Рыбакова Ольга Михайловна. Исследование возможностей внедрения СНС и ведения национальных счетов на основе сводной бухгалтерской отчетности институционных единиц : Дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.11 : Москва, 1997 303 c. РГБ ОД, 71:98-8/84-0

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Использование бухгалтерской отчетности на макроэкономическом уровне — новый этап развития государственной статистики 27**

1.1. Бухгалтерская отчетность — информационная база управления в микроэкономике 27

1.2. Сектора экономики в системе национальных счетов и дальнейшее развитие учета и отчетности для управления народным хозяйством на общегосударственном уровне 48

**Глава 2. Исследование кругооборота доходов и продуктов. учет и отчетность по выпуску продукции, промежуточного потребления и добавленной стоимости 85**

2.1. Движение материальных и денежных потоков в макроэкономике 85

2.2. Учет и отчетность по выпуску продукции в разрезе секторов экономики 103

2.3. Учет промежуточного потребления и добавленной стоимости по секторам экономики 122

**Глава 3. Учет инвестиций и финансовых операций по секторам экономики 130**

3.1. Нефинансовые активы в бухгалтерском учете и отчетности 130

3.2. Финансовые активы в бухгалтерском учете и отчетности ..143

3.3. Требования к первичным документам бухгалтерского учета 154

**Глава 4. Рекомендации по совершенствованию бухгалтерской отчетности как информационной базыснс 158**

4.1. Сопоставимость международных бухгалтерских стандартов с действующим в Российской Федерации Планом счетов бухгалтерского учета 158

4.2. Совершенствование бухгалтерской отчетности для повышения ее соответствия макроэкономическим показателям СНС 182

4.3. Составление национальных счетов системы 211

Заключение 280

Список использованной литературы 293

* [Сектора экономики в системе национальных счетов и дальнейшее развитие учета и отчетности для управления народным хозяйством на общегосударственном уровне](http://www.dslib.net/statistika/issledovanie-vozmozhnostej-vnedrenija-sns-i-vedenija-nacionalnyh-schetov-na-osnove.html#832761)
* [Учет и отчетность по выпуску продукции в разрезе секторов экономики](http://www.dslib.net/statistika/issledovanie-vozmozhnostej-vnedrenija-sns-i-vedenija-nacionalnyh-schetov-na-osnove.html#832762)
* [Требования к первичным документам бухгалтерского учета](http://www.dslib.net/statistika/issledovanie-vozmozhnostej-vnedrenija-sns-i-vedenija-nacionalnyh-schetov-na-osnove.html#832763)
* [Совершенствование бухгалтерской отчетности для повышения ее соответствия макроэкономическим показателям СНС](http://www.dslib.net/statistika/issledovanie-vozmozhnostej-vnedrenija-sns-i-vedenija-nacionalnyh-schetov-na-osnove.html#832764)

**Введение к работе**

В течение многих лет развития нашей страны существовавшая в ней административно-командная, централизованно планируемая экономика была ориентирована на экстенсивное развитие производства, фондовое распределение всех видов ресурсов, на затратный характер хозяйственного механизма и валовые показатели отчетности. Это означало, что под "вал" исчислялись все виды ресурсов, на его основе строилась система снабжения, выделялись лимиты энергоресурсов и капитальных вложений, утверждалась численность работников.

Планируемая заработная плата определялась не в зависимости от товарного насыщения потребительского рынка, а ориентировочно, с прикидкой на рост производительности труда. Таким образом, заработная плата все больше отклонялась от своего товарного эквивалента, создаваемого в сфере производства предметов потребления (продовольствия, промышленных товаров и услуг).

Система цен строилась в соответствии с общепринятыми принципами, имманентно присущими хозяйственному механизму централизованного планового управления. Цены устанавливались исключительно в централизованном порядке государственными органами управления, функции хозяйственных организаций ограничивались в основном разработкой по заданной схеме исходных данных калькуляции для государственных органов. За основу обычно принимались плановая себестоимость производства единицы изделия за определенный период времени. При этом из производственных затрат органы ценообразования пытались исключить фактические затраты, выходящие за рамки общественно необходимых. Выведенная и таким образом утвержденная цена обычно устанавливалась на длительный период времени, в течение

которого она оставалась "неизменной", хотя товар, его качество и себестоимость все время изменялись.

Такая система ценообразования вполне соответствовала условиям  
экстенсивного развития производительных сил, когда природные,  
трудовые, материальные ресурсы казались неограниченными. С другой  
стороны, при централизованном управлении хозяйством представлялось  
естественным изъять подавляющую часть чистого дохода (да и не только  
чистого) и непосредственно централизованно перераспределить  
общественное богатство, все виды ресурсов между отдельными звеньями  
народного хозяйства. Только такое ценообразование и могло  
соответствовать системе административно-командного

централизованного управления при фактическом бесправии местных властей, предприятий и организаций.

Однако уже в начале 70-х годов экстенсивные источники экономического роста стали постепенно иссякать. Начали обнаруживаться диспропорции в хозяйственном развитии то на одном, то на другом участке, остро ощущалась несбалансированность между потребностями и материальным обеспечением, необходимым для их удовлетворения. Быстро появились "лишние" деньги у населения и у предприятий, не имеющие под собой товарного покрытия. В таких условиях естественным образом возник конфликт между общественными, коллективными и личными интересами, как двигателями производства. Усилились ведомственность и местничество, "теневая экономика" и "экономика дефицита". Инновационная и инвестиционная политика натолкнулись на незаинтересованность территорий, ведомств, предприятий во внедрении более прогрессивных проектов строительства видов сырья и материалов, новых типов оборудования.

Существенно отстала социальная инфраструктура, усилилось давление на окружающую среду, утрачены позиции на внешнем рынке.

Расстройство денежного обращения, кредитного, снабженческо-сбытового механизмов, системы управления запасами дополнили общее

**6**состояние разбалансированности всего хозяйственного механизма:

плановое централизованное управление оказалось уже не в силах

справиться с выходящей из-под контроля экономикой.

Все это, в свою очередь, дезорганизовало систему контроля качества

товаров, используемых технологий, оборудования. Все более очевидным

становился затратный характер хозяйственного механизма.

Произошло отчуждение работников от собственности на продукт

труда, а это, в свою очередь, вело к иждивенчеству и нежеланию

трудиться. Экономический и социальный кризисы усилились

нарастанием политического кризиса, что привело в 1991 году к развалу

Союза Советских Социалистических Республик. Россия объявила о

переходе к современной социально-ориентированной рыночной

экономике, что соответствует глобальным тенденциям мирового развития.

Однако такая экономика, характерная для большинства современных

развитых стран Запада, отличается тем, что в ней частное

предпринимательство все больше тяготеет к корпоративной форме

организации и развивается в виде компаний, корпораций и ассоциаций, в

которых обеспечивается постоянное усиление концентрации мощностей и

капиталов.

Основным же недостатком нашей прежней системы, проявившимся

при переходе к социально- ориентированной рыночной экономике,

является ее узкая направленность лишь на единую- государственную-

форму собственности, отсутствие альтернативных способов и методов

учета тех специфических отношений, которые несут с собой другие формы

собственности.

Одновременно в связи с переходом к социально- ориентированной

рыночной экономике меняется и цель бухгалтерского учета: не

обеспечение всеобщего контроля со стороны государства, а сбор полной и

достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах

деятельности предприятий в интересах наиболее эффективного внедрения

системы национальных счетов.

