

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего профессионального образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

Аброскин А.С. Аброскина Н.А.

**Макроэкономические аспекты оценки результатов
деятельности организаций государственного
сектора экономики**

Москва 2017

Аннотация. Предметной областью исследования являются вопросы методологии гармонизации системы макроэкономических показателей и показателей финансовой отчетности организаций государственного сектора экономики.

В исследовании систематизируются рекомендации международных организаций и анализируется перспективный зарубежный опыт в области методологии построения макроэкономических показателей на основе данных финансовой отчетности организаций государственного сектора экономики, формируемой в соответствии с международными стандартами.

Практическим результатом исследования являются предложенные схемы построения стоимостных показателей счета производства СНС для единиц государственного сектора экономики, занятых в сфере производства товаров и услуг.

Ключевые слова: валовой выпуск, государственный сектор, добавленная стоимость, Международные стандарты финансовой отчетности, сектор государственного управления, Система национальных счетов, счет производства.

Abstract. Subject area of the research are problems of macroeconomic indicators system harmonization methodology and indicators of financial statements of public sector of the economy organizations.

In the research the recommendations of international organizations are systematized and perspective foreign experience in the field of methodology of macroeconomic indicators development on the basis of the financial statements data of public sector organizations, formed in accordance with international standards, is analyzed.

The practical result of the research is proposed schemes of cost indices of SNA production account construction for the public sector of the economy units engaged in the production of goods and services.

Keywords: gross output, public sector, added value, International Financial Reporting Standards, general government, system of national accounts, production account.

Аброскин А.С. ведущий научный сотрудник лаборатории макроэкономических исследований ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Аброскина Н.А. научный сотрудник лаборатории макроэкономических исследований ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2016 год.

Содержание

Введение.....	4
Раздел 1. Государственный сектор как объект исследования.....	8
Раздел 2. Общеметодологическая база макроэкономической оценки результатов деятельности организаций государственного сектора экономики	18
Раздел 3. Особенности макроэкономической оценки результатов деятельности организаций государственного сектора экономики	23
Раздел 4. Информационная база макроэкономической оценки результатов деятельности организаций государственного сектора экономики	33
Раздел 5. Схема построения показателей валового выпуска и промежуточного потребления на основе данных финансовой отчетности для государственных нефинансовых корпораций.....	48
Раздел 6. Схема построения показателей валового выпуска и промежуточного потребления на основе данных финансовой отчетности для государственных финансовых корпораций.....	56
Раздел 7. Разработка предложений по совершенствованию алгоритма расчетов показателей счета производства для сектора нефинансовых корпораций	67
Заключение.....	76
Список использованных источников	84

Введение

В аналитической практике одной из наиболее сложных и не имеющих в настоящее время адекватного решения задач является оценка влияния результатов экономической деятельности отдельных предприятий или групп институциональных единиц на макроэкономические (отраслевые, региональные) показатели. Для российской практики при доминировании в ряде отраслей корпоративных, государственных или находящихся под контролем государства структур решение этой задачи имеет особую актуальность.

Государственный сектор экономики является примером сложных объектов, представляющих комбинации различных групп институциональных единиц, и в настоящее время в международной статистике является одним из наиболее приоритетных объектов макроэкономического анализа и прогнозирования. В СНС *государственный сектор* определяется как совокупности единиц, в составе которой выделяются единицы сектора государственного управления и государственные корпорации, для оценки результатов деятельности которых в международной статистике используются принципиально различные методологические подходы.

Эффективность их реализации в значительной степени определяется *качеством исходной информации*, используемой при формировании соответствующих аналитических и прогностических показателей. Перспективы повышения их надежности и достоверности в современной международной статистике связаны с *расширением источников первичных данных*, используемых в дополнение к данным, формируемым на основе результатов традиционных статистических наблюдений, для которых характерны относительно высокие затраты, связанные с их проведением, и относительно низкая оперативность получения информации. Поэтому в настоящее время в соответствии с требованиями потенциальных пользователей информации статистические ведомства во все большей степени ориентируются на использование при формировании статистических показателей на *источники, альтернативные традиционным для статистики сплошным и выборочным обследованиям*.

Для российской практики стратегического планирования и управления актуальность проблем формирования интегрированной информационной базы макроэкономического анализа и прогнозирования развития государственного

сектора, основанной на использовании данных, формируемых из различных источников, определяется:

- наличием различных информационных источников, как правило, не согласованных по составу и методологии формирования включаемых показателей;
- возможным дублированием показателей, разрабатываемых в рамках различных информационных источников;
- использованием субъективных критериев при отборе ключевых аналитических показателей;
- использованием при формировании аналитической информации методов и моделей, не адаптированных к решению комплексных задач макроэкономического анализа и прогнозирования;
- отсутствием эффективной системы адресного распределения и представления аналитической информации в форматах, учитывающих специфику потенциальных пользователей.

Важнейшим информационным источником, позволяющим актуализировать соответствующие аналитические показатели для государственного сектора в периоды, не охватываемые статистическим наблюдением, являются данные, формируемые в рамках *финансовой отчетности организаций*. Такие данные представляют один из видов непрофильных для статистики информационных источников и разрабатываются нестатистическими организациями в форматах, отличных от форматов, используемых при разработке системы макроэкономических и отраслевых показателей, и не могут полностью и без соответствующих корректировок использоваться для статистических целей.

Основные направления исследований в области совершенствования методологии учета и повышения эффективности стратегического планирования и управления для ключевых объектов экономики, включая государственный сектор, на основе интеграции информационных ресурсов, формируемых в рамках официальной статистики и первичного бухгалтерского учета, определены положениями:

- Постановления Правительства РФ от 26 мая 2010 г. N 367 "О единой межведомственной информационно-статистической системе";
- Федерального закона №282-ФЗ "Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации" (с изменениями и дополнениями от: 19 октября 2011 г., 16 октября 2012 г., 2, 23 июля 2013 г.);

-Федерального закона №402-ФЗ "О бухгалтерском учете» (6 декабря 2011 г.).

Основной проблемой при интеграции информационных ресурсов, формируемых в рамках систем первичного учета и макроэкономической статистики, является проблема гармонизации методологических принципов, используемых в соответствующей учетной практике. Актуальность формирования *методологической базы* гармонизации системы показателей макроэкономической статистики и показателей финансовой отчетности организаций в соответствии с существующими международными стандартами определена общей *стратегией и этапами реформирования российской статистики* с учетом положений и рекомендаций:

- методологии Системы национальных счетов (SNA 2008);
- методологии Европейской системы национальных счетов (ESA 2010);
- рекомендаций Комитета по стандартам финансового учета (FASB);
- международных стандартов финансовой отчетности (2008).

Разработка методологической базы интеграции статистической и бухгалтерской учетных систем при построении макроэкономических показателей, характеризующих результаты деятельности государственного сектора экономики, позволяет существенно повысить качество формируемых информационных ресурсов и обеспечить:

- расширение состава решаемых аналитических задач;
- повышение достоверности формируемых аналитических показателей;
- возможность дополнения и оперативной корректировки аналитических показателей;
- включение в информационную базу анализа и прогнозирования результатов выборочных и специальных обследований.

Разработка *методологической базы* гармонизации системы показателей макроэкономической статистики и показателей финансовой отчетности организаций государственного сектора экономики в исследовании основывалась на рекомендациях авторитетных международных организаций, материалах руководств по конкретным аспектам учетной методологии (Система национальных счетов - СНС 2008, Международные стандарты финансовой отчетности – МСФО).

При разработке схем построения показателей счета производства для организаций государственного сектора экономики на основе показателей финансовой отчетности организаций в исследовании использовались рекомендации ООН, а также соответствующие разработки в области гармонизации учетных систем, представляющие наиболее перспективный зарубежный опыт в данной области.

Решение проблем формирования адекватной методологической основы гармонизации учетных систем в рамках проводимого исследования рассматривается как начальный этап в разработке комплексной системы формирования показателей макроэкономической статистики на основе использования источников, дополняющих данные, получаемые в результате статистических наблюдений.

Раздел 1. Государственный сектор как объект исследования

В международной статистике базовым документом, идентифицирующим группы институциональных единиц, относящихся к макроэкономическому уровню учета экономических операций, является *Система национальных счетов* (версия СНС 2008) - *The System of National Accounts 2008* (2008 SNA). Методология СНС гармонизирована с другими системами экономической статистики, относящимися к деятельности государственного сектора и его структурных элементов и представленными в «Руководстве по статистике государственных финансов 2001 года» (РСГФ 2001) (*Government Finance Statistics Manual 2001 – GFSM 2001*), «Европейской системе национальных счетов 1995 года» (*The European System of Accounts ESA 95*), «Руководстве по определению дефицита государственного бюджета и государственного долга» (*ESA 95 Manual on Government Deficit and Debt*) и «Руководстве по статистике внешнего долга» (*External Debt Guide*) [29], [25], [35], [26].

Положения СНС также могут являться методологической основой для идентификации специальных объектов анализа, представляющих комбинации базовых групп институциональных единиц. К соответствующей совокупности комбинируемых единиц, относится, прежде всего, *государственный сектор экономики*, который в настоящее время в международной статистике является приоритетным объектом макроэкономического анализа и прогнозирования.

В СНС государственный сектор определяется как совокупности единиц:

- сектора государственного управления;
- государственных корпораций.

В соответствии с методологией СНС *сектор государственного управления* включает:

- центральные, региональные органы государственного управления и местные органы управления, включая фонды социального обеспечения, учрежденные и контролируемые этими единицами;
- некоммерческие организации, осуществляющие нерыночное производство, которые контролируются органами государственного управления или фондами социального обеспечения [42].

Выделяемыми *функциями органов государственного управления* являются:

- принятие ответственности за предоставление товаров и услуг обществу в целом или отдельным домашним хозяйствам и финансирование предоставления этих товаров и услуг *за счет налоговых поступлений или других доходов*;
- *перераспределение* доходов и национального богатства с использованием системы трансфертов;
- осуществление *нерыночного производства*.

Другим структурным элементом государственного сектора экономики являются *государственные корпорации*. Принципиальным для выделения данного структурного элемента в составе общего корпоративного сектора экономики является *наличие контроля их деятельности со стороны органов государственного управления*.

