд» налогового учета, необходима унификация терминологии в этой части;

⁸ . Гирбасова Е.М. Интеграция финансовой отчетности бюджетных организаций в систему национального счетоводства // Бухгалтерский учет и анализ. Мн., 2008 N 9. С. 50 - 54.

- термин «реализация» для целей НДС близок к термину «выпуск» для СНС, так как включает в себя оцененные по рыночным ценам товары, переданные на безвозмездной основе и использованные для собственных нужд организации, в данном случае имеется возможность дополнительного информационного обеспечения СНС с низкими трансформационными издержками (декларации по НДС предоставляются в электронном виде);
- необходима унификация терминологии в части применяемых цен.

Приведенный анализ понятийного аппарата учетных систем продемонстрировал реализацию принципа семантической гармонизации терминов и, кроме того, составил основу для создания алгоритма увязок показателей (элементов) бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговой отчетности и СНС, так как способствовал выявлению показателей бухгалтерской отчетности, которые могут использоваться для построения счета производства (представлены на схеме 1 «Межсистемное представление информации о деловой активности: показатели бухгалтерской отчетности, которые могут использоваться для построения счета производства»). В ресурсной части счета производства для экономики показывается выпуск товаров и услуг в основных ценах, чистые налоги на продукты и чистые налоги на импорт. Выпуск товаров и услуг представляет собой стоимость товаров и услуг, являющихся результатом производственной деятельности резидентов в течение данного времени на экономической территории страны и за ее пределами. Различают рыночный и нерыночный выпуск. Объем рыночного выпуска товаров должен охватывать реализованную продукцию (включая переданную другим заведениям данного предприятия и работникам в качестве оплаты труда в натуральной форме), изменение запасов готовой продукции, полуфабрикатов собственного изготовления и незавершенного производства.

Нерыночный выпуск охватывает произведенные в текущем периоде товары и услуги, которые: использованы для собственного конечного потребления или накопления основного капитала, предоставлены другим институциональным единицам бесплатно или по ценам, не влияющим на спрос, оставлены в виде запасов материальных оборотных средств производителем для нерыночного использования в последующих периодах.

В соответствии с макрозадачами СНС-93 счет производства включает оборот «теневой экономики», разумеется, бухгалтерская отчетность не содержит такую информацию. В графе «использование» счета производства отражается промежуточное потребление, под которым понимается стоимость потребленных в процессе производства товаров (за исключением основного капитала) и рыночных услуг в течение данного месяца.

Источниками информации для составления схемы 1 служат формы бухгалтерской (финансовой) отчетности (бухгалтерский баланс (форма №1), отчет о прибылях и убытках

(форма №2), отчет о движении капитала (форма №3), отчет о движении денежных средств (форма №4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5), налоговые и таможенные декларации.

Схема 1

Показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые могут использоваться для построения счета производства⁹



⁹ Пушкина М.В. Гармонизация бухгалтерского учета и статистики // Журнал «Аудит и финансовый анализ», № 4. – 2006. – 2,6 п.л.

Промежуточное потребление



Анализ категории «капитал» в СНС и системе бухгалтерского учета показал, что экономические основы для квалификации активов в качестве внеоборотных или оборотных при составлении бухгалтерского баланса те же, что и для квалификации основных и оборотных фондов в СНС (исходя из способа участия в производственном цикле). Ценности на балансе организации не учитываются, поскольку они не участвуют в извлечении дохода. Нефинансовые нематериальные произведенные активы учитываются либо

Схема 2

Показатели бухгалтерской отчетности, которые могут использоваться при построении счета операций с капиталом¹⁰

Показатели СНС

Валовое накопление основного капитала (фонда)

– приобретение за вычетом выбытия новых или существующих объектов длительного пользования (зданий, сооружений, машин и оборудования, транспортных средств)

– затраты капитального характера произведенные для улучшения земли и подготовки её к использованию

– затраты на создание и приобретение

Показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности

Здания, сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства («поступило» – «выбыло») (форма №5)

Капитальные вложения на коренное улучшение земель («поступило» – «выбыло») (форма №5)

Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной собственности) у правообладателя на программы ЭВМ («поступило» – «выбыло») (форма №5)

¹⁰ Программа формирования бухгалтерского учета и статистического учета в организациях, занимающихся производством и реализацией продукции, форма № 4. – 2006. – 2,6 п.л.