Система национальных счетов (СНС) - система взаимосвязанных показателей и классификаций, которая используется в основном в странах с развитой рыночной экономикой для описания и анализа наиболее важных экономических процессов, происходящих на макроуровне. Переход России к социально- ориентированной рыночной экономике делает объективно необходимым и переход отечественной статистики на международно принятые стандарты, центральным элементом которых является СНС.

При решении этой проблемы специалисты в области национальных счетов разделились на два направления: сторонники одного допускают модификацию бухгалтерской отчетности институционных единиц и получение системы национальных счетов, путем простого агрегирования данных бухгалтерской отчетности, другие же вообще не допускают возможности интегрирования в новую систему бухгалтерской отчетности институционных единиц, аргументируя это существованием достаточно серьезных различий в определении наиболее важных показателей, используемых в бухгалтерской отчетности институционных единиц и системе национальных счетов. Это, прежде всего, относится к таким экономическим понятиям, как валовый выпуск продукции и услуг; добавленная стоимость; объем продаж; материальные затраты; капитальный ремонт; активы баланса и др.

Действительно, в трактовке наиболее важных статей, существующих в системе национальных счетов и бухгалтерской отчетности, имеются методологические различия. Так, валовый выпуск продукции и услуг в СНС может не совпадать с объемом продаж в бухгалтерской отчетности в случае, если учет реализации ведется по оплате, а не по отгрузке; могут не совпадать понятия добавленная стоимость и разница между объемом продаж и материальными затратами; неправомерно сегодня отнесение капитальных ремонтов к текущим затратам; нет четких различий между доходом и капиталом; не делаются "досчеты" на реальную стоимость

активов баланса; имеются также и другие особенности двух различных статистических систем.

Между тем мы утверждаем, что переход к системе национальных счетов без интегрирования в нее данных бухгалтерской отчетности институционных единиц просто невозможен ввиду отсутствия какой-либо другой, необходимой для этой цели информации.

Соглашаясь в целом с отмеченными в научной литературе различиями между бухгалтерской отчетностью институционных единиц и системой национальных счетов, полагаем, тем не менее, что на первом этапе внедрения СНС в нее следует интегрировать данные бухгалтерской отчетности в том виде, в котором они существуют на сегодняшний день. Это позволит органам статистики сделать необходимые "досчеты" и получить данные, пусть и не полностью достоверные, но все-таки позволяющие составить систему национальных счетов и провести дальнейшее исследование зависимости между двумя системами учета, что, в свою очередь, будет способствовать окончательному переводу отечественной статистики на общепринятые в рыночной экономике стандарты.

23 октября 1992 года Верховным Советом Российской Федерации одобрена Государственная программа перехода на принятую в международной практике систему национальных счетов.

Актуальность темы исследования определяется, таким образом, проблемами, связанными с реализацией указанной программы, которая по мнению автора, может быть эффективно реализована только по секторам экономики и, в этом случае, послужить основой создания статистической системы, соответствующей социально- ориентированной рыночной экономике в Российской Федерации.

**Степень научной разработанности проблемы**

Специальные исследования возможностей интеграции экономических показателей бухгалтерского учета и финансовой отчетности по отдельным секторам экономики в систему национальных счетов российскими экономистами практически не проводились. Приоритет в исследовании данной проблемы принадлежит зарубежным ученым. Так, в трудах Г. Андерсона, Д. Риса, Р. Смита, Р. Хойера, Д.Колдвелла, Ф. Котлера, Б. Нидлза, Э. Гила и других экономистов содержится разработка отдельных аспектов теории и возможных концепции подобной интеграции.

К настоящему времени в отечественной экономической литературе получили отражение лишь отдельные аспекты реализации Государственной программы перехода на принятую в международной практике систему национальных счетов. В частности, этой проблеме уделено внимание в трудах А.С.Бакаева, Ю.Н. Иванова, А.Н.Катаева, В.В.Ковалева, Л.А.Ковалева, В.Д.Новодворского, О.М.Островского, В.Ф.Палия, Б.Т.Рябушкина, Б.Т.Слабинского, Я.В.Соколова, Т.А.Хоменко, К.Г.Чобану, А.И.Щириной и других ученых.

По мнению диссертанта, бухгалтерская отчетность каждой институционной единицы должна быть построена таким образом, чтобы обеспечить, во-первых, ее интеграцию в систему национальных счетов, во-вторых, составление баланса национального богатства по отдельным секторам экономики и в целом по стране. Однако здесь встречаются трудности субъективного порядка в виде противодействия сторонников устаревшей концепции наличия непреодолимых различий и противоположностей между бухгалтерским, статистическим и оперативно-техническим видами учета. По нашему мнению такая концепция является некорректной и тормозит переход России от административно-командных методов управления народным хозяйством к социально- ориентированной рыночной экономике.

По нашему мнению все три вида учета взаимосвязаны единством своего предмета, целью и общностью задач получения исходной информации для управления различными сторонами деятельности

объекта управления, базируются на единой первичной документации. Предметом народнохозяйственного учета и на микро-, и на макроуровне является процесс расширенного воспроизводства. Отдельные виды учета этого процесса отражают лишь его различные стороны. Целью же всех видов учета является своевременное обеспечение государственных органов всесторонней информацией для принятия ими решений в процессе управления хозяйственно-финансовой деятельностью как на микроуровне (конкретная инструкционная единица), так и на макроуровне (правительство и его структуры).

Как представляется, Б.Т. Рябушкин, Т.А. Хоменко и другие экономисты, справедливо указывают на то, что система национальных счетов формируется как адекватный рыночной экономике национальный учет, завершаемый на макроуровне системой взаимосвязанных статистических показателей и построенный в виде определенного набора счетов и таблиц, характеризующих предмет этого учета - результаты экономической деятельности, структуру экономики и важнейшие взаимосвязи в национальном хозяйстве. Другими словами, эта система представляет собой развернутую статистическую макромодель.1 В то же время, построение этой макромодели без бухгалтерской финансовой отчетности на микроуровне не осуществимо.

Диссертант определяет систему национальных счетов как адекватный рыночной экономике национальный учет, завершаемый на макроуровне системой взаимосвязанных экономических показателей наиболее общих результатов и пропорций экономического развития, построенный в виде определенного набора счетов и балансовых таблиц, отражающих движение национального продукта и национального дохода и характеризующих результаты экономической деятельности, структуру экономики по секторам экономики и важнейшие взаимосвязи в национальном хозяйстве.

1 Б. Т. Рябушкин, Т. А. Хоменко. Система национальных счетов. - М,:-Финансы и статистика, -І993.-С.З."

11 Это определение, на наш взгляд, полнее и точнее характеризует

сущность системы национальных счетов. В нем концентрируются и суть

национального учета в условиях рыночной экономики, и движение

национального продукта и национального дохода, а также результаты

экономической деятельности и структура экономики по секторам

экономики и видам деятельности.

По нашему мнению, ближайшей задачей, стоящей перед

экономической наукой, является обеспечение через бухгалтерскую

отчетность информационной базы СНС.

К сожалению, некоторые авторы (А.С. Бакаев, А.Н. Катаев, О.М.

