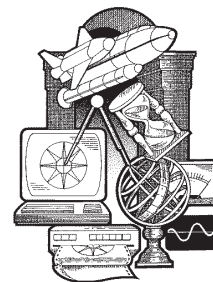


РАЗРАБОТКИ — ПРАКТИКАМ



А.П. ШЕВЛЮКОВ

ВЗАИМОСВЯЗЬ ПОКАЗАТЕЛЕЙ НАЦИОНАЛЬНЫХ И БУХГАЛТЕРСКИХ СЧЕТОВ (Часть 2. Начало в № 1 2002 г.)

Интеграция бухгалтерского учета в систему национального счетоводства является в настоящее время крупной научной и прикладной проблемой, решение которой требует перестройки бухгалтерской отчетности на микроуровне, создания трехуровневой системы бухгалтерского учета, гармонизации как определений категорий бухгалтерского учета и национального счетоводства, так и экономических показателей на микро- и макроуровнях. Возникновение этой проблемы обусловлено переходом на международный методологический стандарт по национальному счетоводству, принятый в 1993 г. ООН, ОЭСР, МВФ, МБ и Евростатом. В основу системы национальных счетов Республики Беларусь положена Европейская система интегрированных экономических счетов, разработка которой требует соответствующего информационного обеспечения. Однако не устранены существенные отличия между Планами счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь и государств ЕЭС. Показатели бухгалтерской отчетности не всегда соответствуют показателям национальных счетов.

В настоящее время в связи с недостаточной методологией и отсутствием информационного обеспечения в Республике Беларусь разрабатывается неполный набор счетов и таблиц, которые входят в систему национального счетоводства. Кроме финансового счета, не разрабатываются счета переоценки и прочих изменений в объеме активов, а также балансовые таблицы национального богатства. Более того, счет товаров и услуг, который является сводной таблицей всей системы национальных счетов, закрывается не в результате сбалансированности ресурсов и их использования, а статьей «Статистические расхождения», которая практически всегда имеет место в связи с неполнотой исходной информации. Не согласованы по сумме величина чистого заимствования страны у остального мира по счету «Операции с капиталом» с величиной чистого кредитования Республики Беларусь остальным миром. Как видно из табл. 3, величина чистого заимствования Республики Беларусь у остального мира, рассчитанная по данным консолидированного счета «Операции с капиталом», составила 16 млрд р., а чистого кредитования Республики Беларусь остальным миром, рассчитанная на основании информации счетов сектора «Внешний мир» — 32 млрд р. Эти показатели в сводных счетах должны быть одинаковыми по сумме, однако противоположными по знаку, поскольку первый характеризует прирост задолженности Республики Беларусь перед остальным миром с точки зрения ее резидентов, а второй — прирост выданных Респуб-

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

лике Беларусь кредитов с точки зрения нерезидентов. Разность в размере 13 млрд р., показанная на счете “Товары и услуги” как статистические расхождения, поглощает и величину неучтенных изменений в составе активов и пассивов.

Главные сложности, возникающие при разработке национальных счетов, связаны с формированием их информационной базы, которая основывается на данных бухгалтерского учета. Однако поскольку в бывшем Советском Союзе отношение к системе национальных счетов было в основном негативное, проблема интеграции бухгалтерского учета с методологией национального счетоводства не ставилась. Разработка методологии макроучета, активными сторонниками которого были С.Г. Струмилин, А.П. Рудановский и З.П. Евзлин, прекратилась в конце 20-х — начале 30-х гг. прошлого столетия. В современных условиях информационное обеспечение системы национального счетоводства структурно можно организовать по схеме, представленной на рисунке.



Рис. Структурная схема национальной учетной системы

До внедрения системы национальных счетов изучение макроэкономических процессов базировалось на методологии разработки баланса народного хозяйства, где отражались только результаты функционирования материальной сферы. Игнорирование результатов функционирования сферы услуг стало причиной отсутствия как общей оценки результатов деятельности всего народного хозяйства, так и информации о потоках продукции, услуг и доходов между его секторами и отраслями. В структуру таблиц баланса народного хозяйства органически не вошли государственный бюджет, кредитные ресурсы и другие финансовые потоки. Это привело к исчезновению такого важного раздела макроучета, как государственное счетоводство, разработке которого в России серьезное внимание уделялось уже в первой половине XIX в., о чем свидетельствует книга К.И. Арнольда “О системе государственного счетоводства”, опубликованная в 1823 г., а также разработки конца XIX в. И. П. Руссияна.

Бухгалтерский учет в связи с отличиями в технологических процессах и организационных структурах развивался с 30-х гг. по горизонтали, что обусловило возникновение отраслевых учетных наук. В результате принятого направления развития возникли учет в промышленности, сельском хозяйстве, торговле, бюджетных учреждениях и т. д. Объектами таких отраслевых наук является хозяйственная деятельность единичных организаций, а выходная информация в виде

бухгалтерской отчетности предназначена в первую очередь для банков, налоговых органов и других внешних пользователей. Макроэкономическим обобщением не уделялось надлежащее внимание, в результате чего на уровне министерств, ведомств, областей и других мезоэкономических образований сводная отчетность содержит такие же показатели, как и отчетность организаций на микроуровне. Однако управление на микро-, мезо- и макроуровнях отличается задачами, способами их решения, информационным обеспечением и другими параметрами, что требует кроме микроучета на нижнем уровне счетоводства разработки среднего уровня — мезоучета и высшего — макроучета.