– прирост поголовья взрослого рабочего и продуктивного скота	←	Рабочий скот, продуктивный скот («поступило» – «выбыло») (форма № 5)
– затраты на буровые и геологоразведочные работы, производимые за счет средств государственного бюджета или других	←	Расходы на освоение природных ресурсов («поступило» – «списано») (форма №5)

Изменение запасов материальных оборотных средств

– изменение материально-производственных запасов	←	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности («на конец отчетного периода» – «на начало отчетного периода») (форма №1)
– изменение незавершенного производства	←	Изменение остатков незавершенного производства (форма №5)

– изменение запасов готовой продукции	←	Готовая продукция и товары для перепродажи («на конец отчетного периода» – «на начало отчетного периода») (форма №1)
---------------------------------------	---	--

	←	Земельные участки и объекты природопользования («поступило» – «выбыло») (форма №5)
Чистое приобретение нематериальных активов	←	Объекты интеллектуальной собственности («поступило» – «выбыло») (форма №5)

в составе нематериальных активов в разделе «Внеоборотные активы» (при наличии оформленных исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности), либо в составе расходов будущих периодов в разделе «Оборотные активы» (при наличии неисключительных прав на объекты интеллектуальной собственности). Нефинансовые материальные непроектируемые активы (земельные участки) в бухгалтерском балансе отражаются в составе основных средств в разделе «Внеоборотные активы». Автором был сделан вывод, что бухгалтерский баланс может служить источником информации об экономических активах для целей составления национальных счетов (схема 2).

По мнению автора, предлагаемый подход к созданию алгоритма увязок показателей (элементов) бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговой отчетности и СНС позволит с достаточной степенью достоверности трансформировать показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности в информацию, необходимую для целей СНС. Такой подход, основанный на сформулированном автором принципе семантической, позволяет соблюсти баланс интересов пользователей учетных систем, отражая тем самым основную цель гармонизации официальных учетных систем бухгалтерского учета, налогового учета и СНС и, кроме того, позволит наиболее полно потенциал бухгалтерского учета как учетной системы. Раскрытие потенциала бухгалтерского учета как источника информации для СНС, помимо прочего, позволит повысить экономическую эффективность работы статистических органов, так как в этом случае будет меньшая потребность в обращении к более дорогостоящему и менее надежному источнику информации – экономическим переписям.\

Заключение.

Каковы перспективы дальнейшего развития в этой области? Что можно и нужно сделать для дальнейшего сближения СНС и бухгалтерского учета? Каковы реальные возможности такого сближения в ближайшей перспективе? Некоторые специалисты в области национального счетоводства на Западе полагают, что возможен некоторый компромисс между применением принципа «хозяйствующий субъект — экономическая операция», предполагающим более тесную увязку бухгалтерского учета и СНС, и расширением СНС (введением в нее все большего числа условных оценок и методов).

Более реалистично думать о разумной гармонизации двух систем учета, которая должна исходить из того, что в ближайшей перспективе СНС и бухгалтерский учет сохранят свои специфические черты, обусловленные различиями в целях и исходных постулатах. Гармонизация СНС и бухгалтерского учета представляется возможной в отношении трактовки и классифицирования отдельных статей доходов, расходов, активов и т.п.

Например, представляется возможным унифицировать трактовку затрат на капитальный ремонт, приняв за основу принципы СНС как наиболее теоретически обоснованные. Представляется также возможной гармонизация классификации и трактовки налогов, некоторых перераспределительных платежей и др.

Совершенно очевидно, что гармонизация двух систем учета должна решаться на основе взаимодействия статистических органов, ответственных за разработку СНС, и Министерства финансов. Сближение СНС и бухгалтерского учета облегчит составление национальных счетов, однако не изменит положения вещей в принципе. Другими словами, в ближайшей перспективе данные бухгалтерского учета потребуют значительной обработки для того, чтобы обеспечить соответствие концепциям, определениям и классификациям СНС. Однако не следует сокрушаться по этому поводу. Главная проблема — не отсутствие совпадений определений, принятых в СНС и бухгалтерском учете, а достоверность данных бухгалтерского учета и получение специалистами — разработчиками СНС данных бухгалтерского учета достаточно большого числа предприятий и организаций. Однако это не означает, что сплошная отчетность — наилучший способ решения этой задачи во всех случаях. Для получения исходных данных, необходимых для составления СНС, все в большей мере должны использоваться выборочные обследования, экономические переписи, информация налоговых инспекций, основанная на налоговых декларациях, данные таможенной статистики и т.д.

Список использованной литературы

1. Иванов Ю.Н., Казаринова С.Е., Карасева Л.А. Основы национального счетоводства: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2005.
2. Пушкина М.В. Гармонизация бухгалтерского учета и статистики // Журнал «Аудит и финансовый анализ», № 4. – 2006. – 2,6 п.л.
3. Пушкина М.В. Гармонизация бухгалтерского учета и системы национальных счетов.// Журнал «Аудиторские ведомости», № 1. –2007. – 0,6 п.л.
- 4.Пушкина М.В. Гармонизация бухгалтерского учета и системы национальных счетов. – М.: МАКС Пресс, 2006. – 0,95 п.л.
5. Гирбасова Е.М. Интеграция финансовой отчетности бюджетных организаций в систему национального счетоводства // Бухгалтерский учет и анализ. Мн., 2008 N 9. С. 50 - 54.
6. 10. Рыбакова О.М Основы системы национального счетоводства (методические рекомендации).// "Бухгалтер и закон", 2007, N 11.
7. «История возникновения и развития СНС» ,Иванов Ю.Н. «Вопросы статистики», 9/2012.
8. «Гармонизация данных статистической и бухгалтерской отчётности на микроуровне»; Шорина Е.В.; Юркевич С.В.; «Вопросы статистики»,7/13.