Островский и другие) придерживаются мнения, что между СНС и

бухгалтерским учетом нет ничего принципиально общего, имеется лишь

некоторое формальное сходство в терминологии.1

По мнению диссертанта СНС полностью основана на принципах бухгалтерского учета и финансовой отчетности, являясь интегрированным выражением данных сводной бухгалтерской отчетности по секторам и отраслям экономики. Та же бухгалтерская отчетность является информационной базой для системы национальных счетов. Завершающий ее этап - сведение баланса национального богатства - принципиально ничем не отличается от обобщения бухгалтерских регистров в балансе конкретного предприятия. Да и другие счета СНС - финансовый счет, счет капитальных вложений, счет "остального" мира имеют не только "некоторое формальное сходство в терминологии", но и по существу используют те же сводные данные из финансовой отчетности институционных единиц.

Указанные выше авторы полагают, что бухгалтерский учет и статистика в целом не могут иметь общего фундамента и быть основой друг для друга, а важнейшую часть статистики - национальное

1 А.С.Бакаев, А.Н.Кашаев, О.М.Островский. "Бухгалтерский учет и статистика в период перехода к рыночным отношениям / / Бухгалтерский учет. - 1994. № 5. *С-5.*

счетоводство невозможно объединить с бухгалтерским учетом, поскольку это совершенно самостоятельные системы.1

Однако речь совсем не идет о механическом "объединении" бухгалтерского учета и системы национальных счетов, Вопрос стоит об объединении бухгалтерской отчетности, основанной на данных бухгалтерского учета, по секторам экономики в СНС. Это, по нашему мнению, две разные вещи. Статистические группировки и сводки финансовых показателей в СНС невозможны без данных бухгалтерии. Просто на данном этапе необходимо интегрировать систему финансовой отчетности в систему национальных счетов. В этом нам видится основная задача статистики.

Далее, указанные авторы утверждают, что бухгалтерский учет не может по своим особенностям, предмету, методу, формам применяться для учета в СНС, а СНС не может быть построена на принципах бухгалтерского учета.2 Нельзя, однако, не напомнить им, что предметом бухгалтерского учета являются документированные хозяйственные операции в микроэкономике, а в СНС - те же операции, но в макроэкономике. Оценка, группировка, сводка, двойная запись, сплошная, непрерывная регистрация указанных процессов осуществляется и там, и здесь. Формы представления этих процессов в отчетности и там, и здесь существенно не отличаются. В период перехода к рыночным отношениям трудно представить себе правительство, лишенное информации по СНС. Такое правительство уподобится директорам мелких фирм, которые лишены информации о бухгалтерской отчетности, отражающей складывающуюся финансовую ситуацию.

Далее те же авторы пишут: "Думаем, что необоснованно мнение специалистов макроэкономического анализа о том, что бухгалтерский

1 А.С.Бакаев, А.Н.Кашаев, О.М.Островский. "Бухгалтерский учет и статистика в период перехода  
к рыночным отношениям / / Бухгалтерский учет.- 1994.- № 5. С-5.

2 А.С.Бакаев, А.Н.Кашаев, О.М.Островский. "Бухгалтерский учет и статистика в период перехода  
к рыночным отношениям // Бухгалтерский учет. 1994.- № 5. С-5.

учет должен полностью перестроиться в соответствии с потребностями СНС. Даже в странах, давно использующих СНС в статистической практике, не ставят такой задачи. Каждая система учета должна иметь и имеет "свою нишу".1 С этим можно было бы согласиться, если бы наш ньшешний бухгалтерский учет в полной мере основывался и полностью подчинялся общепринятым в мировой практике стандартам бухгалтерского учета. СНС как раз и построена, приспособлена, базируется на данных бухгалтерского учета, вернее бухгалтерской отчетности, которые и дают основу для интеграции системы бухгалтерской отчетности в СНС. Что же касается внедрения международных бухгалтерских стандартов (МБС), то до этого еще далеко, хотя уже многое сделано в этом направлении.

По мере же приближения нашего бухгалтерского учета к международным бухгалтерским стандартам вопрос об интеграции бухгалтерской отчетности в СНС решится сам собой.

Ближайшей задачей, стоящей перед экономической наукой, является обеспечение через бухгалтерскую отчетность информационной базы СНС. Без этого бухгалтерский учет лишается главной его функции - служить информационной базой для принятия решений как на микро, так и на макроуровне.

Микроэкономика изучает механизм принятия решений отдельными экономическими субъектами: потребителями, владельцами капитала, землевладельцами, владельцами ресурсов и отдельными фирмами. Она также исследует взаимодействие потребителей и фирм, формирующих рынки и отрасли промышленности.

Макроэкономика изучает экономическое состояние страны в целом. В макроэкономике все величины рассматриваются в агрегированном совокупном виде.

1 А.С.Бакаев, А.Н.Кашаев, О.М.Островский. "Бухгалтерский учет и статистика в период перехода к рыночным отношениям // Бухгалтерский учет. 1994.- № 5.- С-5.

Наиболее важную роль в экономике играют такие макропоказатели, как: валовый вьтуск (ВВ), валовый внутренний продукт (ВВП), валовый национальный продукт (ВНП), чистый национальный продукт (ЧИП).

Валовый выпуск продуктов и услуг (ВВ) охватывает стоимость продуктов и услуг, являющихся результатом деятельности институционных единиц в течение данного периода, и складывается из выпуска продуктов (ВП), выпуска рыночных услуг (Вур), условно исчисленной продукции банков (Пбу), выпуска нерыночных услуг (Вун).

**ВВ**= **ВП**+ **Вур**+ **Пбу**+ **Вун**(1)

ВВП меньше валового выпуска на величину промежуточного потребления (ППму). Показатель ППму представляет собой стоимость всех продуктов (за исключением основных фондов) и рыночных услуг, потребленных в течение данного периода в целях производства других продуктов и услуг.

ВВП - это конечный результат производственной деятельности институционных единиц производителей. Он получается как сумма валового выпуска продуктов и услуг в целом по стране, чистых налогов на продукт (Нп), чистых налогов на импорт (Ни), минус промежуточное потребление:

**ВВП**= **ВВ**+ Нп + Ни - ППму (2)

Вычитанием из ВВП потребления основных фондов (Аоф) получают чистый внутренний продукт (ЧВП).

**ЧВП**= **ВВП-Аоф (3)**

Показатель ВНП отличается от показателя ВВП тем, что к ВВП прибавляются доходы от экономической деятельности, полученные предприятиями, организациями и резидентами РФ на территории зарубежных стран (Дез), и вычитаются аналогичные доходы других стран и их резидентов, полученные на территории Российской Федерации (Дзс).

НП = **ВВП**+ Дсз-Дзс (4)

Если из ВНП исключить амортизацию основных фондов (Аоф), то получится показатель чистого национального продукта:

**ЧНЇІ**= **ВНП**- **Аоф**(5)

Новыми понятиями для отечественной макроэкономической статистики являются валовая прибыль экономики (валовый смешанный доход) и чистая прибыль экономики (чистый смешанный доход). Валовая прибыль экономики (ВПЭ) получается после вычитания из ВВП, исчисленного в рыночных ценах, затрат на оплату труда (ОТнх), а также чистых налогов на производство (НЧп) и импорт (НЧи).

