

К вопросу о гармонизации бухгалтерского учета и СНС

Юрий Николаевич Иванов^{а)},
Татьяна Алексеевна Хоменко^{б)}

^{а)} Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, г. Москва, Россия;

^{б)} Межгосударственный статистический комитет Содружества Независимых Государств, г. Москва, Россия

В статье рассматривается широкий круг вопросов, связанных с возможностью и целесообразностью гармонизации бухгалтерского учета и СНС, которая в случае ее осуществления содействовала бы улучшению информационной базы для составления национальных счетов и согласованности анализа экономики на макро- и микроуровнях. Аргументируется авторская позиция относительно того, что полная гармонизация двух систем информации невозможна в силу существенных различий в их основных целях, но вместе с тем подчеркивается возможность и целесообразность гармонизации некоторых важных показателей и классификаций. В этой связи комментируются высказывания по данной теме ряда экспертов в области национальных счетов с международной известностью, таких как Р. Раггс (США) и Ф. Бос (Голландия). В статье содержится сравнительный анализ концепций, определений ряда показателей обеих систем информации. В частности, отмечаются различия в определении такого ключевого показателя, как доход. Так, в СНС определение дохода, опирающееся на концепцию Дж. Хикса, исключает выручку от продажи активов, а также холдинговую прибыль, что не предусмотрено в бухгалтерском учете. Также описываются различия в определении выручки, затрат на производство, прибыли, методах оценки показателей.

Авторы обосновывают возможные направления и последовательность отдельных этапов гармонизации СНС и бухгалтерского учета в Российской Федерации. Подчеркивают необходимость тесного взаимодействия Росстата и Минфина России при проведении этой важнейшей работы, необходимой в рамках задачи создания единого информационно-статистического и методологического пространства в России, для повышения качества статистики и учета, аналитической работы в целом и управленческих решений.

Ключевые слова: СНС, бухгалтерский учет, гармонизация, концепция, показатель, определение, экономическая операция, актив, баланс.

JEL: E01, M41, O11, O12, O47.

doi: <https://doi.org/10.34023/2313-6383-2020-27-5-16-22>.

Для цитирования: Иванов Ю.Н., Хоменко Т.А. К вопросу о гармонизации бухгалтерского учета и СНС. Вопросы статистики. 2020;27(5):16-22.

On Harmonization of Business Accounting and the SNA

Yuriy N. Ivanov^{a)},
Tat'yana A. Khomenko^{b)}

^{a)} Lomonosov Moscow State University, Moscow, Russia;

^{b)} Interstate Statistical Committee of the Commonwealth of Independent States, Moscow, Russia

The article considers a wide range of questions pertaining to possible and applicable harmonization of business accounting and the SNA which would, if implemented, facilitate the improvement of the information base for the compilation of national accounts and consistency of analysis of economy at micro and macro levels. The authors note that total harmonization of the two systems of information cannot be achieved due to differences in their key objectives. The harmonization of selected indicators and classification, however, is possible and useful. In this context, the views on this matter of internationally-recognized national accounts experts, such as R. Ruggles (the USA) and F. Bos (the Netherlands), are commented on. A comparative analysis of concepts and definitions of some indicators of both systems is presented in the article. In particular, the differences between the income definitions. For instance, it is noted that the SNA definition of income is based on

the concept developed by J. Hicks and it excludes income from sales of assets and holding gains, whereas in business accounting this method is not adopted. The differences between two systems in definitions of sale of output, input, profit and methods of valuation of indicators are also described in the article.

The authors substantiate the possible directions and sequence of individual steps to the harmonization of the SNA and business accounting in the Russian Federation. They emphasize the need for close interaction between Rosstat and the Ministry of Finance of Russia in carrying out this vital work, which is necessary for creating single information, statistical and methodological space in Russia, to improve the quality of statistics and accounting, analytical work in general and management decisions.

Keywords: SNA, business accounting, harmonization, concept, indicator, definition, transaction, asset, balance sheet.