Предпосылки разработки интегрированной системы макроэкономической информации на основе бухгалтерского учета и системы национальных счетов обусловлены родственностью их методологий. В настоящее время в связи с переходом к международной методологии макроэкономических балансовых разработок, отказом от разработки таблиц баланса народного хозяйства и неполнотой информации о народнохозяйственных процессах, которую могут предоставить показатели национальных счетов, нуждается в дальнейшем развитии макроэкономическая концепция бухгалтерского учета. В основу такой концепции необходимо положить агрегирование счетов бухгалтерского учета организаций в укрупненные счета мезоэкономических структур, которые должны стать промежуточным звеном между микро- и макроэкономическими уровнями.

Действующий в настоящее время в Республике Беларусь План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, равно как и введенный с 1 января 2001 г. План счетов Российской Федерации, предназначен в первую очередь для отражения хозяйственной деятельности институциональных единиц и не учитывает управленческие задачи мезоэкономических структур, а также потребности макроэкономических обобщений. Задача интеграции показателей бухгалтерского учета в систему национальных счетов может быть решена в 2 этапа. На первом этапе осуществляется разработка интегрированных в систему национальных счетов методик учета валовых и конечных результатов экономической деятельности субъектов хозяйствования на микроуровне. Второй этап заключается в агрегировании показателей отчетности микроуровня с помощью двойной записи в системе синтетических счетов мезоуровня и составления консолидированной бухгалтерской отчетности, предназначенной для соответствующих обобщений в системе национальных счетов на макроуровне.

Система национальных счетов не является единственной макроэкономической учетной системой. В бывшем Советском Союзе для макроэкономических обобщений использовалась система таблиц баланса народного хозяйства. До 1993 г. макроэкономические разработки на основе системы национальных счетов и баланса народного хозяйства в международной статистике признавались равноправными. Поскольку макроэкономическая модель на основе системы национальных счетов ориентирована на отражение товарно-денежных отношений в условиях рыночной экономики, то большое значение она уделяет финансовым потокам. Методика разработки баланса народного хозяйства была основана на примате материального производства, что давало возможность получить очень полезную аналитическую информацию о механизме воспроизводства материального продукта и формирования материально-технической базы народного хозяйства. В Республике Беларусь статистические органы, отказавшись от методики разработки баланса народного хозяйства, в настоящее время разрабатывают сокращенный вариант системы национальных счетов, где финансовые потоки не находят надлежащего отражения.

Нужны методики получения интегрированной системы макроэкономических показателей на основе интеграции двух равноправных систем сводных расчетов с методологией бухгалтерского учета. Такая интеграция достигается на основе консолидации бухгалтерской отчетности в сводные материально-финансовые балансы административно-территориальных единиц и отраслей народного хозяйства. Вторым уровнем консолидации является разработка на основе бухгалтерской отчетности мезоэкономических структур системы макроэкономических балансов государства. Нуждается в некотором дополнении и принятая в Республике Беларусь

система национальных счетов, так как в ней практически отсутствуют счета для учета экономических активов, национального капитала и финансовых обязательств государства.

Для решения этой задачи необходимы интегрированный План счетов бухгалтерского учета, в котором представлены счета микро- и макроуровней, а также системы взаимосвязанных матричных балансов отдельных стадий кругооборота капитала, видов активов и источников их финансирования, а также система других таблиц бухгалтерской отчетности, которая даст возможность разрабатывать сводные макроэкономические балансы государства. Поскольку бухгалтерский баланс не охватывает всю экономику государства, методология интегрирования бухгалтерского учета системой национальных счетов ограничена такими секторами экономики, как нефинансовые предприятия, финансовые учреждения, государственные учреждения и некоммерческие организации, которые обслуживают домашние хозяйства. Перечисленные секторы в совокупности составляют объект макроучета. Домашние хозяйства являются объектом статистического учета, показатели которого вместе с выходной информацией системы макроучета обобщаются национальным счетоводством в системе национальных счетов.

Следовательно, нужна функциональная универсальная трехуровневая модель макроэкономической системы бухгалтерского учета, включая определения предмета, объектов и особенностей метода микроучета, мезоучета и макроучета. На основе изучения генезиса бухгалтерского учета и тенденций в развитии макроэкономических обобщений в системе национальных счетов и баланса народного хозяйства, необходимо разработать трехуровневый План счетов для организаций и мезоэкономических структур, агрегированный в систему национальных счетов. На основании указанного плана можно создать методики моделирования народнохозяйственного оборота на мезо- и макроэкономических уровнях, составления матричных балансов отдельных стадий кругооборота капитала и их консолидации в сводный материально-финансовый баланс административно-территориальной единицы и отрасли, которые ранее в практике бухгалтерского учета не использовались. Это, безусловно, новое направление в развитии учетной науки и практики. Оно должно быть представлено методологией и методиками консолидации бухгалтерской отчетности мезоэкономических структур в систему макроэкономических балансов государства, которая представлена сводными материальным и финансовым балансами, балансом товарного обращения и межотраслевым балансом производства и обращения общественного продукта.