Под контролем понимается *способность определять общую политику или программу соответствующей институциональной единицы*. Такой контроль со стороны органов государственного управления может осуществляться в отношении различных внебюджетных ведомств, некоммерческих организаций и корпораций - нефинансовых и финансовых.

В методологии СНС представлены ключевые критерии, определяющие наличие контроля над корпоративными структурами со стороны органов государственного управления, к которым относятся: владение большинством голосующих прав, контроль над советом директоров или другим управляющим органом, контроль за назначением и отзывом ключевых руководителей и др.

Принципиально важными для измерения результатов экономической деятельности государственного сектора являются характеристики производимых товаров и услуг, которые определяют подходы к оценке выпуска относящихся к нему институциональных единиц. В основе используемого в СНС классификационного признака лежит понятие *«экономически значимых цен»*, которое определяет различия между *рыночным и нерыночным производством*. Эти понятия являются определяющими при идентификации государственных корпораций, которые в соответствии с СНС должны контролироваться другой государственной единицей и являться рыночными производителями.

В современной теории и практике анализа в качестве основы структуризации государственного сектора используется модель, представленная в разработках

Международной организации труда (МОТ), отражающих методологические аспекты статистики занятости в данном секторе экономики [39].

Выделяемые в модели элементы гармонизированы с методологией СНС и отражают специфику государственного сектора как сложного объекта, изучение которого требует анализа его отдельных компонентов с использованием соответствующих методологических и методических подходов (рисунок 1).

Актуальные вопросы методологии, относящиеся к унификации понятий, терминов и формированию конвенциональной структуры государственного сектора, отражены в докладе, подготовленном экспертами Международного валютного фонда (МВФ) [38].

В докладе с позиций формирования адекватной информационной базы для реализации эффективной бюджетной и налоговой политики приводятся наиболее типичные примеры из международной практики, которые отражают влияние используемых определений государственного сектора на его статистические характеристики. В соответствии с представленными оценками, в зависимости от учитываемых структурных элементов (в частности, охвата региональных и местных органов управления) и отражаемых в учете долговых финансовых инструментов, соотношение показателей государственного долга и ВВП (*debt-to-GDP ratio*) для конкретных стран может варьировать в интервале от 40 до 100%.

Рекомендуемая МВФ для формирования бюджетной и налоговой статистики детализированная институциональная структура сектора государственного управления (*government sector*) охватывает его следующие уровни:

- *GL1* (бюджетные единицы центрального правительства – *budgetary central government*);
- *GL2* (центральное правительство - *central government*) = *GL1* + внебюджетные единицы и фонды социального обеспечения (*social security funds*);
- *GL3* (сектор государственного управления – *general government*) = *GL2* + региональные и местные органы управления (*state and local governments*) (рисунок 2).

Наиболее важным для макроэкономического анализа в предложенной структуре является уровень *GL3*, для которого, рассчитывается показатель конечного потребления органов государственного управления, включаемого в расчеты ВВП.

По аналогии с СНС расширенное определение государственного сектора экономики (public sector) включает государственные корпорации, соответствующие элементам GL4 и GL5 по классификации МВФ (рисунок 3).



Рисунок 1 - Институциональная структура государственного сектора экономики в СНГ

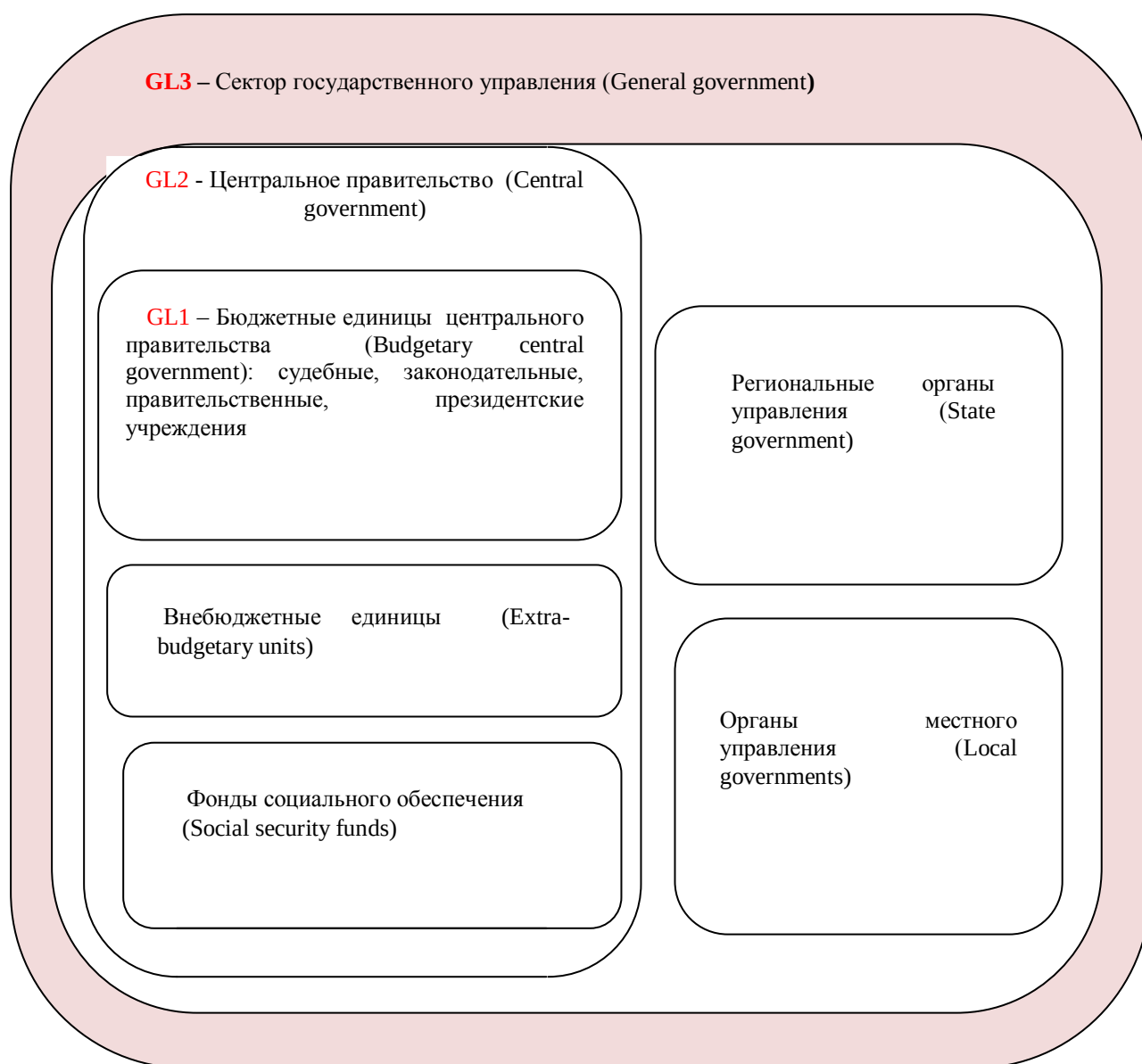


Рисунок 2 - Институциональная структура сектора государственного управления

Источник: [33].

Экспертами Международного валютного фонда для аналитических целей также предложена структура государственного сектора экономики, разработанная в соответствии с базовыми положениями методологии международной макроэкономической статистики. В соответствии с предлагаемой структурой сектор государственного управления (GL3) является частью выделяемых в статистике МВФ

более общих структурных элементов - нефинансового государственного сектора (nonfinancial public sector) (GL4) и государственного сектора (GL5).

Особенностью предлагаемой структуры является выделение в составе нефинансового государственного сектора подсектора *нефинансовых государственных корпораций* (nonfinancial public corporations), а также в качестве отдельного структурного элемента - *финансовых государственных корпораций* (financial public corporations), включающих центральный банк (central bank), депозитные государственные корпорации (public deposit-taking corporations except central bank) и другие государственные финансовые корпорации (other public financial corporations).

В статистике МВФ сектор государственного управления (GL3) представляет наиболее высокий уровень показателей финансовой статистики отдельных стран, разрабатываемых на регулярной основе и публикуемых в виде динамических рядов в Ежегоднике по статистике государственных финансов МВФ (Government Finance Statistics Yearbook, IMF).

В аналитической практике изучение финансовых аспектов функционирования государственного сектора, как правило, ограничивается только показателем *долговых обязательств центрального правительства* (GL2), что связано с большей доступностью (в рамках сложившейся системы официальной статистики и используемых аналитических и прогностических моделей) и большей оперативностью (как правило, на ежемесячной или ежеквартальной основе) получения соответствующих данных. Поэтому дальнейшее совершенствование международной финансовой статистики государственного сектора экономики и обеспечение стандартизации методологии построения соответствующей системы показателей в настоящее время связывается с разработкой МВФ и Всемирным банком базы данных по статистике государственного долга (public sector debt statistics database), в состав которой предполагается включение информационных ресурсов, содержащих его ключевые характеристики [30], [43].