**ВПЭ**= **ВВП**- **ОТнх**- **НЧи**- **НЧп (6)**

Показатель ВПЭ называют также "валовым смешанным доходом" потому, что в состав валовой прибыли экономики входят элементы и оплаты труда, и прибыли (в нее включены, например, доходы от чистой предпринимательской деятельности без применения наемного труда, от личного подсобного хозяйства, доходы лиц свободной профессии, авторские гонорары и т.п.)

Вычитанием потребления основных фондов (Аоф) из валовой прибыли получают чистую прибыль экономики (ЧПЭ):

**ЧПЭ**= **ВПЭ-Аоф**(7)

Система национальных счетов (СНС) дает новые возможности для анализа фактических состояний макроэкономического равновесия. Применение СНС в Российской Федерации связано с формированием реальных рыночных структур в экономике страны и усилением ее интеграции в мировое хозяйство. Чем большее развитие и устойчивость получат эти процессы, тем сильнее будет ощущаться и потребность в надежной и содержательной СНС.1

Проведенное автором исследование интеграции экономических показателей бухгалтерского учета и финансовой отчетности в систему национальных счетов по секторам экономики позволяет сделать вывод, что в настоящее время у статистических органов не существует сводной информации по финансовым показателям по каждому сектору экономики.

1 Теория рыночной экономики. Макроэкономика. Москва-СОМИНТЭК. АСВЭК. - С 52-55.

**16**В то же время мировая практика показывает, что развитые страны с

рыночной экономикой достигают успехов в том числе и благодаря

внедрению в экономику системы национальных счетов с разбивкой по

секторам. Отсутствие в Российской Федерации специальных исследований

на эту тему и большое значение этой проблемы для перехода к выбранной

Россией модели социально -ориентированной рыночной экономики

определили выбор темы и цель данного диссертационного исследования.

**Цель**и **задачи исследования**

Целью исследования является определение форм и методов интеграции экономических показателей бухгалтерского учета и финансовой отчетности в систему национальных счетов по секторам экономики. Для достижения этой цели в диссертации предпринята попытка решить следующие задачи:

разработать рекомендации по уточнению бухгалтерской отчетности институционных единиц с целью приближения ее данных к условиям, способствующим составлению национальных счетов;

создать методическое обеспечение бухгалтерской отчетности институционных единиц дополнительными данными по специальным фондам, в том числе: фонду индексации собственных оборотных средств, фонду переоценки основных средств, фонду переоценки иностранной валюты на текущих счетах, а также данными о потерях от стихийных бедствий;

выявить возможности использования бухгалтерской отчетности на макроэкономическом уровне для составления национальных счетов;

разработать формы отчетности, которые позволят институционным единицам дополнительно выделять сведения

для составления счета текущих операций внешнеэкономических связей;

на основе анализа движения материальных и денежных потоков в макроэкономике, учета и отчетности по выпуску продукции по секторам экономики, учета промежуточного потребления и добавленной стоимости по секторам экономики создать концепцию составления СНС с помощью макроэкономических показателей, полученных либо непосредственно из сводной бухгалтерской отчетности, либо расчетным путем из показателей этой отчетности;

разработать требования к отражению инвестиций и финансовых операций, а также нефинансовых и финансовых активов в бухгалтерской отчетности по секторам экономики для составления национальных счетов;

составить национальные счета для сектора экономики и исследовать зависимость между ними.

**Объектом исследования**являются институционные единицы секторов экономики: сектора нефинансовых предприятий или предприятий по производству товаров( кроме финансовых учреждений), сектора финансовых учреждений, сектора общегосударственного управления и сектора негосударственных некоммерческих (общественных) организаций, обслуживающих "домашние хозяйства". Под **институционной единицей**в экономике мы будем понимать юридическое или физическое лицо, которое может от своего имени владеть активами (имуществом), принимать на себя обязательства, осуществлять экономическую деятельность и хозяйственные операции с другими институционными единицами. **Юридическим лицом**является такая хозяйственная единица, которая ведет бухгалтерский учет, имеет самостоятельный баланс, счета в банках **и**наделена уставным капиталом.

Рамки исследования не позволяют охватить сектор "остального мира" и сектор "домашних хозяйств", поскольку первый ничем

существенным от других секторов не отличается, а сектор домашних хозяйств не охвачен данными бухгалтерского учета и отчетности, подлежащей интеграции в систему национальных счетов. Для исследования сектора "домашних хозяйств" привлекаются баланс денежных доходов и расходов населения, отчетность банков, бюджетные обследования и т.п. Этот сектор играет роль своего рода центрального, ведущего звена в СНС и в этом качестве является объектом отдельного исследования, обеспечивающего проведение глубокого анализа процессов, касающихся повышения уровня жизни и богатства нации.

Сектор "остального мира", в свою очередь, также является предметом особого, специфического исследования в с целью анализа прибылей и убытков от внешнеэкономической деятельности государства.

Вместе с тем, инструментарий и методы настоящего исследования могут служить в определенной степени основой для применения при анализе двух вышеуказанных секторов.

**Теоретической и методологической основой**настоящего  
диссертационного исследования послужили международные

бухгалтерские стандарты (МБС), материалы рабочей группы экспертов ООН, труды зарубежных и отечественных экономистов: Г.Андерсона, Э.Гила, Ю.Н. Иванова, Д.Колдвела, Ф.Котлера, Б.Нидлза, Д.Риса, Р.Смита, Р.Хойнера, Ф.Вуда, А.Бакаева, А.Кашаева, В.Ковалева, Л.Ковалева, И.Михайловой-Станюты, В.Новодворского, О.Островского, В.Палия, Б.Рябушкина, Я.Соколова, В.Слабинского, Ю.Степанова, Т.Хоменко, К. Чобану, А.Щириной и др., а также рекомендации Статистического комитета Содружества Независимых Государств (СНГ) от 1993 года по составлению национальных счетов.

**Теоретическая и практическая значимость**работы заключается в том, что ее основные положения и выводы должны способствовать ускорению перехода к социально ориентированной рыночной экономике, в которой центральной фигурой является производитель, а благополучие всех обеспечивается за счет благополучия каждого, и где всем членам общества

государство гарантирует равные стартовые возможности; адресно решать проблему регулирующих воздействий на ту или иную отрасль народного хозяйства в целях улучшения темпов и пропорций экономического развития в России.

**Научная новизна**диссертационного исследования заключается в теоретической разработке нового направления в экономике России-интегрирования сводной бухгалтерской отчетности в СНС по секторам экономики. Основные полученные результаты можно обобщить следующим образом:

детально проработан механизм движения материальных и денежных потоков в макроэкономике, учета и отчетности по выпуску продукции, учета промежуточного потребления и добавленной стоимости, а также учета инвестиций и финансовых операций по секторам экономики;

разработана форма бухгалтерского баланса с учетом рекомендаций по уточнению бухгалтерской отчетности институционных единиц с целью обеспечения потребностей системы национальных счетов по секторам экономики;

подготовлена оригинальная методика составления девяти национальных счетов на базе сводной бухгалтерской отчетности институционных единиц и выведена математическая зависимость между ними для случая, когда национальные счета образуют систему;

в качестве конкретного примера рассмотрен частный случай составления шести национальных счетов для того же объединения институционных единиц при условии отсутствия дополнительных сведений для составления счета прочих изменений в объеме активов, счета переоценки материальных ценностей и счета текущих операции внешнеэкономических связей и выведена математическая зависимость между ними;

доказано, что не любой набор национальных счетов образует систему национальных счетов, а только такой, который удовлетворяет следующим условиям: изменения в балансовом счете за отчетный период равны изменениям активов за тот же период в счете операций с капиталом и финансовом счете плюс результатам счета прочих изменений в объеме активов, счета переоценки материальных ценностей, счета текущих операций внешнеэкономических связей и других счетов, основанных на изменении активов;

разработаны методологические основы анализа сопоставимости международных бухгалтерских стандартов с действующим в Российской Федерации Планом счетов бухгалтерского учета;

доказана возможность отражения международных бухгалтерских стандартов в формах действующей бухгалтерской отчетности Российской Федерации;

составлен сводный бухгалтерский отчет институционных единиц за 1994 год с учетом рекомендаций по уточнению бухгалтерской отчетности с целью составления девяти национальных счетов;

доказана возможность получения из сводного бухгалтерского отчета макроэкономических показателей.

