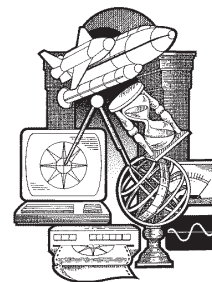


РАЗРАБОТКИ — ПРАКТИКАМ



А.П. ШЕВЛЮКОВ

ВЗАИМОСВЯЗЬ ПОКАЗАТЕЛЕЙ НАЦИОНАЛЬНЫХ И БУХГАЛТЕРСКИХ СЧЕТОВ

Национальная учетная система страны включает две основные подсистемы: бухгалтерский учет организаций и национальное счетоводство. Между этими подсистемами находится промежуточное звено консолидированной учетной информации, представленное министерствами, комитетами и другими общегосударственными органами управления, которое обобщает поступившую от микроуровня информацию и передает ее на макроуровень. Основой информационного обеспечения бухгалтерского учета и национального счетоводства являются хозяйственные факты и процессы, отраженные в системе счетов. В связи с этим гармонизация показателей национальных и бухгалтерских счетов означает приведение одной информационной подсистемы в соответствие с другой. Эту задачу можно успешно решить в том случае, если установление необходимого соответствия будет осуществляться не только по пути координации показателей бухгалтерского учета с показателями системы национальных счетов, но и модификации и дополнения последней в соответствии с постулатами, принципами и правилами бухгалтерского учета.

Возникновение национального счетоводства, в основе которого лежит система национальных счетов, обусловлено дальнейшим развитием анализа показателей макроэкономических процессов, полученных в результате консолидации отчетной информации микроуровня в сводные показатели макроуровня. Общепризнанной является точка зрения, согласно которой национальное счетоводство родственно бухгалтерскому учету. По мнению автора, национальное счетоводство, как научная дисциплина, находится на стыке макроучета и макроэкономической статистики. Однако в настоящее время национальное счетоводство необоснованно трактуется как статистический метод. По мнению М.М. Новикова, например, система национальных счетов является специфическим методом макроэкономической статистики [1, 9–10].

Система счетов и взаимосвязанное двойственное отражение в ней потоков, состоящих из фактов хозяйственной жизни, составляют методологическую основу бухгалтерского учета. Использование этих приемов для моделирования хозяйственных процессов на макроуровне не может превратить их из элементов метода бухгалтерского учета в элементы статистической методологии. Однако бухгалтерский учет на уровне институциональных единиц организуется в соответствии с внутренними потребностями управления ими, что требует соответствующей доработки его показателей на мезоуровнях. В национальном счетоводстве Франции для этой цели используются промежуточные системы, которые сводят воедино финансово-экономические показатели различных групп хозяйственных единиц, ведущих бухгалтерский учет по единым правилам. Эти системы концептуально согласуются с принципами бухгалтерского учета соответствующих хозяйственных еди-

Александр Петрович ШЕВЛЮКОВ, кандидат экономических наук, доцент, зав. кафедрой финансов, кредита и бухгалтерского учета производственной деятельности Белорусского торгово-экономического университета.

ниц и в то же время состыкованы с методологией составления сводных национальных счетов [2, 278].

Таковыми промежуточными системами может стать мезоучет в министерствах и ведомствах, объединяющих институциональные единицы секторов национальной экономики. Переход от промежуточных подсистем к системе сводных национальных счетов автор предлагает осуществлять на уровне макроучета, который является последним уровнем обобщения информации исключительно бухгалтерского учета. Для полного информационного обеспечения национального счетоводства нужна еще и дополнительная информация, полученная с помощью статистических методов массового научно организованного наблюдения. К таким методам относятся, например, выборочные обследования домашних хозяйств, переписи и другие способы сплошного и несплошного статистического наблюдения. Исходя из изложенного можно сделать вывод о том, что национальное счетоводство это не раздел макроэкономической статистики, а самостоятельная научная дисциплина, возникшая на основе внутреннего межотраслевого синтеза бухгалтерского учета и статистики.