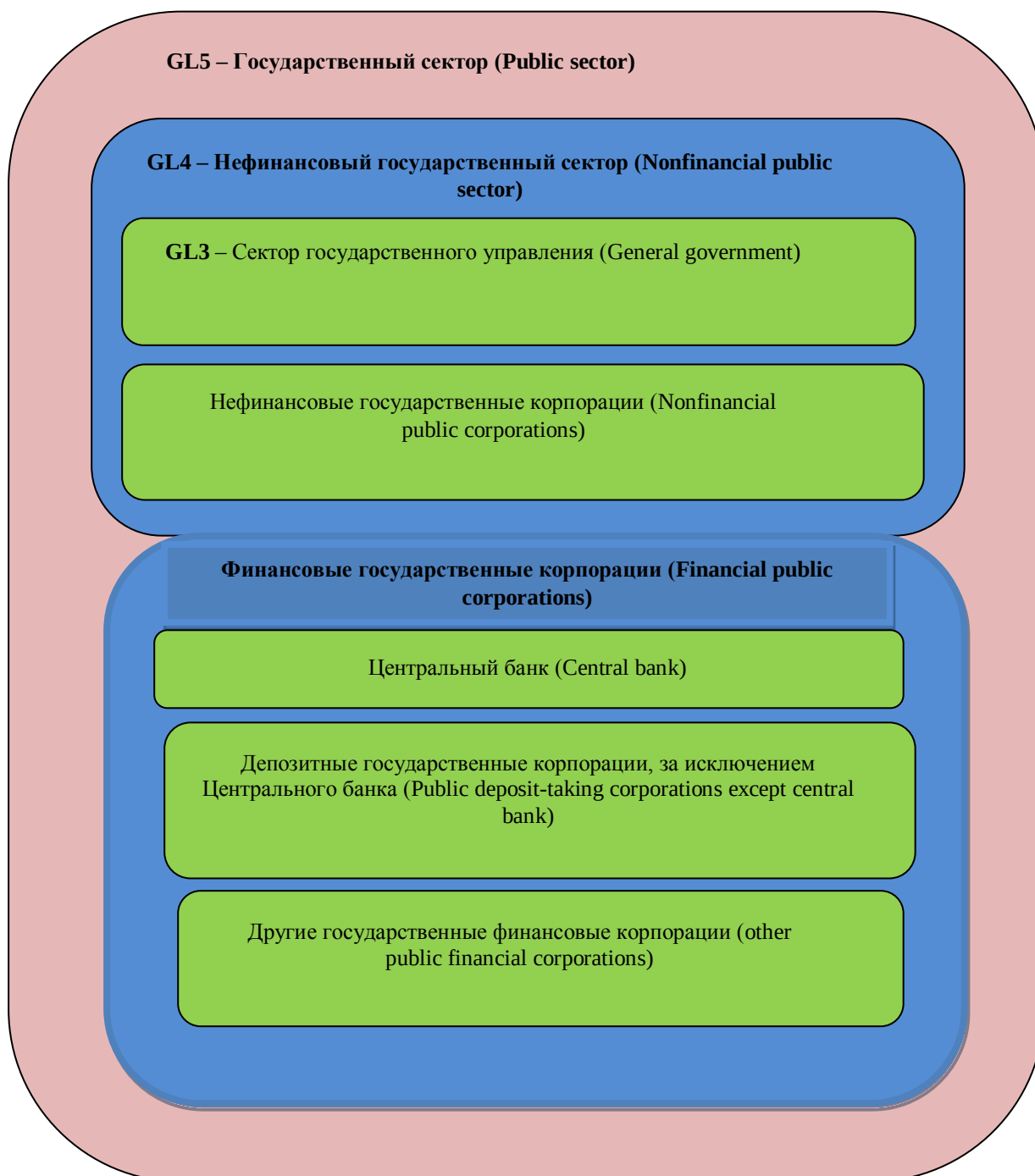


Рисунок 3 - Детализированная структура государственного сектора экономики

Источник: [33].

В современной международной статистике измерение *результатов экономической деятельности* государственного сектора основывается на использовании системы показателей, состав которой определяется особенностью его структурных элементов. Для характеристики деятельности *государственных*

корпораций в зависимости от состояния национальной статистики (прежде всего, возможностей их выделения в составе секторов нефинансовых и финансовых корпораций) в принципе может использоваться вся система показателей, предусмотренных методологией СНС 2008. Такая система в целом обеспечивает решение ключевых задач комплексного макроэкономического анализа и прогнозирования развития данного структурного компонента государственного сектора экономики, включая аспекты его деятельности, связанные с производством, формированием, распределением и использованием доходов, в том числе, для инвестиционных целей и формирования финансовых активов (таблица 1).

На основе показателей СНС также могут быть получены оценки масштабов наиболее значимых для анализа трансфертных потоков между государственными корпорациями и другими субъектами экономики, включая сектор государственного управления.

Таблица 1 - Базовая система показателей деятельности государственных корпораций в формате разрабатываемых счетов СНС

Счета	Ресурсы	Использование
Производства	Выпуск	Промежуточное потребление <i>Добавленная стоимость</i>
Образования доходов	Добавленная стоимость	Оплата труда наемных работников Налоги на производство и импорт минус субсидии <i>Прибыль</i>
Первичного распределения доходов	Прибыль Доходы от собственности	Доходы от собственности <i>Сальдо первичных доходов</i>
Вторичного распределения доходов	Сальдо первичных доходов Отчисления на социальное страхование Прочие текущие трансферты	Текущие налоги на доходы и т.д. Социальные пособия кроме социальных трансфертов в натуральной форме Другие текущие трансферты <i>Располагаемые доходы</i>
Использования располагаемого дохода	Располагаемые доходы Корректировки чистой стоимости активов	Расходы на конечное потребление. Корректировки чистой стоимости активов <i>Сбережения</i>

Продолжение таблицы 1

Счет операций с капиталом	Сбережения Капитальные трансферты, полученные минус капитальные трансферты выплаченные Изменение чистой стоимости собственного капитала за счет сбережения и капитальных трансфертов	Валовое накопление основного капитала Изменение запасов материальных оборотных средств минус потребление основного капитала Чистые приобретения ценностей Чистые приобретения земли и других произведенных активов <i>Чистые кредиты/чистые долги</i>
Финансовый счет	Чистые кредиты/чистые долги Чистое приобретение финансовых пассивов	Чистое приобретение финансовых активов

Более сложным для измерения в системе показателей СНС являются финансовые потоки, связанные с функционированием сегмента государственного сектора, относящегося к *единицам государственного управления*. Такое положение определяется, в первую очередь, недостаточной степенью детализации в СНС соответствующих показателей, требуемой для формирования важнейших аналитических характеристик статистики государственных финансов.

В этом аспекте более адекватными целям и задачам анализа представляются методологические разработки МВФ, содержащиеся в Руководстве по статистике государственных финансов. Руководство ориентировано на формирование статистики *государственного сектора экономики* в целом, что является признанием необходимости включения в сферу анализа элементов, относящихся к *государственным корпоративным единицам* [33].

В издании Руководства 2001 г. представлены международные стандарты и рекомендации по формированию *статистики государственных финансов* (СГФ) как важнейшей информационной основы осуществления комплексного налогового-бюджетного анализа. Представленные стандарты гармонизированы со стандартами базовых международных статистических систем, включая СНС (в части использования балансовых статей финансового счета), платежный баланс и систему денежно-кредитной и финансовой статистики.

Предусмотренная в рамках СГФ детализация соответствующих данных также позволяет существенно расширить по сравнению с другими системами сферу изучения деятельности *единиц государственного управления*, включая анализ важнейших источников формирования доходов данного сектора, расходов,

связанных с предоставлением конкретных видов социальных услуг, объемов и динамики внутренних и внешних заимствований и др.

Принципиальное значение для расширения сферы анализа финансовых аспектов функционирования государственного сектора и повышения надежности и достоверности формируемых оценок имеют следующие методологические разработки, представленные в Руководстве:

- идентификация взаимосвязей между ключевыми элементами СГФ;
- адаптация элементов СГФ в соответствии с системой учета операций на основе метода начисления, гармонизированной с учетными принципами, используемыми в других системах макроэкономической статистики;
- аналитическая основа СГФ, представленная в терминах формируемых активов, экономических потоков и операций единиц сектора государственного управления;
- описание компонентов и концепций построения финансовых отчетов единиц сектора государственного управления;
- детализированная классификация расходов по функциям органов государственного управления;
- классификация организуемых программ социальной защиты;
- классификации активов, обязательств, операций с финансовыми и нефинансовыми активами и др.

Раздел 2. Общеметодологическая база макроэкономической оценки результатов деятельности организаций государственного сектора экономики

Основным макроэкономическим показателем, отражающим результаты деятельности единиц государственного сектора, является показатель выпуска, включаемый в ресурсную часть счета производства Системы национальных счетов (СНС). В СНС счет производства включен в состав счетов текущих операций и является исходным в последовательности базовых счетов Системы. Показатели, содержащиеся в счете производства, отражают результаты экономических операций, связанных с производством товаров и услуг.

В СНС производство определяется как вид деятельности, осуществляемый «под ответственностью, контролем и управлением институциональной единицы, которая использует труд, капитал и товары и услуги для производства товаров и услуг». В счете производства включены показатели выпуска произведенной продукции и часть затрат на производство.

Процесс производства как объект учета в СНС определяется его границами, охватываемыми выделяемые в Системе типы производства по признаку предназначения произведенных продуктов (товаров, услуг) для продажи, собственного использования производителями или предоставления другим единицам на безвозмездной основе или ценам, существенно отличным от рыночных цен на аналогичные продукты.

Стоимостная оценка выпуска в СНС зависит от состава учитываемых при формировании соответствующих оценок видов налогов и субсидий на продукты и на производственную деятельность, выплачиваемых единицами органам государственного управления.

Производство в СНС определяется как деятельность, «осуществляемая под контролем и ответственностью институциональной единицы, которая использует затраты труда, капитала и товары и услуги для производства других товаров и услуг» в соответствии с данным определением предполагается, что должна существовать институциональная единица, принимающая ответственность за процесс производства, являющаяся собственником произведенных товаров или продуктов, содержащих запас знаний, или имеющая права на получение

компенсаций за предоставленные услуги. В процессе производства также предполагается наличие у предприятия затрат для производства выпуска продукции» [42].

В экономическом анализе производства основным объектом, как правило, являются виды деятельности, результат которых связан с выпуском продуктов, поставляемых другим институциональным единицам. В составе продуктов в СНС выделяются товары и услуги, включая продукты, содержащие запас знаний.

К товарам в СНС относятся произведенные материально-вещественные объекты, «на которые существует спрос, и в отношении которых могут быть установлены права собственности, которые могут быть переданы от одной институциональной единицы другой путем участия в операциях на рынках». Услуги являются «результатом производственной деятельности, которая меняет состояние потребляющих единиц или содействует обмену продуктами или финансовыми активами» [42].

В соответствии с методологией СНС выпуск институциональной единицы формируется как результат экономической деятельности в виде:

- рыночного производства;
- нерыночного производства;
- производства для собственного конечного использования.

Рыночное производство в СНС определяется как производство за отчетный период товаров и услуг:

- реализуемых по ценам, оказывающим влияние на рыночную конъюнктуру;
- обмениваемых на другие товары и услуги;
- предоставляемых работникам в качестве оплаты труда;
- передаваемых другим производствам внутри данного производственного подразделения.