По мнению автора, проведенное исследование интеграции экономических показателей бухгалтерского учета и отчетности в систему национальных счетов по секторам экономики будет способствовать решению многих экономических задач по управлению экономикой со стороны правительственных органов в частности управлению сбережениями и инвестициями по секторам экономики, при осуществлении которого необходимо четко знать распределение имущества, в том числе основных средств производства, материальных запасов и денежных средств, по секторам экономики, управлять долгами и

обязательствами по секторам экономики, а также определять размеры взаимных проникновений посредством ценных бумаг, паев и вкладов одних секторов экономики в другие.

**Апробация результатов исследования**

Основные положения диссертации опубликованы в 26 научных публикациях общим объемом свыше 56.4 п.л., в том числе в авторской монографии и учебных пособиях 36 п.л., в статьях 1п.л., депонированных работах 19,5 п.л. и одобрены кафедрой экономической теории и финансов Московского Государственного института электронной техники, а также докладывались на научных, научно-практических конференциях, симпозиумах, в том числе в Белорусской Государственной политехнической академии в 1994 году, в Зеленоградском колледже менеджмента и коммерции в 1995 году, на международной научно-практической конференции в городе Минске в 1996 году, на Всероссийской конференции финансистов в Москве в 1996 году. Результаты исследования внедрены:

- в учебный процесс при написании учебных пособий и чтении  
лекций;

- в деятельность Счетной палаты РФ.

В Счетную палату Российской Федерации внесены для внедрения в практику государственного учета следующие предложения.

В целях перестройки бухгалтерского и статистического учета на государственном уровне при переходе к системе национальных счетов необходимо законодательно разделить всю внутреннюю экономику Российской Федерации на пять секторов экономики:

1. сектор нефинансовых предприятий или предприятий по производству товаров и услуг;
2. сектор финансовых учреждений;
3. сектор общегосударственного управления;

4. сектор негосударственных некоммерческих  
(общественных) организаций, обслуживающих домашние  
хозяйства;

5. сектор домашних хозяйств.  
Каждому из них необходимо присвоить код.

В связи с переходом от Баланса народного хозяйства к Системе Национальных Счетов диссертантом было предложено внести ряд изменений в проект Закона о бухгалтерском учете.

1. В статью 2 «Понятия, используемые в настоящем Федеральном  
Законе» включить и дать определения таким понятиям из СНС, как  
институционная единица, домашнее хозяйство, система национальных  
счетов, сектор экономики.

2. В статью 13 «Состав бухгалтерской отчетности» включить  
дополнительно следующие положения: в пункт 6- Бухгалтерскую  
отчетность институционных единиц считать основной информационной  
базой для составления национальных счетов; в пункт 7- Система  
национальных счетов основана на принципах бухгалтерского учета всех  
институционных единиц , кроме домашних хозяйств.

Автором были предложены также следующие изменения и дополнения к Постановлению Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации №996-1ГД от 14 июля 1995 года.

Обязать правительство Российской Федерации разработать следующие направления.

1. Включить в план фундаментальных исследований на 1996 и 1997 годы проведение исследований различий в определении экономических показателей в бухгалтерской отчетности институционных единиц и системе национальных счетов- таких, как: валовый выпуск продуктов и услуг; промежуточное потребление и добавленная стоимость; объем продаж; материальные затраты; капитальный ремонт; активы баланса и др. Разработать на их основе соответствующие рекомендации.

1. Разработать для институционных единиц( кроме домашних хозяйств) формы годовой бухгалтерской отчетности, содержащие необходимые данные для составления системы национальных счетов и рекомендации по составлению национальных счетов на базе бухгалтерской отчетности.
2. В течение 1996-1998 гг.

Внедрить национальные стандарты бухгалтерского учета (НБС) на базе действующих международных бухгалтерских стандартов (МБС);

Разработать и представить на утверждение «Положение о порядке переоценки имущества и обязательств субъектов хозяйствования в условиях инфляции»;

Привести в соответствие с международной классификацией основных средств практику раздельного учета и отнесения к затратам текущих и капитальных ремонтов основных средств;

Обеспечить постепенный переход на раздельную систему  
ведения финансового и управленческого бухгалтерского учета и  
определения производственной себестоимости выпускаемой  
продукции, работ и услуг.

По теме диссертации опубликованы следующие работы: **Монографии и учебные пособия**

1. Рыбакова О.М. Интеграция бухгалтерского учета в систему национальных счетов России. -Уфа,: Издательство Восточного университета, 1996. -118 с.
2. Рыбакова О.М. Расчет макроэкономических показателей и составление национальных счетов на базе сводного бухгалтерского отчета в России. -Мн.: МТЗ, 1997.-140с.
3. Рыбакова О.М., Бродниковская В.П. Методические указания по курсу экономической теории под редакцией доктора экономических наук, профессора Козырева В.М.- М.: МИЭТ, 1992, - С.5-17.
4. Рыбакова О.М., Ермошина Г.П. Переход России к рыночной экономике. Методические указания по курсу экономической теории под редакцией доктора экономических наук, профессора Козырева В.М.-М.:МИЭТ, 1993. - С.73-82.
5. Рыбакова О.М. Основы бухгалтерского учета и аудита. Учебное пособие для студентов экономической специальности. -М.: МГИЭТ(ТУ) ,1994.-104 с.

6. Рыбакова О.М. Сборник заданий для курсовых работ по  
бухгалтерскому учету. Методические указания. - М.:МГИЭТ(ТУ), 1994. -  
156с.

7. Вотинов Ю.К., Рыбакова О.М. Основные проблемы перехода  
России к рыночной экономике. Учебное пособие под редакцией доктора  
экономических наук, профессора Козырева В.М.- М.: МГИЭТ (ТУ),  
1994. -68 с.

1. Рыбакова О.М. Основы бухгалтерского учета и аудита (с изменениями и дополнениями по налогообложению). Учебное пособие. -Уфа,: ВЭГУ, -1995. - 103с.
2. Рыбакова О.М. Интеграция бухгалтерского учета в систему национальных счетов в России. Уч. пособие. -М. : МГИЭТ (ТУ), - 1996. -134с.

10. Рыбакова О.М. Сборник заданий для курсовых работ по  
бухгалтерскому учету. Методические указания. -Уфа,: Восточный  
университет, -1996 - 156с.

**Статьи и доклады**

11. Рыбакова О.М. Тезисы доклада "Самофинансирование как  
современная форма хозрасчетных отношений в условиях перехода к  
рынку". Материалы научно-методической конференции, посвященной  
70-летию Белорусского политехнического института. Мн.: - БГПА, 1991.  
- С.57-60.