JEL: E01, M41, O11, O12, O47.

doi: <https://doi.org/10.34023/2313-6383-2020-27-5-16-22>.

For citation: Ivanov Yu.N., Khomenko T.A. On Harmonization of Business Accounting and the SNA. *Voprosy Statistiki*. 2020; 27(5):16-22. (In Russ.)

Введение

Вопрос о гармонизации бухгалтерского учета и СНС имеет многолетнюю историю и рассматривался в работах многих экспертов в области национальных счетов. Уже сам факт существования двух систем экономической информации побуждал их задуматься о возможности их гармонизации, что расширило бы возможности системы информации в целом. В этой связи прежде всего следует отметить работы таких специалистов в области национальных счетов с международной известностью, как Р. Раглс и Н. Раглс (США) [1] и Ф. Бос (Голландия) [2]. Эта тема кратко рассмотрена в учебнике «Основы национального счетоводства», подготовленном коллективом кафедры статистики Экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова¹. Гармонизация бухгалтерского учета и СНС важна не только для решения информационных проблем составления национальных счетов, она могла бы содействовать согласованности анализа развития экономики на микро- и макроуровнях.

Уже при возникновении СНС были использованы некоторые элементы бухгалтерского учета, например, это касалось применения счетов для регистрации экономических операций, а также правила двойной записи операций. На первых этапах развития СНС основное внимание уделялось основополагающим концепциям, определениям и классификациям, а вопросам гармонизации национальных счетов и бухгалтерского учета стали уделять внимание намного позднее, когда возникли конкретные вопросы об источниках данных, необходимых для составления счетов.

Этот вопрос приобрел особую актуальность в связи с переходом к составлению счетов для институциональных секторов экономики, рекомендации в отношении которых сначала были сформулированы в СНС 1993, а затем расширены в СНС 2008 [3]. Для многих экспертов в области национальных счетов было ясно, что данные бухгалтерского учета могут быть важным источником первичной информации для составления национальных счетов, но оставалось неясным, потребуют ли эти данные некоторой переработки и если потребуют, то какой. Нельзя сказать, что сегодня достигнута полная ясность по этому вопросу, и поэтому целесообразно продолжение обсуждения данной темы, поскольку речь идет о совершенствовании информационной базы для составления национальных счетов и общей системы экономической информации.

Цель настоящей статьи состоит в том, чтобы привлечь к этой теме внимание специалистов в области СНС и бухгалтерского учета, высказать комментарии к некоторым предложениям по данной теме в специальной литературе, представить сопоставление определений ряда показателей обеих систем, высказать соображения о возможности гармонизации некоторых показателей бухгалтерского учета и СНС.

Определение гармонизации бухгалтерского учета и СНС

В самой общей форме гармонизация бухгалтерского учета и СНС (часто именуемая в специальной литературе интеграцией) может быть представлена как такое сближение определений

¹ Основы национального счетоводства. Учебник / Под общ. ред. Ю.Н. Иванова. М.: Инфра-М, 2005.

и методов оценки соответствующих показателей обеих систем информации, которое содействовало бы повышению их взаимосвязи и общей информативности, расширению возможности использования данных бухгалтерской отчетности для исчисления показателей СНС и, наконец, содействовало бы согласованности анализа экономики на микро- и макроуровнях. Вместе с тем очевидно, что каждая из этих систем информации имеет специфику в отношении их основных целей, и поэтому механическое перенесение определений и методов одной системы на другую представляло бы собой заведомо неприемлемое решение.

Цель бухгалтерского учета состоит в том, чтобы обеспечить данные, необходимые для принятия управленческих решений на уровне предприятия, обеспечить анализ его финансового состояния и финансового результата, что предполагает, в частности, анализ ликвидности и платежеспособности, определение базы для определения налогов на прибыль².

Основная цель СНС состоит в том, чтобы дать оценку состояния и развития экономики в целом, ее институциональных секторов и отраслей. Обеспечение этой цели предполагает использование первичной информации, получаемой из различных и не всегда скоординированных источников, применение условных оценок некоторых операций и активов.