В составе рыночного производства также учитывается готовая продукция, накапливаемая производителями в виде запасов (включая товары, поступившие в запасы материальных оборотных средств), и незавершенное производство, при условии, что такие товары в дальнейшем предполагается использовать предприятием для продажи, обмена на другие товары или услуги, для осуществления платежей в натуральной форме, включая компенсации работникам в виде оплаты труда, или для передачи другим подразделениям предприятия.

В СНС к нерыночному производству относится производство товаров и услуг, которые предназначены:

- для собственного конечного потребления;
- предоставления другим субъектам безвозмездно;
- продажи по ценам, не имеющим экономического значения и не оказывающим влияние на рыночную конъюнктуру.

В случаях, когда такие товары предполагается использовать для одной из этих целей, произведенная готовая продукция, накапливаемая в запасах, а также незавершенное производство относятся к нерыночному производству.

Товары и услуги, произведенные и использованные в рамках подразделения предприятия (заведения) в отчетном периоде, в соответствии с принципами СНС должны исключаться из измерения выпуска за исключением случаев, когда произведенные товары, использованы производившим их заведением для целей валового накопления или собственного конечного потребления.

При построении показателя валового выпуска для рыночного производства в СНС допускается использование двух видов цен:

- основных цен - получаемых производителями за единицу произведенных товаров или услуг за исключением всех видов подлежащих уплате налогов и расходов, связанных с транспортировкой произведенных товаров, и включая все виды получаемых субсидий, связанных с их производством или реализацией;
- цен производителей – получаемых производителями за единицу произведенных товаров и услуг за исключением налога на добавленную стоимость (НДС или аналогичных видов вычитаемых налогов) и расходов, связанных с транспортировкой произведенных товаров.

При наличии в системе налогообложения НДС или других видов вычитаемых налогов при оценке объемов рыночного выпуска более предпочтительным в соответствии с методологией СНС является использование основных цен. В случае использования цен производителей в их составе должны быть учтены торговые наценки на поставку товаров и услуг, транспортные расходы, наценки по операциям, связанным с приобретением и продажами финансовых активов и т.д.

Для нерыночного производства показатели выпуска в СНС определяются на основе общих производственных затрат.

Для товаров и услуг, произведенных для собственного конечного потребления, выпуск оценивается в основных ценах с учетом уровня цен,

устанавливаемых на аналогичные рыночные товары и услуги. При отсутствии соответствующей информации при оценках рекомендуется ориентация на показатель общих текущих затрат на производство.

В разделе использования ресурсов счета производства в качестве элементов представлены показатели промежуточного потребления и потребления основного капитала.

Показатель промежуточного потребления отражает стоимость потребленных товаров и рыночных услуг в течение отчетного периода для производства других товаров и услуг, за исключением потребления основного капитала.

В СНС при оценке расходов на товары и услуги, используемые в промежуточном потреблении, рекомендуется использование цен покупателей – цен, фактически уплачиваемых за используемые товары и услуги. В их состав, в том числе, включаются расходы, связанные с транспортировкой товаров покупателям, и, в отличие от других видов цен, не включаются все виды вычитаемых налогов.

Потребление основного капитала в СНС определяется как уменьшение стоимости основного капитала, используемого в производстве в течение отчетного периода, в результате его физического и морального износа или случайных повреждений.

В счете производства данный показатель отражается в части использования ресурсов в виде отрицательной записи.

В СНС данный элемент рекомендуется рассчитывать для всех видов капитала с учетом из фактических сроков функционирования и оценивать по текущей восстановительной стоимости на основе метода непрерывной инвентаризации

Балансирующей статьей счета производства для экономики в целом, определяемой в виде разницы между суммарными объемами валового выпуска и промежуточного потребления, является показатель валовой добавленной стоимости (ВДС) (таблица 2).

В СНС данный показатель может определяться с использованием основных цен и цен производителей. При расчетах НДС в основных ценах ее значение определяется в виде разности между валовым выпуском, выраженным в основных ценах, и промежуточным потреблением, выраженных в ценах покупателей. При использовании цен производителей валовой выпуск должен оцениваться в ценах производителей.

Таблица 2 - Схема построения счета производства СНС

Использование ресурсов (-)	Ресурсы (+)
Промежуточное потребление	Валовой выпуск
<u>Балансирующая статья:</u> Валовая добавленная стоимость <i>минус</i> Потребление основного капитала = Чистая добавленная стоимость	

Показатель добавленной стоимости, используемый при анализе уровня и динамики *вновь созданной стоимости*, в СНС рекомендуется измерять на *нетто-основе* - без учета элемента производственных затрат, связанных с *потреблением основного капитала*. На практике из-за проблем его стоимостной оценки в СНС в целом для экономики допускается исчисление добавленной стоимости на *валовой основе*.

Раздел 3. Особенности макроэкономической оценки результатов деятельности организаций государственного сектора экономики

На практике адекватность макроэкономических оценок для организаций государственного сектора экономики определяется корректностью учета специфики деятельности институциональных единиц, включаемых в его составе. При этом основные ограничения при построении соответствующих оценок для выделяемых групп связаны с особенностями учетной методологии, ключевые положения которой отражены в международных стандартах Системы национальных счетов. К таким группам в соответствии с методологией СНС относятся единицы сектора государственного управления и государственные корпорации, оценки результатов деятельности которых основываются на использовании различных методических подходов, выбор которых определяется особенностями их функций и организации связанного с реализацией этих функций оборота товаров и услуг.

В СНС в состав сектора государственного управления включаются институциональные единицы, осуществляющие в дополнение к выполняемым политическим функциям и функциям участия в регулировании экономики производство услуг (товаров) для индивидуального или коллективного потребления преимущественно на нерыночной основе и перераспределение дохода и богатства. В соответствии с реализуемыми функциями его единицы - органы государственного управления (ОГУ) «организуют и финансируют обеспечение товарами и услугами отдельных домашних хозяйств и общества в целом и несут расходы на конечное потребление». Такие единицы могут производить большую часть этих товаров и услуг, но их представление домашним хозяйствам и обществу, как правило, осуществляется на безвозмездной основе или с использованием цен, формируемых без учета рыночных механизмов.

Для отнесения к сектору государственного управления институциональная единица должна иметь собственные средства, полученные в виде налогов от других единиц или в виде трансфертов от других единиц органов государственного управления, иметь полномочия расходования этих средств (или их части) для достижения целей политики, а также возможность осуществления займов.

В состав данного сектора включаются следующие резидентные институциональные единицы:

- учреждения центрального, регионального и местного уровней управления;
- фонды социального обеспечения, учрежденные и контролируемые этими единицами;
- НКО, осуществляющие нерыночное производство и контролируемые органами государственного управления или фондами социального обеспечения.

Конечными расходами органов государственного управления являются:

- фактические или условно исчисленные расходы на предоставление обществу бесплатных коллективных услуг - услуг общего государственного управления, обеспечения обороноспособности и общественного порядка, государственного здравоохранения и т.д., организуемых ОГУ и финансируемых из налоговых или других доходов;
- расходы, связанные с предоставлением бесплатно или по экономически незначимым ценам товаров и услуг отдельным домашним хозяйствам и финансируемые;
- трансферты другим институциональным единицам (в основном домашним хозяйствам) с целью перераспределения дохода или богатства.

Конечные расходы, финансируемые за счет налоговых поступлений и трансфертов от других единиц сектора государственного управления, отражают использование перераспределяемых потоков ресурсов, произведенных другими (производственными) секторами экономики. Соответственно, для данной части сектора государственного управления из-за отсутствия самостоятельного производства товаров и услуг показатели в виде выпуска и промежуточного потребления счета производства СНС не рассчитываются. В этой части для целей анализа экономической деятельности государственного сектора – более сложной структуры, охватывающей как нерыночных, так и рыночных производителей, для сектора государственного управления могут быть выделены только соответствующие доходные (в части перераспределенных ресурсов) и расходные показатели.

Значимой для формирования счета производства является производственная деятельность, осуществляемая под контролем сектора государственного управления, и учитываемая в составе экономической деятельности государственного сектора экономики. Масштабы и структура такой деятельности определяются границами производства, к которому в СНС относится:

- производство всех товаров или услуг, которые предоставляются другим субъектам, не являющимся их производителями, или предназначены для таких субъектов;
- производство товаров, используемых их производителями для конечного потребления или валового накопления;
- производство услуг для собственного конечного потребления, кроме домашних или личных услуг, производимых для собственного потребления в домашних хозяйствах.

Для всех видов оказываемых услуг (включая коллективные услуги - общественные блага) органы государственного управления принимают ответственность за организацию их производства и финансирование. При этом на практике органы государственного управления могут быть заняты производственной деятельностью, связанной не только с оказанием коллективных услуги, но производством индивидуальных товаров и услуг.

При принятии органом государственного управления решения об участии в производственной деятельности, это решение может реализовываться в формах:

- создаваемых государственных корпораций, корпоративная политика которых, включая вопросы ценообразования и инвестиций, могут контролироваться соответствующими единицами;
- создаваемых и контролируемых некоммерческих организаций (НКО);
- производств товаров и услуг заведениями, находящимися в их собственности и не являющимися отдельными юридическими лицами.

В СНС единица признается государственной корпорацией при условии ее контроля со стороны государственных учреждений, других государственных корпораций или объединений государственных учреждений и государственных корпораций. Такой контроль определен в СНС как возможность определения соответствующими структурами общей корпоративной политики государственной корпорации. В международной статистике рекомендованы следующие базовые критерии такого контроля:

- владение большинством голосующих прав;
- контроль над советом директоров или другим управляющим органом;
- контроль над назначением и отзывом ключевых руководителей;
- контроль над ключевыми комитетами корпорации;
- владение золотыми акциями и опционами;
- регулирование и контроль ключевых сфер экономической деятельности, включая ценообразование;

- контроль в качестве доминирующего клиента;
- контроль, связанный с заимствованием у органов государственного управления.

На практике решения о признании контроля, как правило, носят характер экспертных суждений и при их принятии учитываются цели и задачи идентификации соответствующих институциональных единиц.