Следует, однако, отметить, что в настоящее время процесс формирования национального счетоводства на основе интеграции бухгалтерского учета и статистики не закончился. Об этом свидетельствует частичное применение диграфизма, поскольку посредством двойной записи в системе национальных счетов отражаются не все макроэкономические показатели, а только некоторые из них. Кроме того, передаются с одного счета на другой балансировочные статьи, обеспечивающие равенство правой и левой частей счета. Частичное применение диграфизма отчетливо показывает взаимосвязь счета “Производство” с другими макроэкономическими счетами, что отражено в табл. 1, составленной на основе показателей национальных счетов Республики Беларусь за 1999 г. [3, 269].

Таблица 1. Корреспонденция счета “Производство” с другими национальными счетами Республики Беларусь, трлн р.

Макроэкономические показатели	Использование		Ресурсы		
	Взаимосвязь посредством двойной записи с разделом “Ресурсы” других счетов	Сумма	Макроэкономические показатели	Взаимосвязь посредством двойной записи с разделом “Использование” других счетов	Сумма
Промежуточное потребление	Отсутствует	4342	Выпуск в основных ценах	Отсутствует	6837
Валовой внутренний продукт в рыночных ценах (7232 – 4342)	Счет “Образование доходов”	2890	Налоги на продукты и импорт	Счет “Образование доходов”	614
			Субсидии на продукты и импорт (–)	Счет “Образование доходов”	–219
В с е г о		7232	В с е г о		7232

Балансировочные статьи, являясь расчетными показателями, предназначены не только для обеспечения сбалансированности между объемами ресурсов и их использованием по каждому счету, но и для характеристики результатов соответствующего экономического процесса, который отражается на данном макроэкономическом счете. Например, макроэкономическим результатным показателем счета “Производство” является валовой внутренний продукт в рыночных ценах, которым балансируется указанный счет путем перечисления полученного результата на счет “Образование доходов”. Как видно из табл. 1, посредством двойной записи в системе национальных счетов не отражаются такие основообразующие показатели, как выпуск в основных ценах и промежуточное потребление. Поскольку не все экономические потоки отражаются в системе национальных счетов посредством двойной записи, не представляется возможным сбалансировать счет “Товары и услуги”, который является сводной таблицей системы национальных счетов. Для его сбалансирования используется статья “Статистические расхождения”, которая определяет суммарную ошибку, допущенную в процессе разработки всех счетов.

Счет “Товары и услуги” формируется путем перенесения показателей других макроэкономических счетов, в результате чего он представляет собой консолиди-

рованный баланс потоков, отражаемых системой национальных счетов. Структуру этого счета и источники информации для его разработки отражает табл. 2, составленная на основе показателей национальных счетов Республики Беларусь за 1999 г. [3, 268, 269, 273, 274].

Причинами возникновения погрешностей являются:

формирование показателей национальных счетов на основе самостоятельных потоков статистической информации, не в полной мере связанных между собой методикой двойной записи изменений на счетах;

неполнота информации, которая приводит к необходимости осуществления дополнительных расчетов и корректировок.

Относительная величина этих статистических расхождений, выраженная в процентах к валовому внутреннему продукту, исчисленному по данным счета “Товары и услуги”, незначительная и составляет всего лишь 0,45 % ($13 / 2890 \cdot 100$) при допустимом значении 4–5 %. Однако в бухгалтерском учете организаций очень часто незначительность отклонений является следствием сальдирования существенных ошибочных сумм, оказывающих влияние на общий итог в противоположных направлениях.

Таблица 2. Информационное обеспечение счета “Товары и услуги”, трлн р.