Введенный в действие с 2001 г. в Российской Федерации План счетов бухгалтерского учета не может решить эту задачу. Указанный план свидетельствует о том, что в России существует отчетливая тенденция постепенного отхода от отечественных школ бухгалтерского учета и замены их англо-американской школой. План счетов необходимо постоянно совершенствовать, не ограничиваясь при этом положительными результатами московской и петербургской школ бухгалтерского учета. Однако следует отметить, что среди национальных школ бухгалтерского учета англо-американская школа не самая лучшая и своему широкому распространению она обязана не столько своим превосходством над другими школами, сколько экспансией капитала США и повсеместным использованием в международных отношениях английского языка. Нельзя не видеть, что такой План счетов не совсем согласуется с принятой в Республике Беларусь доктриной управления экономикой, основой которой является государственное регулирование рыночных отношений субъектов хозяйствования. К тому же экономика и учетные традиции в Республике Беларусь существенно отличаются от экономики и учетных традиций стран англо-американской школы.

В этом отношении для целей государственного регулирования экономики более приемлемы французская и немецкая школы бухгалтерского учета, которые имеют многолетний опыт использования общегосударственных планов счетов, в то время как в США, Англии и других англо-американских странах такие планы счетов отсутствуют. В Великобритании, например, система бухгалтерского учета развивалась независимо от государства, исходя из интересов и требований бизнеса [5, 96]. В отличие от англо-американской школы для французской и немецкой школ бух-

галтерского учета характерен более высокий уровень нормализации учета затрат по экономическим элементам, что полностью согласуется с требованиями системы национальных счетов ООН. Как следует из рекомендаций по составлению национальных счетов, разработанных Статистической комиссией ООН и Евростатом, базой для начисления основополагающих показателей системы национальных счетов является учет затрат по экономическим элементам. Поэтому национальный План счетов Франции построен таким образом, что счета реализации и финансового результата дают возможность исчислить валовую величину добавленной стоимости, которая является основой для исчисления всех других показателей системы национальных счетов [6, 74].

Действующий в настоящее время План счетов Российской Федерации дает возможность по согласованию с Министерством финансов для учета специфических операций вводить дополнительные синтетические счета, используя свободные номера. В разделе III "Затраты на производство" свободными являются номера с 30 по 39, которые Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Министерства финансов Российской Федерации № 94н от 31 октября 2000 г., предписывает использовать для учета расходов по элементам [7, 3, 4, 8]. Однако, во-первых, такие счета являются факультативными, а во-вторых, их номенклатура определяется учетной политикой конкретной организации. По этой причине количество и содержание таких счетов будут различаться даже в организациях одной отрасли.

Учет затрат по экономическим элементам, осуществляемый на счетах, перечень которых Планом счетов не определен, усложнит получение корректной информации о материальных затратах, затратах на оплату труда и других элементах затрат как на мезоуровне, так и на макроуровне. Следовательно, не будет устранена причина неточного начисления таких важнейших макроэкономических показателей, как промежуточное потребление, валовой внутренний продукт и связанных с ними других показателей национальных счетов. Поэтому счета элементов затрат в Планах счетов необходимо однозначно идентифицировать с целью недопущения дополнительных выборок и перегруппировок данных вне системы счетов.

Обобщая изложенный в данной статье материал, можно сделать следующие выводы. Гармонизация показателей национальных и бухгалтерских счетов предполагает не только приведение системы микроэкономических показателей бухгалтерского учета в соответствие с системой макроэкономических показателей национальных счетов. Нуждается в совершенствовании сама система национальных счетов как в направлении ее дополнения счетами для отражения экономических активов, национального капитала и финансовых обязательств государства и его резидентов, так и в отношении методологии национального счетоводства на основе двойной записи. План счетов обязательно должен обеспечить правильную интерпретацию и соблюдение принципа коммуникабельности учетной информации при ее передаче от низших иерархических уровней управления к высшим уровням. Для решения этой задачи требуется создание трехуровневой системы бухгалтерского учета, способной на мезоуровне консолидировать учетную информацию микроуровня, перерабатывать ее в соответствии с требованиями макроэкономических балансовых построений и передавать на макроуровень в виде сводного материально-финансового баланса и другой отчетности.

Литература

1. Новиков М.М., Теслюк 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.
5. Волкова О.Н. Бухгалтерский учет в Великобритании // Бухгалтер. учет. 1999. № 9.
6. Соколов Я.В., Семенова М.В. Бухгалтерский учет во Франции // Бухгалтер. учет. 2000. № 5.
7. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций // Финан. газета. 2000. № 47 (467), ноябрь.