При участии государственных структур в производственной деятельности на основе создания государственных корпораций принципы макроэкономической оценки результатов их деятельности определяются соответствующими положениями СНС, относящимися к корпоративному сектору экономики, включающему нефинансовые и финансовые корпорации. В состав нефинансовых корпораций (НФК) в соответствии с положениями методологии СНС включаются следующие группы резидентных единиц, занятых на коммерческой основе в производстве товаров и нефинансовых услуг:

- нефинансовые корпорации;
- нефинансовые квазикорпорации, в том числе, отделения иностранных нефинансовых предприятий, учрежденные на долгосрочной основе на данной экономической территории;
- некоммерческие организации, основная деятельность которых связана с производством товаров или нефинансовых услуг.

В СНС в составе сектора нефинансовых корпораций в соответствии с признаками, определяющими специфику осуществляемого контроля над деятельностью корпоративных структур, выделяются:

- государственные нефинансовые корпорации;
- национальные частные нефинансовые корпорации;
- нефинансовые корпорации под иностранным контролем.

Для этих единиц формирование ресурсов, необходимых для их функционирования, осуществляется преимущественно за счет средств, полученных от продажи товаров и оказания нефинансовых услуг другим единицам.

В соответствии с положениями методологии СНС в состав сектора «финансовые корпорации» включаются резидентные экономические единицы, осуществляющие на коммерческой основе посредническую финансовую или вспомогательную финансовую деятельность.

Финансовое посредничество в СНС определяется как «производственная деятельность, в которой институциональная единица принимает на себя обязательства с целью приобретения финансовых активов посредством участия в финансовых операциях». Экономическая роль финансовых посредников связана с аккумулярованием и перераспределением финансовых ресурсов между экономическими единицами с использованием различных финансовых инструментов [42].

Финансовые корпорации определяются в СНС как предприятия, занятые, преимущественно, в сферах финансового посредничества или вспомогательной финансовой деятельности, связанной с финансовым посредничеством.

В составе структурных элементов сектора финансовых корпораций в СНС выделяются:

- центральный банк;
- депозитные корпорации;
- финансовые вспомогательные корпорации;
- страховые корпорации и пенсионные фонды;
- прочие финансовые посредники.

При классификации финансовых корпораций по признакам контроля, осуществляемого за их деятельностью, используются аналогичные принципы и выделяются группы субъектов, аналогичные группам, принятым при классификации единиц сектора нефинансовых корпораций.

Наиболее сложным объектом классификации, от корректности которой зависит адекватность выбора методических подходов к формированию оценок результатов их деятельности, являются контролируемые единицами государственного управления некоммерческие организации (НКО). В СНС НКО являются институциональными единицами, организуемыми преимущественно с целью производства или предоставления товаров и услуг без производства доходов или прибыли для контролирующих и финансирующих их единиц. В случаях предоставления НКО потребителям товаров и услуг по экономически значимым ценам такие единицы в СНС отражаются как корпорации.

Основная часть НКО относится к нерыночным производителям – представляющим большую часть выпуска другим единицам на безвозмездной основе или по экономически незначимым ценам. Основными источниками их финансирования являются регулярные взносы, осуществляемые членами

контролирующих их ассоциаций, трансферты, пожертвования от третьих сторон, в том числе, от органов государственного управления, и доходы от собственности.

Некоммерческие организации, производящие товары и услуги, представляемые другим единицам по экономически незначимым ценам (нерыночные НКО), и контролируемые и финансируемые органами государственного управления, в СНС относятся к сектору государственного управления. Другая часть нерыночных НКО относятся к сектору некоммерческих организаций, обслуживающих домашние хозяйства (НКОДХ) – единицам неправительственных общественных организаций.

Критериям контроля НКО со стороны органов государственного управления, выделяемыми в СНС, являются:

- возможности назначения руководителей НКО;
- другие положения регламентирующих документов, определяющих ключевые аспекты влияния единиц сектора государственного управления на политику и программы НКО;
- существующие контрактные соглашения между органами государственного управления и НКО, дающие права органам государственного управления определять ключевые аспекты политики и программ НКО;
- степень финансирования НКО органами государственного управления;
- степень принимаемых органами государственного управления рисков, связанных с деятельностью НКО.

Заведения, находящиеся в собственности единиц государственного управления, не являющиеся отдельными юридическими лицами и занятые в рыночном производстве товаров и услуг, в СНС рассматриваются как квазикорпорации. Как правило, такие единицы реализуют производимую продукцию по экономически значимым ценам, функционируют и управляются в соответствии с корпоративными принципами и имеют полные наборы счетов, содержащих сведения, позволяющие идентифицировать и измерить их прибыль, сбережения, объемы активов и обязательств. Таким единицам органами государственного управления также предоставляются возможности самостоятельного управления производством и использования ресурсов.

В СНС квазикорпорации относятся к рыночным производителям - институциональным единицам, отделяемым от органов государственного управления, которым они принадлежат, и классифицируемым по признакам,

аналогичным признакам, используемым при классификации государственных корпораций.

В составе сектора государственного управления также могут выделяться специализированные, учреждаемые его органами единицы, которые обеспечивают реализацию особых функций. Такие учреждения не могут действовать независимо от этих органов и имеют ограничения в отношении состава осуществляемых операций. К ним относятся единицы специального назначения и искусственные дочерние корпорации (включая так называемые «спящие» дочерние корпорации), организуемые для обслуживания материнских компаний. В СНС такие корпорации не выделяются в качестве самостоятельных институциональных единиц и являются зависимыми (в части объемов производства и цен реализуемых товаров и услуг) от материнских компаний и рассматриваются как их подразделения, счета которых консолидируются со счетами материнских компаний. Для этих единиц отдельная оценка показателей, включаемых в счет производства, в статистике является проблемой, не имеющей в настоящее время адекватного решения из-за многообразия целей их создания и недостаточной формализации схем функционирования.

Границы сферы производства для единиц сектора государственного управления и НКО определяются общими для СНС положениями и включают следующие виды деятельности:

- производство товаров или услуг, предоставляемых производителями другим единицам, включая товары и услуги, использованные в процессе производства;
- производство товаров, используемых их производителями для собственного конечного потребления или валового накопления;
- производство продуктов, содержащих запас знаний и используемых их производителями для собственного конечного потребления или валового накопления.

Нерыночный выпуск единиц сектора государственного управления, предоставляемый другим институциональным единицам или в виде коллективных товаров и услуг на безвозмездной основе или по экономически незначимым ценам, оценивается на основе суммарных затрат на производство (включая потребление основного капитала, налоги на производство за вычетом субсидий на производство, за исключением кроме налогов и субсидий на продукты). Осуществление нерыночного выпуска для данного сектора является целесообразным в случаях:

- невозможности обеспечить оплату отдельными лицами коллективных товаров и услуг из-за проблем контроля их потребления;
- производства и поставок товаров и услуг отдельным домашним хозяйствам в соответствии с реализуемой социальной и экономической политикой бесплатно или по экономически незначимым ценам (услуги в сфере образования, здравоохранения и др.).

Нерыночный выпуск отражается как приобретенный органами государственного управления в счетах использования доходов. При этом соответствующие расходы производятся органами государственного управления, использование индивидуальных товаров и услуг осуществляется домашними хозяйствами, а использование коллективных услуг - обществом в целом. Соответственно, нерыночный выпуск не включается в состав выпуска для собственного использования, при отражении которого в СНС производится условное исчисление расходов производителя на выпуск.

Стоимостная оценка нерыночных услуг, предоставляемых бесплатно или по экономически незначимым ценам домашним хозяйствам, в СНС оценивается на основе суммарных затрат на производство, включающих:

- промежуточное потребление;
- оплату труда;
- потребление основного капитала;
- другие налоги на производство за вычетом других субсидий на производство.

При осуществлении органами государственного управления рыночного и нерыночного производства по возможности необходимо выделять заведения, занятые соответствующими видами деятельности. При получении нерыночными заведениями доходов от продаж рыночного выпуска, полученного от вторичных видов деятельности (пример – реализация репродукций музеями), их общий выпуск должен оцениваться на основе суммарных затрат на производство.

При расчетах для оценки нерыночного выпуска нерыночных заведений из общего выпуска нерыночного заведения вычитается стоимость рыночного выпуска, равная поступлениям от продаж рыночных продуктов. При этом стоимость продаж нерыночных товаров (услуг) по экономически незначимым ценам также должна рассматриваться как часть стоимости нерыночного выпуска.

При оказании органами государственного управления услуг рыночным производителям необходимо учитывать условия их предоставления. При взимании платы за услуги такие услуги относятся к промежуточному потреблению производителей, при использовании экономически незначимых цен – к коллективному потреблению сектора государственного управления.

Расходы органов государственного управления на приобретение товаров и услуг у рыночных производителей для предоставления домашним хозяйствам (на индивидуальной или коллективной основе) без их переработки в СНС рассматриваются как расходы на конечное потребление сектора государственного управления и, соответственно, не относятся к промежуточному потреблению. При предоставлении этих товаров и услуг в форме социальных трансфертов в натуральной форме, они учитываются в составе фактического конечного потребления домашних хозяйств.

Некоммерческие организации, представленные ассоциациями предпринимателей и финансируемые их членами, в СНС рассматриваются как рыночные производители, а соответствующий взнос, осуществляемый предприятиями – как платежи за услуги ассоциаций и относятся к промежуточному потреблению членов ассоциаций, оцениваемому на основе сумм, уплаченных по подписке, и членских взносов.

Дополнительным элементом, включаемым в соответствии с методологией СНС в состав выпуска единиц государственного сектора и НКО, является выпуск для собственного конечного использования, в который включаются продукты, используемые производителями для собственного конечного потребления или накопления.

В составе выпуска для собственного конечного использования единиц учитываются следующие элементы:

- стоимость произведенных заведением основных фондов, остающихся на предприятии и предназначенных для собственного использования в будущем производстве, определяемая в СНС как валовое накопление основного капитала;

- изменение запасов готовых продуктов и незавершенного производства, предназначенных для собственного использования в будущем производстве;

- в исключительных случаях - выпуск, использованный для собственного промежуточного потребления.