Использование			Ресурсы		
Макроэкономические показатели	Источник информации	Сумма	Макроэкономические показатели	Источник информации	Сумма
Промежуточное потребление	Счет “Производство”	4342	Выпуск в основных ценах	Счет “Производство”	6837
Расходы на конечное потребление	Счет “Использование располагаемого дохода”	2268	Импорт товаров и услуг	Внешний счет товаров и услуг	1870
Валовое накопление основного капитала	Счет “Операции с капиталом”	740	Налоги на продукты и импорт	Счет “Производство”	614
Изменение запасов материальных оборотных средств	Счет “Операции с капиталом”	–48	Субсидии на продукты и импорт (–)	Счет “Производство”	–219
Экспорт товаров и услуг	Внешний счет товаров и услуг	1787	В с е г о		9102
И т о г о		9089			
Статистическое расхождение (9102 – 9089)	Расчет	13			
В с е г о		9102			
Валовой внутренний продукт (2268 + 74 – 48 + 1787 + 13 – 1870)	Счет “Товары и услуги”	2890			

Невыявление таких ошибок может стать причиной потерь для организации, а на макроэкономическом уровне — неправильных аналитических выводов и, как следствие, принятия ошибочных решений в процессе регулирования экономики государства. В значительной степени статистические расхождения обусловлены погрешностями исчисления балансирующих статей “Чистое кредитование (+) или чистое заимствование (–)” на основании показателей сводных национальных счетов “Операции с капиталом” и “Остальной мир”. В 1999 г., как показывает табл. 3, составленная на основе показателей национальных счетов Республики Беларусь за 1999 г. [3, 270–274], чистое кредитование нерезидентами резидентов Республики Беларусь, согласно счету “Остальной мир”, составило 32 трлн р., а заимствовано резидентами у нерезидентов по счету “Операции с капиталом” — только 19 трлн р. В результате сальдирования этих величин и получена балансирующая статья счета “Товары и услуги” в сумме 13 трлн р., которая названа “Статистические расхождения”. Это значит, что прирост валового долга Республики Беларусь, с точки зрения нерезидентов, на 41 % ($13 / 32 \cdot 100$) превышает прирост по данным резидентов. Такие расхождения нельзя признать допустимыми, что свидетельствует о необходимости совершенствования методологии национального счетоводства Республики Беларусь.

Таблица 3. Сравнение методик и результатов исчисления балансирующей статьи “Чистое кредитование (+) или чистое заимствование (–)” по данным счетов “Операции с капиталом” и “Остальной мир”, трлн р.

Счет “Операции с капиталом”		Счет “Остальной мир”	
Показатель	Сумма	Показатель	Сумма
Валовое обеспечение	657	Чистый импорт	83
Чистые капитальные трансферты	17	Оплата труда работников, полученная от остального мира за минусом оплаты труда, переданной остальному миру	–
Валовое накопление основного капитала	741	Доходы от собственности, полученные от остального мира за минусом доходов, переданных остальному миру	1
Изменение запасов материальных оборотных средств	–48	Чистые трансферты:	
Чистое заимствование у остального мира (657 + 17 – 741 + 48)	–19	а) текущие	33
		б) капитальные	17
		Чистое кредитование Республики Беларусь остальным миром (83 – 1 – 33 – 17)	32

Система национальных счетов ООН предусматривает разработку счета “Финансовые операции”, сальдо которого равно по величине и противоположно по знаку балансирующей статье “Чистое кредитование (+) или чистое заимствование (–)” счета “Операции с капиталом”. Однако в системе национальных счетов Республики Беларусь счет “Финансовые операции” отсутствует, что делает невозможным контроль за правильностью исчисления величины ресурсов, которую страна предоставляет в распоряжение остального мира, или, напротив, остальной мир предоставляет стране. На счете “Финансовые операции” должны отражаться изменения финансовых активов и обязательств страны, вызванные либо дефицитом собственных средств для накопления нефинансовых активов, либо их излишком. В результате проведения финансовых операций уменьшаются или увеличиваются остатки монетарного золота, специальных прав заимствования, валюты, депозитов, ценных бумаг, займов, страховых технических резервов, дебиторской и кредиторской задолженности. Характеризуя изменения в финансовых активах и обязательствах, счет “Финансовые операции” мог бы стать связующим звеном между макроучетом экономических потоков и национального капитала.