12. Рыбакова О.М. Международная научно-техническая  
конференция "Инженер и культура". Доклад "Самофинансирование как

основной принцип коммерческой деятельности". -Мн.: БГПА, 1992. -С.84-87.

13. Рыбакова О.М., Ковалев Л.А. Переход Российской Федерации  
**на**международную систему национальных\_счетов.// Финансы.-1995,-  
№10,-

С.48-54.

14. Рыбакова О.М. Интеграция бухгалтерской отчетности в СНС. //  
Бухгалтерский учет. - 1996, - №7, - С.48-50.

15. Рыбакова О.М. Интеграция финансовых показателей в  
балансовый стчет СНС.// Финансы. - 1996, - №8, - С.51-54.

**Депонированные работы**

16. Рыбакова О.М. Переход к рыночным отношениям и  
коммерческому расчету. - М.: Деп. в ИНИОН РАН № 45950 от  
20.01.1992.-26с.

17. Рыбакова О.М. Преодоление экономического кризиса в России.  
- М.: Деп. в ИНИОН РАН № 48348 от 19.07.1993. - 15с.

18. Рыбакова О.М. Национальная система счетоводства по  
секторам экономики. - М.: Деп. в ИНИОН РАН №50104 от 27.02.1995г. -  
15 с.

1. Рыбакова О.М., Ковалев Л.А. Рекомендации по уточнению бухгалтерской отчетности предприятий с целью ее интеграции в систему национальных счетов. М.: Деп. в ИНИОН РАН №50105 от 27.02.1995. -10 с.
2. Рыбакова О.М., Ковалев Л.А. Системы материальных и денежных потоков в макроэкономике. -М.: Деп. в ИНИОН РАН № 50106 от 27.02.1995.-19 с.
3. Рыбакова О.М. Некоторые вопросы интеграции бухгалтерского учета и отчетности в национальную систему счетоводства. - М.: Деп. в ИНИОН РАН №50202 от 23.03.1995. - 59 с.
4. Рыбакова О.М. Сопоставимость международных бухгалтерских стандартов с действующим в Российской Федерации планом счетов

бухгалтерского учета.-М.: Деп. в ИНИОН РАН № 50420 от 23.05.1995. -25 с.

23. Рыбакова О.М. Учет инвестиций и финансовых операций по секторам экономики.-М.: Деп. в ИНИОН РАН № 50437 от 25.05.1995. -41с.

**Структура диссертации**отражает логику и последовательность научного исследования. Диссертация состоит из введения, четырех глав и общих вьгоодов и предложений на 303 страницах основного машинописного текста, списка литературы из 108 наименований.

В методологическом отношении построение диссертации отвечает общему замыслу исследователя и логике изложения.

## Сектора экономики в системе национальных счетов и дальнейшее развитие учета и отчетности для управления народным хозяйством на общегосударственном уровне

В годы "великой" экономической депрессии 1929 - 1933 гг. Дж.М.Кейнс разработал теорию государственного регулирования экономики, которая способствовала выходу из кризиса и разрухи развитыми странами с рыночной экономикой (кейнсианство).

Экономическая программа кейнсианства включает всемерное увеличение расходов государства на расширение общественных работ, инфляционную и циклическую налоговую политику, циклическое балансирование бюджета, ограничение заработной платы рабочих, регулирование занятости, достижение эффективного спроса с проведением отдельных прогрессивных мероприятий и др.

В своей теории Дж.М.Кейнс акцентировал внимание на анализе макроэкономических величин (национальный доход, капитальные вложения, занятость, потребление, сбережения и др.). Предметом его исследования были количественные закономерности макроэкономических величин. Основной целью было поддержание эффективного спроса и полной занятости. Для определения и анализа макропоказателей началась разработка системы национальных счетов как системы управления экономикой по секторам экономики в наиболее развитых странах Запада с рыночной экономикой.

Первая система национальных счетов была предложена в Германии. В этой системе вся экономическая деятельность делилась на три сектора: сектор населения, сектор производственной сферы и сектор государственной сферы. В 40 - 50-х годах система национальных счетов сформировалась в наиболее развитых странах и стала обеспечивать потребности органов государственного управления в систематизированной макроэкономической информации для определения приоритетов и направлений в экономической политике, для разработки программ и мер по регулированию рыночной экономики.

Экономист Ван Клифф, которого считают изобретателем термина "национальное счетоводство", в своей работе по проблемам СНС, написанной в конце 30-х годов, обосновал возможность применения принципов бухгалтерского учета для описания экономики в целом.

После второй мировой войны в 1947 году Р.Стоун, ученик и последователь Дж.М.Кейнса, в докладе, подготовленном для ООН, предложил принцип составления СНС, который коротко можно сформулировать следующим образом: "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, позволяет исчислить обобщающие макроэкономические показатели.

Такая постановка вопроса о характере СНС требовала ответа на вопрос об источниках информации, о возможностях использования данных бухгалтерского учета. Однако концепция Р. Стоуна не могла быть реализована в 1950-х годах, потому, что страны не были к ней готовы. В результате, первый международный стандарт ООН в области национальных счетов 1952 г. не содержит рекомендации по составлению секторных счетов, а включает рекомендации по составлению ограниченного числа счетов для экономики в целом, которые позволяли получить наиболее важные макроэкономические показатели: валовый внутренний продукт, национальный доход, сбережения, инвестиции и др. На практике, в это время страны составляли эти счета на основе обработки информации, получаемой от самых разных и не всегда согласованных источников.

Вопрос о взаимосвязях между СНС и бухгалтерским учетом обсуждается специалистами в области национального счетоводства практически со времени возникновения СНГ. Он встал на повестку дня лишь 2-3 года тому назад в связи с возникшей задачей перехода от баланса народного хозяйства (БНХ) к системе национальных счетов (СНС), а вернее от административно-командных методов управления народным хозяйством к социально ориентированной рыночной экономике.

Надо сказать, что в недалеком прошлом при составлении баланса народного хозяйства в СССР данные бухгалтерского учета использовались достаточно широко. В распоряжении статистических органов были сводные бухгалтерские отчеты министерств и ведомств, колхозов и совхозов, и специалисты, занимающиеся разработкой баланса народного хозяйства, черпали из них многие важные блоки информации; кроме того, статистические формы отчетности, которые содержали основной массив данных, используемых для составления баланса народного хозяйства, во многом опирались на данные бухгалтерского учета. Если величины отдельных показателей БНХ не подтверждались полностью данными бухгалтерского учета, то применялись процедуры увязки, которые объясняли эти расхождения; во многих случаях расхождения были связаны с неполным кругом предприятий и организаций, предоставляющих отчетность, и следовательно с необходимостью определенных досчетов в таблицах БНХ, однако некоторые расхождения вызывались различиями в методологии.