Таким образом, различия в основных целях двух систем информации не позволяют говорить о возможности их полной интеграции, однако при этом не исключается возможность гармонизации некоторых важных показателей и их компонентов.

В любом случае бухгалтерская отчетность содержит важную информацию об экономике предприятий, которая при условии соответствующей обработки ее данных может быть использована для составления национальных счетов, что на самом деле происходит на практике в большинстве стран мира. Однако использование не гармонизированных с СНС данных бухгалтерской отчетности вынуждает специалистов, занимающихся на практике разработкой национальных счетов, прибегать к сложным и часто условным расчетам с целью приведения используемых данных в соответствие с концепциями и определениями

СНС. Следует отметить, что Росстат использует для составления национальных счетов формы статистической отчетности (например, форму 1-предприятие), но это не меняет сути дела, поскольку в основе этих форм лежат данные бухгалтерского учета.

В конце прошлого века проблемой гармонизации национальных счетов и бухгалтерского учета занимался один из ведущих специалистов США в области СНС и макроэкономической статистики профессор Йельского университета Р. Раглс. Он, среди прочего, предлагал составлять так называемые ключевые счета (core accounts), в которых, по его мысли, должны регистрироваться только фактические операции хозяйствующих субъектов (transactors) и не должны отражаться различные условно исчисленные показатели (imputations). По его мнению, такой подход содействовал бы сближению показателей бухгалтерского учета и СНС. С этим нельзя не согласиться, но вместе с тем следует отметить, что разработка ключевых счетов не решает полностью проблему гармонизации бухгалтерского учета и СНС. Отметим, что Р. Раглс признавал, что полная интеграция счетов на микро- и макроуровнях невозможна, как и невозможно составление счетов СНС путем простого агрегирования показателей бухгалтерского учета.

Концепция ключевых счетов позднее получила развитие в форме так называемых промежуточных счетов. В настоящее время во многих странах (России, Франции и др.) разработка национальных счетов осуществляется в два этапа. На первом этапе составляются промежуточные счета, которые в основном опираются на данные бухгалтерского учета, а на втором этапе в них вносятся коррективы с целью приведения их в соответствие со стандартными счетами СНС. Такая практика представляет собой шаг в направлении упомянутой гармонизации, но не решает все проблемы, возникающие в этой связи. Во-первых, не решается проблема приближения промежуточных счетов к определениям СНС, и во вторых, остаются сложные проблемы определения коррективов с целью приведения промежуточных счетов в соответствие со стандартными счетами СНС.

Задача гармонизации упомянутых двух систем информации, достаточно ясная при ее формулировании в общей форме, становится сложной при

² Шеремет А.Д., Старовойтова Е.В. Бухгалтерский учет и анализ. Учебник / Под общ. ред. А.Д. Шеремета. М.: Инфра-М, 2010.

определении конкретных направлений и методов ее реализации. Прежде всего необходима идентификация разделов, показателей и классификаций обеих систем информации, в отношении которых гармонизация целесообразна и возможна. Проведение этой идентификации предполагает осуществление сравнительного анализа общей структуры, показателей, концепций и определений обеих систем информации. Некоторые показатели СНС, такие как ВВП, ВНД и др., могут быть исчислены только в отношении экономики в целом и не могут по определению быть оценены на микроуровне. Однако для оценки отдельных компонентов упомянутых показателей используются данные бухгалтерского учета, и в отношении этих компонентов гармонизация может быть целесообразна. Например, это относится к показателям затрат на производство, показателям инвестиций, запасов произведенных и непроизведенных активов. Наиболее подходящий для гармонизации с бухгалтерским учетом раздел СНС - счета для сектора нефинансовых корпораций, включая баланс активов и пассивов.

Гармонизация может быть осуществлена двояким образом: путем сближения показателей бухгалтерского учета с СНС и путем применения в СНС некоторых правил ведения бухгалтерского учета. С нашей точки зрения, один из возможных подходов к гармонизации на практике может состоять во введении в обеих системах справочных статей (забалансовых статей), данные которых позволяли бы вносить коррективы к соответствующим статьям или показателям с целью перехода от одной системы к другой. Например, в бухгалтерском учете была бы полезна справочная статья, позволяющая перейти от оценки запасов основных фондов по первоначальной (исторической) стоимости к оценке в восстановительных ценах, применяемой в СНС.