Информационное обеспечение счета “Финансовые операции” предполагает совершенствование и консолидацию бухгалтерской отчетности о движении финансовых активов и обязательств. В настоящее время в Республике Беларусь для разработки системы национальных счетов используется статистическая отчетность, перечень основных форм которой приведен в табл. 4, составленной на основании раздела 7 “Система национальных счетов” Методологических положений по статистике [4, 165 – 191]. Для осуществления расчетов используются и другие формы.

Показатели этих форм отчетности основаны на данных бухгалтерского учета, детализируют финансовую отчетность, а в некоторых случаях дублируют ее. Поскольку перечисленные и некоторые другие отчетные таблицы не являются результатом статистических методик сбора и накопления информации, их неправомерно относить к статистической отчетности. Вместе с тем и традиционная финансовая отчетность без определенной доработки не может быть использована для макроучета, хотя концептуально соответствует его требованиям.

Согласно Методологическим положениям по статистике “выпуск продукции в отчетном периоде должен определяться как стоимость реализованной продукции (включая продукцию, переданную другим заведениям данного предприятия и работникам в качестве натуральной оплаты труда) плюс изменение запасов готовой продукции, незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства. Альтернативным вариантом является определение выпуска как стоимости продукции, произведенной в данном периоде” [4, 168]. Информацию об объеме реализации и изменении запасов содержат бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Указанные показатели формируются на счетах 20 “Основное производство”, 21 “Полуфабрикаты собственного производства”, 40 “Готовая продукция”, 46 “Реализация продукции (работ, услуг)” и некоторых других. Если

учетной политикой предприятия предусматривается использование счета 37 “Выпуск продукции (работ, услуг)”, то в таком случае весь объем выпуска отражается на этом счете.

Таблица 4. Основные формы отчетности организаций, используемые в системе национальных счетов для разработки счета “Производство”

Наименование отчета	№ формы	Показатели национальных счетов, исчисляемые по данным отчета
1	2	3
1. Отчет о затратах на производство и реализацию продукции (работ и услуг) предприятия	5-з	Рыночный выпуск, промежуточное потребление, потребление основного капитала
2. Сводный годовой отчет о числе предприятий, численности промышленно-производственного персонала и рабочих, объеме продукции	СО	Объем выпуска продукции промышленных предприятий
3. Отчет промышленного предприятия (объединения) по продукции	1-п	Потребление основного капитала; изменения остатков незавершенного производства, полуфабрикатов и инструментов собственной выработки
4. Отчет о составе средств предприятий и источниках их образования	2-ф	Изменение производственных запасов, незавершенного производства, готовой продукции и товаров
5. Отчет о работе подсобных промышленных предприятий, находящихся на балансе строительных, межотраслевых и других непромышленных организаций	3-П	Изменение остатков незавершенного производства
6. Отчет о работе производств (предприятий), находящихся на балансе сельскохозяйственных предприятий	29-АПК	Изменение остатков незавершенного производства сельскохозяйственных организаций
7. Отчет о деятельности предприятия негосударственной формы собственности	1-МП	Рыночный выпуск и промежуточное потребление организаций негосударственной формы собственности
8. Отчет по охотничьему хозяйству	2-тп-охота	Рыночный выпуск по охотничьему хозяйству
9. Отчет о вводе в действие основных фондов и использовании капитальных вложений	2-кс	Объем выпуска по новому строительству
10. Отчет о вводе в действие объектов и выполнении подрядных работ	1-кс	Потребление основного капитала
11. Отчет о товарообороте и запасах товаров	1-торг	Выпуск и промежуточное потребление организаций оптовой и розничной торговли
12. Отчетность о деятельности биржи	1-биржа	Выпуск продукции и промежуточное потребление бирж
13. Отчет по общественному питанию	4-торг	Выпуск и промежуточное потребление общественного питания
14. Отчет по эксплуатационным доходам и расходам кино- и видеопроката (киносети и кинопроката)	7-кп	Выпуск и промежуточное потребление по кино- и видеопрокату
15. Отчет о финансово-хозяйственной деятельности	12-торг	Выпуск по сдаче в аренду недвижимого имущества
16. Отчет о выполнении геологоразведочных работ	01-гр	Выпуск геологоразведочных работ
17. Отчет по труду	1-т	Выпуск, промежуточное потребление и добавленная стоимость по вневедомственной охране
18. Отчет о жилищном фонде	1-жил-фонд	Выпуск и промежуточное потребление по жилищному хозяйству
19. Отчет об использовании сетевого (сжиженного) газа	1-газ	Выпуск и промежуточное потребление предприятий газоснабжения
20. Отчет о работе водопровода (отдельной водопроводной сети)	1-водопровод	Выпуск и промежуточное потребление предприятий водоснабжения
21. Отчет о работе канализации (отдельной канализационной сети)	1-канализация	Выпуск и промежуточное потребление предприятий канализации
22. Отчет о работе гостиницы	1-гостиница	Выпуск и промежуточное потребление гостиничного хозяйства