## Учет и отчетность по выпуску продукции в разрезе секторов экономики

Одним из самых главных показателей в системе национальных счетов (СНС) является выпуск продукции в разрезе секторов и отраслей экономики. Этот показатель охватывает объемы продукции, работ и услуг, оказьгоаемых всеми секторами (сферами) материального и нематериального производства. Нам было привычно исчислять объемы выпуска товарной продукции, выполненных работ собственными силами, услуг производственного характера и услуг в непроизводственной сфере с внутренним и без внутреннего оборотов. В системе национальных счетов (СНС) выпуск товаров и услуг представляет собой стоимость товаров и услуг, являющихся результатом производственной деятельности институционных единиц - резидентов в отчетном периоде. Важнейшей особенностью новой системы национальных счетов является ее акцент на анализ процессов в рамках институционных секторов экономики, то есть групп экономических единиц (институционных единиц), однородных с точки зрения функций, выполняемых ими в экономическом процессе и методов финансирования издержек. Выпуск товаров и услуг в системе национальных счетов включает в себя: 1. товары и услуги, поставляемые другим институционным единицам, не являющимся их производителями; 2. товары, произведенные для собственного конечного потребления или накопления, включая прирост запасов материальных оборотных средств у производителя; 3. некоторые услуги, производимые для собственного конечного потребления, а именно, услуги по проживанию в собственном жилище и услуги, оказываемые оплачиваемой домашней прислугой; домапшие и личные услуги, производимые для собственного потребления в домашних хозяйствах; 4. товары и услуги теневой экономики (незаконно произведенные, произведенные подпольно, скрываемые от налогообложения производства). В выпуск товаров и услуг включается как рыночный, так и нерыночный выпуск. К рыночному выпуску относятся товары и услуги, реализуемые по экономически значимым ценам, обмениваемые по бартеру, предоставляемые работникам в виде оплаты труда в натуральной форме, а также производимые одним подразделением и поставляемые другому подразделению для использования в производстве.

В рыночный выпуск также включаются готовая продукция и незавершенное производство, направленные на прирост запасов материальных оборотных средств у производителя рыночных товаров и услуг. Нерыночный выпуск включает: 1. товары и услуги, производимые институционными единицами для собственного конечного потребления или валового накопления основного капитала (в домашних хозяйствах сельхозпродукты, выращенные в фермерских и подсобных хозяйствах, индивидуальное строительство собственными силами, услуги по проживанию в собственном жилище, услуги оплачиваемой домашней прислуги и т.п.); 2. товары и услуги, предоставляемые бесплатно или по ценам, не имеющим экономического значения, другим институционным единицам, включая коллективные услуги, предоставляемые обществу в целом (услуги органов госуправления через бюджетные организации, услуги некоммерческих оргашізаций домашним хозяйствам, прирост готовой продукции и незавершенного производства у производителей товаров для нерыночного использования).

Из сказанного выше следует, что в товарном производстве продукты и услуги производителей принимают форму товаров (подлежат рыночной оценке) даже в тех случаях, когда не предназначаются для рыночной продажи.

Рассмотрим более глубоко выпуск товаров и услуг по секторам экономики с точки зрения регистров и счетов бухгалтерского учета.

Моментом реализации товаров и услуг является отпуск (поставка) товаров покупателю, независимо от момента поступления денег на счет продавца. Исключением является продажа товаров на экспорт и на условиях консигнации (продавец остается собственником товара до момента его реализации у консигнанта или до момента вьшиски коносамента на принятые товары для перевозки от границы государства). В бухгалтерском учете рекомендуется ведение счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", по кредиту которого отражается поступившая на расчетный счет предоплата или денежные средства по другим формам расчетов (бартер, аккредитив, плановой платеж), а по дебету по мере отпуска товаров (продукции, работ и услуг) отражается их реализация. Таким образом, за редким исключением выпуск товаров и услуг в системе национальных счетов не совпадает с реализацией, отражаемой в регистрах бухгалтерского учета. Поэтому вполне допустимо приравнять выпуск товаров и услуг в системе национальных счетов к их реализации в регистрах бухгалтерского учета. Это первая составляющая рыночного выпуска.

Вторая составляющая - товары, произведенные для собственного конечного потребления или накопления, включая прирост запасов материальных оборотных средств у производителя. В бухгалтерском учете прирост остатков незавершенного производства, полуфабрикатов собственного производства, готовой продукции и товаров отгруженных отражается соответственно на балансовых счетах 20, 21, 23, 29, 40 и 45. Это также дает возможность определить по балансу производителя указанную часть выпуска товаров и услуг для интеграции в систему национальных счетов.

Что же касается производства товаров и услуг теневой экономикой, то на первом этапе придется условно досчитать указанное производство косвенным путем.

Обмениваемые по бартеру продукция и услуги в бухгалтерском учете должны отражаться через счет 46 "Реализация продукции (работ, услуг)": отгрузка - по дебету счета 46 и кредиту счета 40, стоимость покупных товаров по дебету счета 60 и кредиту счета 46, а их оприходование по дебету счета 10 и кредиту счета 60. Результат от бартерной сделки списывается с 46 счета на счет 80 "Прибыли и убытки". Было бы целесообразно установить, что моментом реализации считается дата отпуска (поставки) товаров, услуг, других ценностей покупателю по отгрузочным документам (товарно-транспортная накладная, счет-фактура, коносамент и т.п.). В порядке исключения предприятие может устанавливать моментом реализации дату поступления денег от покупателя на расчетный счет. Однако как в том, так и в ином случае момент реализации должен быть установлен в приказе руководителя об учетной политике на предприятии.

## Требования к первичным документам бухгалтерского учета

С переходом Российской Федерации на систему национальных счетов повышается требовательность к первичным бухгалтерским документам по учету нефинансовых, и, в особенности, финансовых активов институционных единиц. Первичная документация для учета непременно должна либо согласовываться, либо утверждаться Госкомстатом Российской Федерации.

Унифицированные формы первичной учетной документации для предприятий и организаций, утвержденные Госкомстатом бывшего СССР в 1989 году в основном приемлемы для ведения бухгалтерского учета и составления необходимой отчетности, интегрируемой в систему национальных счетов.

Вместе с тем, унифицированная документация составлялась в расчете на крупные промышленные предприятия и организации. Она не могла учесть происшедшие в течение последних трех лет изменения в отношениях, сложившихся между институционными единицами и их работниками. Кроме того, требуется улучшить связи между институционными единицами по секторам экономики и новым формам собственности.

Ниже излагаются отдельные замечания по изменениям унифицированных форм первичной учетной документации.

По труду и заработной плате первичная документация в основном не требует существенных изменений. Вместе с тем, ее следует дополнить контрактом по найму. Контрактная система найма персонала в акционерных обществах с ограниченной ответственностью, кооперативах и малых частных предприятиях начинает получать все большее распространение. Она более демократична, чем приказ о приеме на работу. Более того, на контрактной основе целесообразен прием на работу нанимаемых директоров предприятий, независимо от форм собственности, ведомственной принадлежности предприятия и сектора экономики.

В приказе (распоряжении) о приеме на работу содержится часть реквизитов по найму. Однако в нем не содержится должностных обязанностей работника, ответственности сторон и условий расторжения трудового договора. Устарела к настоящему времени и часть реквизитов личной карточки, в том числе такие данные, как партийность, национальность, принадлежность ВЛКСМ и некоторые другие. Аналогичные замечания относятся и к учетной карточке научного сотрудника.

Табель учета рабочего времени имеет два кода - буквенный и цифровой. Современная вычислительная техника воспринимает и тот, и другой, поэтому кодировать в двух кодах учет рабочего времени нецелесообразно. При этом табеля содержат часть реквизитов, повторяющихся в расчетной ведомости, совмещенной с лицевым счетом. Представляется возможным в условиях автоматизации учета уменьшить трудоемкость заполнения табеля, расчетной ведомости и лицевого счета.