В составе этих элементов основным в учете является валовое накопление основного капитала. Данная группа товаров может производиться любыми предприятиями, а в их состав могут включаться различные по видам и стоимости элементы основного капитала - жилые здания, продукты интеллектуальной собственности (результаты научных исследований и разработок, программное обеспечение и др.), специальное оборудование, произведенное для собственного использования и др.

Раздел 4. Информационная база макроэкономической оценки результатов деятельности организаций государственного сектора экономики

Перспективы повышения качества формируемой системы макроэкономических показателей в современной международной статистике связаны с расширением информационной базы построения соответствующих оценок и включением в ее состав данных финансовой отчетности организаций. В сравнении с данными, формируемыми в рамках официальной статистики на основе результатов статистических наблюдений, для финансовой отчетности характерны следующие преимущества:

- меньшие затраты, связанные с получением соответствующей информации, которая в ряде случаев может быть получена на безвозмездной основе;
- большой (в ряде случаев практически полный) охват единиц совокупности, являющихся объектами регистрации;
- более высокие качественные характеристики формируемой информации в условиях отсутствия ошибок наблюдений, большей степени надежности и детализации сведений, относящихся к различным группам единиц, выделяемых в структуре генеральной совокупности;
- большая степень актуализации формируемой информации;
- меньшая нагрузка на респондентов, представленных хозяйствующими субъектами, при сборе первичных данных;
- возможности использования соответствующей информации для повышения качества бизнес-регистров, используемых в качестве основы статистических наблюдений и др.

К основным недостаткам информационной базы, формируемой на основе финансовой отчетности организаций, относятся проблемы получения доступа к информации, которые могут быть связаны с отсутствием законодательных норм, позволяющих статистическим органам использовать соответствующих данные в составе общей информационной базы, а также проблемы согласования данных при их различных форматах, степени детализации, периодов наблюдения и т.д.

Преимуществами современной системы финансовой отчетности организаций, определяющими тенденции более широкого использования в статистической практике подходов, основанных на трансформации первичных данных в макроэкономические показатели, являются следующие принципы, положенные в основу ее составления и оказывающие непосредственное влияние на качественные характеристики соответствующей информационной базы:

- принцип осмотрительности (prudence) в отношении суждений при признании и оценке активов (пассивов) и доходов (расходов) организаций и ориентирующий составителей отчетности на применение наиболее консервативных предположений с раскрытием их содержания в соответствующих комментариях;

- принцип понятности (understandability) в отношении информации, содержащейся в отчетности, предполагающий ее доступность для понимания широким кругом потенциальных пользователей и наличие соответствующих комментариев по отражаемым в отчетности показателям;

- принцип полноты (completeness) информации, определяющий необходимость отражения в отчетности всей совокупности существенных с точки зрения пользователей фактов хозяйственной деятельности организаций за отчетный период;

- принцип сопоставимости (comparability) данных финансовой отчетности организаций, распространяемый на динамические показатели данные, представляемые другими хозяйствующими субъектами, дополняемые соответствующими комментариями в отношении изменений в их учетной политике;

- принцип значимости (relevance) информации, определяемый ее существенностью и влиянием на характер экономических решений, принимаемых потенциальными пользователями данными финансовой отчетности;

- принцип надёжности (reliability) формируемой информации, обеспечиваемый при условии отсутствия в представляемых данных существенных случайных или систематических (в том числе, преднамеренных) ошибок [9].

Последний принцип также предполагает при формировании отчетных данных соблюдение ряда требований, в том числе, обеспечение адекватного отражения в финансовой отчетности хозяйственных операций, приоритета содержания над формой, нейтральности формируемой информации в отношении интересов отдельных групп пользователей и т.д.

В настоящее время формирование финансовой отчетности организаций регламентируется Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) –

International Financial Reporting Standards (IFRS), которые ранее определялись как Международные стандарты бухгалтерского учета (IAS – International Accounting Standards). С 1973 по 2001 год соответствующие стандарты разрабатывались Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (Board of the International Accounting Standards Committee) (IASC), которые публиковались под рубрикой международных учетных стандартов (IAS). В 2001 году Комитет был реорганизован в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB) и впоследствии Советом после принятия существовавших (IAS) стандартов все новации в этой области публиковались в виде стандартов финансовой отчетности (IFRS).

Основные положения и методы первичного учета (Международные стандарты бухгалтерского учета - IAS/Международные стандарты финансовой отчетности - IFRS) согласуются с положениями и методами СНС в части учета операций по счетам на основе принципа начисления, использования принципа двойной записи, балансовых построений, стоимостных оценок, обеспечения согласованности системы счетов и др.

В настоящее время в МСФО действует более 40 стандартов, регламентирующих основные содержательные признаки объектов учёта, включая:

- определения, основные понятия и термины, относящиеся к объектам учета;
- принципы признания объектов учёта и критерии отнесения объектов к соответствующим элементам отчётности;
- рекомендации по использованию методов стоимостной оценки объектов учёта и требования к оценке элементов отчётности;
- принципы раскрытия информации об объектах учёта в соответствующих формах финансовой отчётности [31].

Современные международные стандарты финансовой отчётности носят в целом рекомендательный характер и являются обобщением наиболее перспективной практики развития учётных систем. Базовые принципы подготовки и представления финансовой отчетности сформулированы в виде специального документа, определяющего основы перехода на международные стандарты МСФО (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements). В соответствии с положениями документа основная цель отчетности, сформированной на основе принципов МСФО - предоставление информации «о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании». Такая

информация предназначена для широкого круга потенциальных пользователей, включая инвесторов, кредиторов, менеджеров, правительственные органы, общественные организации, аналитиков и др., и является основой для принятия экономических решений [27].

Разработка финансовой отчетности организаций основывается на стандартах МСФО, применяемых для различных групп институциональных единиц и распространяемых на все формы финансовой отчетности общего назначения. Такая отчетность предназначена для удовлетворения потребностей потенциальных пользователей, а действующие стандарты могут применяться к финансовой отчетности, составляемой для отдельных компаний, а также к сводной финансовой отчетности, составляемой для групп компаний.

В соответствии со стандартом «Представление финансовой отчетности» (IAS 1) принципы МСФО могут применяться для всех типов компаний, включая банки и страховые компании [31].

В соответствии с МСФО в состав комплекта финансовой отчетности включаются:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет о движении денежных средств;
- отчет о движении капитала;
- учетная политика;
- примечания или пояснительная записка [9].

Информация об учетной политике и пояснительная записка в дополнение к данным финансовой отчетности содержат сведения о принципах, основных допущениях, условиях, правилах и практике, используемых организациями при подготовке и представлении соответствующей отчетной информации, что может являться важной основой для оценки ее качественных характеристик. Кроме того, в примечаниях к финансовой отчетности должна раскрываться информация, требуемая международными стандартами финансовой отчетности, которая не представлена в финансовой отчетности организации, а также не представленная в отчетности дополнительная информация, необходимая для ее наиболее достоверной интерпретации потенциальными пользователями. Повышение качества первичной информации также может быть обеспечено при представлении организациями кроме финансовой отчетности дополнительных отчетных и аналитических материалов в

виде обзоров и аналитических разработок, в которых детализируются и интерпретируются основные финансовые результаты деятельности организаций, анализируется их финансовое положение и оцениваются основные текущие и перспективные финансовые и экономические риски.

Стандарты МСФО распространяются только на некоторые и наиболее значимые сектора экономики, включая секторы нефинансовых и финансовых корпораций.

Существующие принципиальные различия между корпоративным сектором и сектором государственного управления определили использование в международной практике двух систем МСФО, предназначенных для формирования финансовой отчетности единицами коммерческого и общественного секторов (public sector). Соответствующие международные стандарты для коммерческого сектора разрабатываются Советом по МСФО, стандарты для общественного сектора - Советом по МСФО для общественного сектора (МСФО ОС), являющимся постоянным комитетом Международной федерации бухгалтеров [14], [17].

Положения МСФО ОС для целей финансовой отчетности обеспечивают ведение учета в соответствии с методом начисления и кассовым методом.

МСФО ОС, ориентированные на метод начисления, основаны на Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) в случаях, когда их требования применимы к общественному сектору. Кроме того, в них изложены специфические вопросы формирования финансовой отчетности общественного сектора, не охватываемые МСФО.

По аналогии с корпоративным сектором экономики целями финансовой отчетности общего назначения в общественном секторе является предоставление информации, требуемой потенциальным пользователям для принятия управленческих решений, а также отчетной информации по использованию организацией располагаемых ресурсов, включая:

- информацию об источниках, распределении и использовании финансовых ресурсов;
- информацию о финансировании деятельности и обеспечении потребностей организации в финансовых ресурсах;
- информацию, значимую для оценки возможностей финансирования организацией осуществляемой и перспективной деятельности и выполнения принятых обязательств;
- информацию о финансовом положении организации и его динамике;

-агрегированную информацию, значимую для оценки результатов деятельности организации в части затрат, эффективности и результатов осуществляемой деятельности.

В состав компонентов финансовой отчетности организаций общественного сектора включаются:

- отчет о финансовом положении;
- отчет о финансовых результатах деятельности;
- отчет об изменении чистых активов/ капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- примечания к отчетности, включающие краткий обзор основных принципов используемой учетной политики, а также пояснительную информацию.

В случаях публикации организацией утвержденного бюджета, отдельно в виде финансового отчета или бюджетных данных в составе финансовых отчетов представляются сопоставительные бюджетные и фактические данные.

Положения МСФО ОС не применяются к коммерческим организациям с государственным участием (КОГУ), на которые распространяются положения базовых МСФО. Характеристиками таких организаций являются:

- наличие финансовых и операционных полномочий на осуществление коммерческой деятельности;
- реализация товаров и оказание услуг в процессе коммерческой деятельности другим организациям с получением в результате этой деятельности прибыли или полным возмещением соответствующих издержек;
- непрерывность функционирования в независимости от условий государственного финансирования (за исключением закупок продукции на рыночных условиях);
- контролируемость организацией общественного сектора.