Окончание табл. 4

1	2	3
23. Отчет о снабжении теплоэнергией	1-теп	Выпуск и промежуточное потребление предприятий теплоснабжения
24. Отчет об объеме реализации платных услуг населению	1-услуги	Выпуск и промежуточное потребление предприятий, оказывающих платные услуги населению
25. Отчет об использовании денежных средств предприятия	1-ф	Выпуск услуг образования предприятий, относящихся к другим отраслям
26. Отчет о выполнении научных исследований и разработок	1-наука	Выпуск и промежуточное потребление по отрасли "Наука и научное обслуживание"
27. Отчет о деятельности страховой организации	2-с	Выпуск и промежуточное потребление учреждений страхования
28. Отчет об исполнении сметы расходов учреждений	2	Выпуск и промежуточное потребление по отрасли "Пенсионное обеспечение"
29. Отчет о расходах на ремонт и содержание дорог	4-дор	Объем выпуска и промежуточного потребления шоссейного хозяйства
30. Отчет об исполнении государственного бюджета	—	Выпуск и промежуточное потребление органов государственной власти и управления, судебных и юридических учреждений, органов охраны общественной безопасности и обороны

Вместе с тем счета микроучета предназначены для информационного обеспечения управления организацией, а бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках и другая бухгалтерская отчетность — для банков, налоговых органов, акционеров и прочих внешних пользователей. Эти 2 взаимосвязанных источника информации используются для удовлетворения запросов конкретных пользователей, и поэтому должны разрабатываться в соответствии с их требованиями. Информационные запросы макроэкономического уровня бухгалтерская отчетность институциональных единиц выполнить в полной мере, без ущемления интересов пользователей микроуровня не в состоянии. Этим и обуславливается необходимость научной разработки промежуточной учетной системы для трансформации показателей бухгалтерского учета микроуровня в показатели системы национальных счетов.

Литература

1. Новиков М.М., Теслиок И.Е. Макроэкономическая статистика: Учеб. пособие. Мн., 1996.
2. Барр Р. Политическая экономия. В 2-х т. Пер. с фр. М., 1995. Т. 1.
3. Статистический ежегодник Республики Беларусь. 2000. / М-во статистики и анализа Республики Беларусь. Мн., 2000.
4. Методологические положения по статистике. Вып. 1. / М-во статистики и анализа Республики Беларусь. Мн., 1999.

(Продолжение в следующем номере).

С.Г. ЦИРКИНА

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Одной из самых неблагоприятных тенденций развития экономики Республики Беларусь является ежегодный спад инвестиционной активности, что позволяет говорить об обострении технологической отсталости и, как следствие, ухудшении конкурентоспособности отечественных субъектов хозяйствования. Это вызывает необходимость оперативно решать проблемы обновления и модернизации имуще-

Светлана Григорьевна ЦИРКИНА, аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности БГЭУ.