Сравнительный анализ бухгалтерского учета и СНС

Следует отметить, что формулировки статей форм бухгалтерской отчетности, утвержденных Минфином РФ в 2011 г. и несколько уточненных в 2019 г.³, не позволяют провести исчерпывающий и детальный сравнительный анализ двух систем информации, так как статьи в формах отчетности

не раскрывают детали, важные в этом контексте. Например, «Отчет о движении денежных средств» охватывает различные денежные поступления и платежи, которые в СНС подлежат отражению в различных счетах, поскольку имеют различное экономическое содержание. Например, поступление денежных средств от перепродажи финансовых активов, рассматриваемое в упомянутом отчете в качестве текущей операции, в СНС относится к операциям с финансовыми инструментами. В связи с этим в статье для целей анализа используются «Международные стандарты финансовой отчетности» (МСФО) [4], содержащие рекомендации по ведению бухгалтерского учета, многие из которых приняты во внимание в СНС. Кроме того, МСФО содержат подробные пояснения в отношении содержания наиболее важных статей бухгалтерской отчетности.

Некоторые общие для обеих систем положения. В обеих системах в принципе проводится различие: между потоками операций за период и запасами активов на дату; между операциями с доходами и финансовыми инструментами; между финансовыми и нефинансовыми активами; между финансовыми активами и финансовыми обязательствами; между текущими и капитальными затратами; между запасами основных фондов и материальных оборотных средств. В обеих системах предусмотрен показатель потребления основного капитала. Практически совпадают в обеих системах определения основных фондов и материальных оборотных средств.

Эти общие для двух систем принципы создают некоторую основу для их гармонизации. Следует, однако, отметить, что при общности упомянутых положений между ними сохраняются некоторые отличия; например, это относится к определению потребления основного капитала в СНС и амортизации в бухгалтерском учете.

Различия между СНС и бухгалтерским учетом. Концепция экономического производства, являющаяся основополагающей в СНС, непосредственно не применяется в бухгалтерском учете, однако с ней согласован показатель реализации продукции (выручки), охватывающий товары и услуги, которые подпадают под определение экономического производства.

³ Приказ Минфина России № 124н от 05.10.2011 «О формах бухгалтерской отчетности организаций»; Приказ Минфина России № 66н от 19.04.2019 «Об изменении форм бухгалтерской отчетности».

Значительные различия между двумя системами информации существуют в отношении концепции дохода. В СНС доход определяется в соответствии с определением английского экономиста Дж. Хикса [5]. Это означает, что в доход не включаются поступления от продажи активов, а также не включается так называемая холдинговая прибыль, представляющая собой прирост стоимости запасов активов вследствие инфляции. Доход в СНС охватывает поступления как в денежной, так и в натуральной форме.

Определение дохода на основе форм бухгалтерской отчетности вызывает затруднение ввиду неясности в отражении различных потоков, а также комплексного характера многих статей. Как следует из МСФО, определение дохода в бухгалтерском учете охватывает денежные поступления не только от реализации произведенной продукции, но также от продажи активов. Таким образом, согласование показателей дохода в обеих системах предполагает как минимум целесообразность отражения в справочной статье бухгалтерской отчетности поступлений от реализации активов и оценки холдинговой прибыли.

В СНС показатели регистрируются на основе метода начислений. Этот метод также рекомендован в МСФО, однако на практике при составлении бухгалтерской отчетности предприятиями регистрация операций осуществляется на кассовой основе. Это может иметь следствием различие в определении финансовых активов и обязательств. Например, в СНС задолженность предприятий по выплате заработной платы отражается в соответствии с методом начисления как принятие финансового обязательства предприятием и как приобретение финансового актива домашними хозяйствами; в бухгалтерском учете такая интерпретация не предусмотрена.