Такие организации, как правило, функционируют с целью получения прибыли при возможных обязательствах, связанных с предоставлением населению и организациям товаров и услуг на безвозмездной основе или с использованием нерыночных цен. В состав КОГУ могут включаться коммерческие организации (коммунальные предприятия), финансовые организации, характер экономической деятельности которых аналогичен деятельности организаций, занятых в коммерческом секторе.

По аналогии с МСФО положения МСФО ОС распространяются на финансовую отчетность общего назначения, публикуемую для пользователей, не

требующих раскрытия специальной информации (налогоплательщиков, представители законодательной власти, кредиторы, представители СМИ, наемные работники и др.). Кроме того, организация может разрабатывать отчетность и для специальных групп пользователей в виде отчетности специального назначения, для составления которой также рекомендуется использование положений МСФО ОС.

Стандарт применяется всеми организациями данного сектора вне зависимости от требований предоставления консолидированной или отдельной финансовой отчетности (МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»).

По ряду положений МСФО ОС ориентируется на положения, используемые в МСФО, разработанных для коммерческого сектора.

МСФО ОС могут применяться для учета по методу начисления и кассовому методу. При использовании в качестве основы при подготовке отчетности учета по методу начисления, в ее состав включаются:

- отчет о финансовом положении;
- отчет о финансовых результатах деятельности;
- отчет о движении денежных средств;
- отчет об изменениях в чистых активах / капитале;
- примечания, включающие краткий обзор основных принципов учетной политики и дополнительную пояснительную информацию.

При публикации организацией утвержденного бюджета, сопоставительные данные бюджета и фактических сумм могут отражаться в виде отдельного финансового отчета или включаться в виде специальных табличных разработок.

В состав формируемой для организации в соответствии с положениями МСФО ОС включаются сведения, относительно:

- активов;
- обязательств;
- чистых активов/ капитала;
- выручки;
- расходов;
- прочих изменений в чистых активах/ капитале;
- денежных потоков.

При использовании в качестве основы при подготовке отчетности учета по кассовому методу ее состав ограничивается только отчетом о денежных

поступлениях и выплатах. Также для этих организаций при формировании основной отчетности по кассовому методу рекомендуется добровольное раскрытие информации, представляемой на основе метода начисления.

Общие принципы учета и формирования финансовой отчетности единицами общественного сектора в МСФО ОС представлены в стандартах:

- МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности»;
- МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки»;
- МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»;
- МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности»;
- МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность»;
- МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

К стандартам, имеющим отношение к учету и формированию отчетности в секторе государственного управления, выделяемому в составе секторов экономики в СНС, относятся:

- МСФО ОС 22 «Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления»;
- МСФО ОС 24 «Представление бюджетной информации в финансовой отчетности».

Порядок учета и отражения в отчетности элементов, учитываемых при формировании счета производства СНС в МСФО ОС регулируются положениями стандартов:

- МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций»;
- МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги, трансферты)».

МСФО ОС оперирует понятием «консолидированная финансовая отчетность», определяемая как отчетность группы организаций, представленная как подготовленная одной организацией [14], [17].

Ключевыми для определения периметра консолидации при составлении отчетности являются представленные в положениях МСФО ОС определения:

- группы организаций – группы, состоящей из контролирующей и одной или более контролируемых организаций;
- контролируемых организаций;
- совместно контролируемых организаций;
- ассоциированных организаций.

Под контролирующей понимается организация, имеющая одну или более контролируемых организаций, под контролируемой – организация (в том числе, не

имеющая статуса юридического лица), находящаяся под контролем другой организации, называемой контролирующей.

Наличие совместного контроля определяется наличием согласованного разделения контроля над экономической деятельностью в форме имеющей обязательную силу договоренности. Совместная деятельность – деятельность, осуществляемая на основе имеющей обязательную силу договоренности, в соответствии с которой две или более стороны принимают на себя обязательства осуществлять деятельность, находящуюся под совместным контролем.

В состав группы организаций (по другой терминологии - «административная единица», «финансовая организация», «консолидированная организация», «группа») могут включаться различные по реализуемым функциям и видам деятельности организации, в том числе, реализующие социальные функции и функционирующие на коммерческой основе.

В соответствии с положениями МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» устанавливаются требования к подготовке и представлению консолидированной финансовой отчетности, а также к правилам учета контролируемых организаций, совместно контролируемых организаций и ассоциированных организаций в отдельной финансовой отчетности контролирующей организации, участника совместной деятельности и инвестора. Положения Стандарта также могут применяться и в случаях, когда организация общественного сектора, не являющаяся КОГУ, контролирует одну или более организаций, совместно контролируемых организаций и ассоциированных организаций, которые относятся к КОГУ. В этом случае данный стандарт должен применяться для включения КОГУ в консолидированную финансовую отчетность группы организаций, а также для учета инвестиций в КОГУ в отдельной финансовой отчетности контролирующей организации, участника совместной деятельности и инвестора.

Важное значение для структуризации учитываемых и отражаемых в отчетности видов экономической деятельности организации имеют положения стандарта МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность». Цель Стандарта - определение принципов представления финансовой информации по сегментам.

Под сегментом в положениях Стандарта понимается «выделяемая деятельность или несколько видов деятельности организации, для которых уместно представлять финансовую информацию отдельно с целью (а) оценки эффективности

деятельности организацией в прошлом в достижении ее целей, и (b) для принятия решений о будущем распределении ресурсов» [14], [17].

Сегменты, по которым представляется отчетность, могут относиться к функциональному или географическому сегментам, под которыми понимаются выделяемые компоненты организации, участвующие в производстве товаров и услуг или функционирующие для достижения конкретных операционных целей в пределах конкретных географических территорий. Кроме того, положениями Стандарта предусмотрена множественная сегментация, предполагающая представление в отчетности информации о выручке, расходах, активах и обязательствах для комбинации структурных (функциональных, географических) сегментов.

Для построения счета производства особое значение имеют положения, определяющие принципы учета и отражения в отчетности выручки сегмента – ключевого показателя, используемого при формировании показателя выпуска СНС. Выручка сегмента отражается в отчете о финансовых результатах деятельности организации, относящейся непосредственно к сегменту, а также включает часть выручки организации, «которая может быть обоснованно распределена на данный сегмент, как в виде бюджетных ассигнований, так и в виде грантов, трансфертов, штрафов, взносов или выручки от продаж внешним покупателям, или выручки от операций с другими сегментами этой же организации» [42].

В состав выручки сегмента не включаются такие элементы, как:

- процентный или дивидендный доход (включая проценты по авансам или займам другим сегментам, за исключением случаев, когда операционная деятельность сегмента связана, преимущественно, с финансовым посредничеством);

- прибыль от продажи инвестиционных активов или прибыль от погашения долгов (за исключением случаев, когда операционная деятельность сегмента связана, преимущественно, с финансовым посредничеством).

Основным стандартом, определяющим порядок отражения в учете и отчетности выручки от обменных операций и событий, является стандарт МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций». Положения стандарта в целом соответствуют принципам признания выручки, используемым в МСФО – наличие вероятности поступления в организацию будущих экономических выгод или возможностей полезного использования, а также возможностей надежной оценки этих выгод.

Стандарт распространяется на все организации общественного сектора за исключением коммерческих организаций с государственным участием.

При использовании организацией метода начислений данный стандарт применяется при учете выручки, возникающей при следующих обменных операциях и событиях:

- оказании услуг;
- продаже товаров;
- использовании другими сторонами активов организации, приносящих проценты, роялти и дивиденды.

В соответствии с положениями МСФО ОС выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого к получению вознаграждения.

При необменных операциях (МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги, трансферты)») организация получает или передает ценности другой организации без непосредственного предоставления в обмен примерно равных ценностей.

Выручка организаций общественного сектора для большей части государственных органов и других организаций общественного сектора является выручкой от необменных операций, включая, налоги и трансферты в денежной и неденежной форме - гранты, списание долгов, штрафные санкции, наследование, пожертвования, товары и услуги в натуральной форме и др.

Признание выручки от продажи товаров в МСФО ОС по аналогии с МСФО осуществляется при условиях:

- передачи организацией покупателю значительных рисков и преимуществ, связанных с правами собственности на товары;
- потери организацией прав участия в управлении в степени, ассоциируемой с правами собственности и осуществлением оперативного контроля над проданными товарами;
- возможности надежной оценки величины выручки;
- возможности поступления экономических выгод или возможностей полезного использования, связанных с операцией, в организацию;
- возможности надежной оценки величины понесенных затрат или затрат, которые будут понесены по осуществляемым операциям.

В соответствии с требованиями МСФО ОС в представляемой отчетности организации подлежит раскрытию:

- учетная политика, принятая для признания выручки, включая методы, принятые для определения степени завершенности операций по оказанию услуг;

- суммы каждой значительной статьи выручки, признаваемой в течение периода, включая выручку от оказания услуг, продажи товаров, получения процентов, получения роялти и получения дивидендов или их эквивалентов;

- суммы выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенной в каждую значительную статью выручки.

Основным документом финансовой отчетности, данные которого являются основой для формирования показателей счета производства для СГУ, является отчет о финансовых результатах деятельности. Особенностью отражаемых в отчете компонентов в виде выручки и расходов организации, признанных в отчетном периоде, является их включение в состав балансирующих статей, отражающих профицит или дефицит в использовании ресурсов за отчетный период.

В отчет о финансовых результатах деятельности организации должны как минимум включаться статьи, отражающие:

- выручку;

- финансовые затраты;

- долю организации в профиците или дефиците ассоциированных организаций и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия;

- прибыль или убыток до налогообложения от выбытия активов или погашения обязательств, относящихся к прекращенной деятельности;

- профицит или дефицит.

При существенности статей выручки и расходов, их характер и суммы должны раскрываться отдельно. Также организация должна представлять в отчете о финансовых результатах деятельности или в примечаниях детализированные сведения по статьям выручки, выделенным в соответствии с деятельностью организации. Аналогично организация должна представлять результаты анализа расходов с использованием классификаций, основанных на характере расходов или их назначении.

Для построения счета производства значимыми являются данные отчетности с представлением расходов в соответствии с их содержанием, отражающим их характер. Примерный формат такой отчетности включает показатели:

- выручки;
- расходов на вознаграждения работникам;
- расходов на амортизацию;
- прочих расходов;
- суммарных расходов;
- профицита.