Документация по учету основных средств также несколько устарела и в нее следует внести отдельные изменения. Так, графы 13, 20, 21 формы № ОС - 1 можно безболезненно удалить (норма амортизации должна быть единой, а плата за фонды отменена). Аналогичное замечание относится к графам 13 формы № ОС-3 и № ОС-4, граф 8, 14 и 15 формы № ОС-6, граф 9 и 10 формы № ОС-8. На первом этапе введения системы национальных счетов следовало бы первичную учетную документацию по учету

Развитие процессов экономической интеграции и появление транснационального капитала поставили на повестку дня проблему стандартизации бухгалтерского учета и гармонизации учетных систем разных стран и регионов. Начался процесс формирования единой международной системы учета и отчетности. Создаются международные и межправительственные организации, которые занимаются проблемами нормализации экономических и финансовых отношений между государствами на основе разработки международных норм, правил и стандартов.

Проблемами стандартизации бухгалтерского учета занимается и ООН, при которой в 1982 году была создана межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Эта группа занимается исследованиями в области развития и применения бухгалтерских стандартов на национальном, региональном и мировом уровнях. Собственных стандартов она не выпускает и признает стандарты Комитета по международным бухгалтерским стандартам.

Разработка международных бухгалтерских стандартов - это длительный процесс, занимающий около трех лет, в течение которых бухгалтерский стандарт проходит экспертизу в разных вводить в компетенцию Госкомстата Российской Федерации. Кроме того, как показывало настоящее исследование, непосредственного отношения к введению в России системы национальных счетов система первичной учетной документации не имеет. Здесь более важное значение приобретают методология и организация бухгалтерского учета и его интеграция через финансовую отчетность в систему национального счетоводства.

Исходя из вышеизложенного Госкомстат Российской Федерации, как основной орган по системе национального счетоводства должен быть наделен функцией согласования и в ряде случаев утверждения форм всей финансовой отчетности институционных единиц - формы отчетного баланса, счета прибылей и убытков, распределения и использования доходов, движения основных фондов, неосязаемых активов, материальных и финансовых активов, другой отчетности по материальным и финансовым потокам, обеспечивающей интеграцию по секторам показателей всех счетов СНС. Особое значение при этом имеют данные по секторам домашних хозяйств и остального мира.

## Совершенствование бухгалтерской отчетности для повышения ее соответствия макроэкономическим показателям СНС

Бухгалтерский баланс следует рассматривать с экономико-правовой и учетной точек зрения. Экономико-правовой подход представляет собой совокупность всего того, что хозяйствующий субъект имеет и что может быть исчислено в денежном выражении, т.е. бухгалтерский баланс характеризуется имущественное состояние институционной единицы на определенную дату. Учетное понятие бухгалтерского баланса отражает не только состояние финансово-хозяйственной деятельности институционной единицы на каждый определенный момент времени, но и всех процессов движения средств и источников их формирования, включая финансовый результат деятельности.

В экономике любого государства бухгалтерский баланс знакомит собственников, менеджеров и других заинтересованных лиц с имущественным состоянием хозяйствующего субъекта. Из бухгалтерского баланса они узнают, чем собственник владеет и кто принимал участие в создании запаса материальных средств. По бухгалтерскому балансу определяют, сумеет ли предприятие в ближайшее время оправдать взятые на себя обязательства перед третьими лицами (акционеры, инвесторы, кредиторы, покупатели, продавцы и др.), или ему угрожают финансовые затруднения. На основе данных бухгалтерского баланса строится оперативное финансовое планирование любой институционной единицы, которое становится неотъемлемой частью контроля за движением денежных потоков в соответствии с полученной прибылью. Таким образом, бухгалтерский баланс позволяет анализировать деятельность институционной единицы и принимать соответствующие финансовые решения. Для решения этих задач бухгалтерский баланс должен содержать достаточный объем информации. В балансе институционной единицы отражаются ее средства и источники их формирования, то есть активы и пассивы.

Международными бухгалтерскими стандартами рекомендовано включать в актив баланса следующие статьи: I. Текущие активы 1.1. Денежные средства. 1.2. Легкореализуемые ценные бумаги. 1.3. Дебиторская задолженность. 1.4. Товарно-материальные запасы. II. Долгосрочные активы. 2.1. Имущество, установки и оборудование. 2.2. Арендованная собственность и активы, приобретаемые в рассрочку. 2.3. Другие долгосрочные активы. 2.4. Нематериальные активы. 2.5. Расходы будущих периодов. Содержание статей актива баланса представлено в порядке возрастания степени ликвидности. Что касается расположения разделов статей в активе баланса конкретной институционной единицы в порядке возрастания степени ликвидности (подвижности), то этот вопрос не столь принципиален. Все зависит от национальных традиций, принятых в той или иной стране.

Международными бухгалтерскими стандартами рекомендовано включать в пассив баланса следующие статьи: I. Краткосрочные (текущие) обязательства. 1. Банковские ссуды и овердрафты. 2. Текущие доли долгосрочных обязательств. 3. Кредиторы. II. Долгосрочные обязательства. 4. Обеспеченные ссуды банка. 5. Необеспеченные ссуды банка. 6. Межфирменные ссуды. 7. Ссуды, полученные от ассоциированных компаний. 8. Другие долгосрочные обязательства. III. Другие обязательства и резервы. 9. Отсроченные налоги. 10. Арендные платежи. 11. Резервы на пенсионное обеспечение. 12. Доходы будущих периодов. 13. Корректировки в связи с валютным пересчетом. IV. Собственный капитал. 14. Акционерный (учредительный) капитал. 15. Резервы. 16. Прибыль. Экономическая интерпретация активов институционной единицы существенно различается в российской и зарубежной литературе. Для отечественных экономистов характерен предметно-вещественный подход к определению актива баланса. По их мнению, актив показывает состав, размещение и фактическое целевое использование средств институционной единицы. В этом определении находит отражение преобладание контрольной функции за размещением средств институционной единицы и их функциональным назначением. Среди западных экономистов преобладает затратно-результатная интерпретация активной стороны баланса. Так, по определению Б. Нидлза, Г. Андерсона и Дж, Кондвелла активы институционной единицы представляют собой вероятную экономическую выгоду в будущем, получаемую или контролируемую конкретной институционной единицей как результат хозяйственных операций или событий. Другими словами, это экономические ресурсы, принадлежащие бизнесу, которые, как предполагается, сделают выгодными предстоящие операции.

В пассиве баланса развитых стран с рыночной экономикой отражаются источники финансирования деятельности институционной единицы. Пассив баланса, как правило, состоит из двух разделов: собственные (капитал) и заемные средства. Такая группировка статей баланса применяется с целью разграничения внутренних источников средств институционной единицы и внешних обязательств. Данные бухгалтерского баланса широко используются налоговыми службами, кредитными учреждениями и органами статистики. Бухгалтерские балансы могут отличаться друг от друга существенными особенностями, требующими специального законодательного регулирования (организационный или вступительный бухгалтерский баланс, приуроченный к началу действия институционной единицы; бухгалтерский баланс функционирующей институционной единицы; санирующий бухгалтерский баланс институционной единицы, приближающейся к банкротству и ликвидационный бухгалтерский баланс).