Различия между бухгалтерским учетом и СНС в определении затрат на производство имеют концептуальный характер. Они касаются как охвата, так и методов оценки этих показателей. Показатель промежуточного потребления, являющийся одним из наиболее важных показателей затрат на производство в СНС, не имеет аналога в бухгалтерском учете. Он охватывает фактический расход промежуточных товаров и услуг в производстве по ценам, существующим на момент их потребления в производстве. В бухгалтерском учете основным показателем затрат на производство является показатель себестоимости. Этот показатель

включает ряд платежей, которые в СНС имеют другую трактовку; например, это относится к платежам процентов по кредитам. Расходы товаров в составе себестоимости оцениваются в ценах их приобретения.

Расходы на оплату труда в соответствии с МСФО включают разнообразные платежи, в том числе отчисления на социальное страхование (что соответствует СНС), различные компенсационные выплаты, участие в прибылях, некоторые пособия. Однако неясно, в какой мере выполняются эти рекомендации в бухгалтерской отчетности.

Значительные различия между двумя системами существуют в отношении показателя прибыли. В бухгалтерском учете различают несколько категорий прибыли: прибыль как разница между выручкой и себестоимостью; прибыль с учетом коммерческих и управленческих расходов; прибыль до налогообложения и др. В СНС прибыль нефинансовых корпораций исчисляется в счете образования доходов как разница между валовой добавленной стоимостью и такими ее компонентами, как оплата труда и другие (чистые) налоги на производство. Различия между показателем прибыли в двух системах - результат накопления различий в отражении многих компонентов: реализации продукции, затрат на производство, процентов, субсидий и налогов. Кроме того, определение прибыли в бухгалтерском учете связано с фискальными целями, тогда как в СНС показатель прибыли связан с общим макроэкономическим анализом.

Финансовый лизинг отражается в СНС как приобретение нефинансового актива предприятием-лизингополучателем и одновременно как возникновение его финансовой задолженности; платежи по финансовому лизингу отражаются как погашение задолженности. Формы бухгалтерской отчетности не позволяют получить исчерпывающее представление об отражении в них этих операций, хотя в МСФО уделено некоторое внимание трактовке финансового лизинга.

Заметные различия между двумя системами существуют в отношении методов оценки показателей. Например, запасы основных фондов в СНС оцениваются в восстановительных ценах, а в бухгалтерском учете - по первоначальной стоимости.

Одним из наиболее важных агрегатов СНС является сбережение, которое наряду с капитальными трансфертами служит источником

финансирования инвестиций. Включение этого показателя (или статей, которые бы позволили его исчисление) в бухгалтерский учет повысило бы его аналитические возможности.

Рассмотренные выше различия между бухгалтерским учетом и СНС не претендуют на исчерпывающий характер и имеют иллюстративный характер.

Заключение

Суммируя сказанное выше, необходимо отметить следующее. Полная гармонизация бухгалтерского учета и СНС невозможна в силу их специфических целей. Однако сближение определений и классификаций некоторых показателей возможно и целесообразно. Этому содействовало бы более последовательное применение ряда принципов МСФО (некоторые из которых применяются в СНС): например, регистрации операций на основе метода начислений. Общим ориентиром в этом сближении должны быть определения и классификации СНС, которые обеспечивают трактовку различных операций и активов в соответствии с их экономической природой. Шагом в правильном направлении было бы применение в бухгалтерском учете классификации активов и обязательств, принятой в СНС, что содействовало бы сближению бухгалтерского баланса и баланса активов и пассивов в СНС. Это, среди прочего, предполагает отражение в бухгалтерском балансе в качестве актива стоимости запаса земли и других природных ресурсов, а также запаса ценностей. Показатель выручки, как пояснено в МСФО, включает наряду с поступлениями от продажи товаров и услуг поступления процентов, дивидендов и лицензионных платежей. Представляется целесообразным показывать в бухгалтерской отчетности эти поступления отдельной позицией, что не помешало бы исчислению прибыли и соответствовало бы трактовке этих операций в СНС. Попутно отметим, что в одной рекомендации МСФО говорится, что корпорации должны быть готовы раскрыть данные о «других операционных доходах».

Сближению бухгалтерского учета с СНС могло бы содействовать более четкое проведение в нем различия между операционным и финансовым лизингом, что, в частности, рекомендовано в МСФО. Как следует из МСФО, субсидии предприятиям из государственного бюджета могут отражаться в составе прочих денежных доходов, но как они фактически отражаются в бухгалтерской отчетности, неясно. Обособление субсидий в качестве отдельной позиции было бы полезно для сближения бухгалтерского учета с СНС.

Осуществление гармонизации двух систем экономической информации, если целесообразность этого будет признана соответствующими органами, может потребовать длительного периода времени, взаимодействия специалистов Росстата и Министерства финансов РФ, привлечения ученых из экономических вузов и НИИ. Они должны провести систематический сравнительный анализ определений и классификаций показателей СНС и бухгалтерского учета, наметить конкретные цели. Наиболее приоритетными целями гармонизации могут быть, с нашей точки зрения, показатели реализации (выручки), затрат на производство, доходов, методы оценки потоков и запасов, классификация активов и обязательств. Представляется целесообразным обособить в бухгалтерской отчетности операции с доходами от собственности, взяв за основу определения, принятые в СНС.

Литература

1. **Ruggles N., Ruggles R.** National accounting and economic policy, Edward Elgar Publishing, 1999.
2. **Bos F.** A systems view on concepts of income in the national accounts. Paper presented at the 21th General Conference of IARIW, 1989.
3. Руководство «Система национальных счетов 2008». Организация Объединенных Наций. Т/ESA/STAT/SER.F/2/Rev.5. Нью-Йорк. 2012. .
4. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери- АССА. 1998.
5. **Хикс Дж.** Стоимость и капитал. М.: Прогресс, 1993.
6. **Новодворская В.Д., Хорин А.Н., Калинин Н.Г.** Бухгалтерский учет и система национальных счетов // Бухгалтерский учет. 1993. № 2.

Информация об авторах

Иванов Юрий Николаевич - д-р экон. наук, профессор, научный руководитель кафедры статистики. Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова. 119991, г. Москва, Ленинские горы, 1, стр. 46. E-mail: yni1937@mail.ru.

Хоменко Татьяна Алексеевна - консультант, Межгосударственный статистический комитет СНГ. 107450, г. Москва, ул. Мясницкая, 39, стр. 1. E-mail: ta.khomenko@mail.ru.

References

1. **Ruggles N., Ruggles R.** National Accounting and Economic Policy. Edward Elgar Publishing; 1999.

2. **Bos F.** A Systems View on Concepts of Income in the National Accounts. Paper presented at the 21th General Conference of IARIW, 1989.

3. United Nations Secretariat. *System of National Accounts, 2008*. New York: United Nations; 2012.

4. *International Financial Reporting Standards*. Moscow: Askeri-ASSA Publ.; 1998. (In Russ.)

5. **Hicks J.R.** *Value and Capital*. Oxford: Clarendon Press; 1946 (Russ. ed.: Khiks Dzh. R. *Stoimost' i Kapital*. Moscow: Progress Publ.; 1993).

6. **Novodvorskaya V.D., Khorin A.N., Kalinin N.G.** Business Accounting and System of National Accounts. *Bukhgalterskii uchet*. 1993;(2). (In Russ.)

About the authors

Yuriy N. Ivanov - Dr. Sci. (Econ.), Professor; Scientific Director of the Department of Statistics, Lomonosov Moscow State University. GSP-1, 1-46 Leninskiye Gory, Moscow, 119991, Russia. E-mail: yni1937@mail.ru.

Tat'yana A. Khomenko - Consultant, Interstate Statistical Committee of the Commonwealth of Independent States. 39, Mясnitskaya Str., Bldg. 1, Moscow, 107450, Russia. E-mail: ta.khomenko@mail.ru.