Включение в состав показателей счета производства СНС элементов выпуска и промежуточного потребления, относящихся к единицам общественного сектора, является задачей, перспективы решения которой зависят от динамики внедрения соответствующих стандартов в российскую практику учета и построения финансовой отчетности. Данный стандарт для российской практики является относительно новым (официальная версия перевода МСФО ОС и его публикация Минфином РФ относится к 2012 г.) и в настоящее время не имеет достаточного распространения в РФ как основа разработки отчетных данных для единиц, включаемых в общественный сектор, что не позволяет даже на выборочной основе осуществлять и соответствующие расчеты показателей счета производства СНС.

Проблемы внедрения методологии МСФО ОС в российскую практику в значительной степени связаны и с несогласованностью ряда понятий, определяющих охват (периметр) единиц, консолидируемых в рамках общественного сектора. В настоящее время состав государственного сектора экономики в РФ определен постановлением Правительства РФ от 04.01.1999 N9 1 «О прогнозе развития государственного сектора экономики Российской Федерации», в соответствии с положениями которого к хозяйствующим субъектам государственного сектора экономики относятся:

- государственные унитарные предприятия, в том числе казенные;
- государственные учреждения;
- хозяйственные общества, в уставном капитале которых более 50%в акций (долей) находятся в государственной собственности;
- хозяйственные общества, в уставном капитале которых более 50% акций (долей) находятся в собственности хозяйственных обществ, относящихся к государственному сектору экономики» [41].

Данная классификация отражает особенности выделяемых структурных элементов государственного сектора экономики, которые формируются в основном по признакам наличия управления и полного контроля над единицами со стороны

государства. При формальной общности этих признаков единицы, включаемые в государственный сектор, характеризуются достаточной разнородностью по ряду ключевых характеристик, и прежде всего – по признаку наличия коммерческой составляющей в их деятельности. Предприятия, осуществляющие такую деятельность, обеспечивают формирование бюджета за счет соответствующих доходов от коммерческой деятельности и могут быть отнесены к группе коммерческих государственных предприятий. Предприятия, не осуществляющие коммерческую деятельность, определяются как некоммерческие государственные предприятия, обеспечивающие выполнение государством «функции поставщика общественных и социально значимых благ» [2], [3].

Основные различия субъектов государственного сектора определяются характером предоставляемых ими экономических благ. В настоящее время экспертами выделяются следующие ключевые характеристики единиц, включаемых в состав государственного сектора:

- казенные предприятия – обеспечивающие удовлетворение потребностей в «чистых» общественных благах (стратегическое развитие, национальная оборона, наука и др.);

- государственные и муниципальные унитарные предприятий - удовлетворение потребностей в «чистых» общественных благах, предоставление обществу квазиобщественных (услуги предприятий естественных монополий) и социально значимых (услуги коммунального хозяйства) благ;

- хозяйственные общества и товарищества - предоставление смешанных общественных и частных благ (развитие техники, технологий, освоение новых территорий и др.);

- некоммерческие государственные предприятия - государственные учреждения - предоставление чистых, смешанных общественных и социально значимых благ (организация государственного и муниципального управления, охрана правопорядка, таможенные услуги, образование здравоохранение, культура и др.);

- государственные корпорации и государственные компании, относящиеся к некоммерческим организациям - реализация государственной экономической и финансово-кредитной политики и предоставление смешанных общественных благ.

Кроме государственного в составе единиц общественного сектора экономики также выделяются единицы, относящиеся к добровольно - общественному и

смешанному подсекторам. Спецификой группы единиц добровольно-общественного подсектора является оказание нерыночных услуг домашним хозяйствам преимущественно в сфере образования, здравоохранения, культуры, рекреационных услуг и др. и удовлетворение коллективных потребностей общественными организациями (политическими партиями, профсоюзными организациями, ассоциациями и др.). Их особенностью является добровольность создания, независимость функционирования и ответственность перед членами соответствующих образований [2], [3].

Раздел 5. Схема построения показателей валового выпуска и промежуточного потребления на основе данных финансовой отчетности для государственных нефинансовых корпораций

В СНС нефинансовые корпорации определяются как корпорации, основным видом деятельности которых является производство рыночных товаров или нефинансовых услуг.

К сектору нефинансовых корпораций (НФК) также относятся и нефинансовые корпорации или квазикорпорации, осуществляющие вторичную финансовую деятельность (производители или предприятия розничной торговли, предоставляющие потребительские кредиты их клиентам), при условии, что в их деятельности доминируют нефинансовые виды деятельности.

Основную часть сектора нефинансовых корпораций составляют резидентские нефинансовые корпорации. Кроме того, в данный сектор включаются и некоторые некоммерческие организации, занятые рыночным производством товаров и услуг, а также ассоциации предпринимателей, финансируемые за счет взносов от нефинансовых корпораций или некорпорированных предприятий.

В СНС при классификации структурных элементов сектора нефинансовых корпораций выделяются:

- национальные частные нефинансовые корпорации;
- государственные нефинансовые корпорации;
- нефинансовые корпорации под иностранным контролем.

В состав показателя валового выпуска НФК в соответствии с методологией СНС включаются следующие элементы:

- рыночный валовой выпуск;
- прочий рыночный валовой выпуск;
- валовой выпуск для собственного конечного использования.

Общая стоимостная оценка рыночного выпуска для НФК формируется на основе учета:

- стоимости товаров и услуг, реализуемых по экономически значимым ценам;
- стоимости товаров и услуг, обмениваемых на другие товары, услуги или активы;

-стоимости товаров и услуг, используемых для осуществления платежей в натуральной форме;

-стоимости товаров и услуг, передаваемых или оказываемых другим заведениям предприятий – рыночных производителей, для их использования для промежуточного потребления;

-изменений запасов готовых и нереализованных товаров, предназначенных для продажи, обмена, осуществления платежей в натуральной форме или использования для промежуточного потребления другими заведениями предприятий;

-изменений запасов продукции на этапе незавершенного производства, предназначенных для аналогичных целей;

-торговых наценок, транспортных расходов, наценок по операциям, связанным с приобретениями и продажей финансовых активов и т.д.

При измерении выпуска не учитываются товары и услуги, произведенные и использованные в отчетном периоде в рамках отдельных заведений, и учитываются товары, использованные производившими их заведениями для целей валового накопления или собственного конечного потребления.

Исходным при формировании показателя выпуска для НФК в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) является стандарт (IAS) 18 «Выручка». В положениях стандарта выручка определяется как валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании за период, приводящее к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов акционеров. Выручкой признаются поступления экономических выгод, связанных с продажами товаров, оказанием услуг или использованием другими сторонами активов компании и получаемых в виде процентов, дивидендов или лицензионных платежей [9], [31].

Основным видом выручки для коммерческих предприятий является выручка от продажи товаров (оказания услуг), которая в соответствии с МСФО для организации признается при следующих условиях:

-при прекращении участия организации в управлении собственностью и контроля над реализованными товарами;

-при переходе значительных рисков и выгод, связанных с собственностью на товары, к покупателю;

-при вероятности получения организацией экономических выгод от продажи товаров;

-при возможностях получения надежных оценок выручки от продажи товаров;

-при возможностях надежного измерения затрат, относящихся к операциям по продаже товаров.

Исходным при формировании показателя промежуточного потребления для НФК в Международных стандартах финансовой отчетности является стандарт (IAS) 2 «Запасы». Положения Стандарта регламентируют порядок учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, правила выбора методов калькулирования. В Положениях Стандарта также содержится ряд рекомендаций, имеющих принципиальное значение для выделения элементов, включаемых в состав промежуточного потребления счета производства СНС, включая:

-рекомендации по распределению косвенных накладных расходов производственного характера;

-распределению услуг комплексных производств;

-разграничению отдельных видов затрат организации.

В составе затрат, учитываемых в себестоимости продукции, в соответствии со Стандартом (IAS) 2 выделяются:

-производственные переменные прямые затраты;

-производственные постоянные косвенные затраты;

-производственные переменные косвенные затраты.

Для обменных операций, включаемых в валовой выпуск НФК, в МСФО предусмотрен принцип учета неденежных операций между субъектами, в соответствии с которым приносящие организации выручку сделки признаются при неэквивалентности соответствующих обменных операций (МСФО 18 «Выручка»).

Признак неэквивалентности относится, как правило, к операциям обмена неаналогичными товарами, работами, услугами. В этих случаях оценки степени неэквивалентности должны осуществляться на основе справедливой стоимости и расхождения между стоимостными оценками должны компенсироваться денежными средствами. При определении справедливой стоимости целесообразна ориентация на стандарт МСФО (IFRS) 13, положения которого допускают использование косвенных оценок, относящихся к близким по характеристикам товарам, работам, услугам, отраслевым показателям и др.

Учет произведенных НФК товаров и услуг, использованных для осуществления платежей в натуральной форме, в МСФО регулируется стандартом МСФО 19 «Вознаграждения работникам». Данный стандарт содержит только наиболее общие сведения о данном компоненте в составе вознаграждений без конкретных пояснений относительно особенностей учета и раскрытия информации о данном компоненте в финансовой отчетности организации. При существенности данного компонента, общие требования по раскрытию информации о затратах организации на содержание персонала содержатся в стандарте МСФО 1 «Представление финансовой отчетности».

Компонент выпуска НФК «Стоимость товаров и услуг, передаваемых или оказываемых другим заведениям предприятий – рыночных производителей, для их использования для промежуточного потребления» на первичном уровне может отражаться в отчетности только для операционных сегментов предприятия, выделяемых в соответствии со Стандартом (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

Стандартом также определены критерии выделения операционных сегментов в отчетности организации в зависимости от их доли в совокупной выручке и в совокупных активах операционных сегментов организации. При несоответствии этим критериям операционные сегменты могут классифицироваться как отчетные. В этом случае информация по ним может раскрываться отдельно при ее значимости для потенциальных пользователей финансовой отчетности.

Положения данного стандарта при определенных условиях (обращении их долговых или долевого инструментов на открытых рынках) кроме консолидированной финансовой отчетности группы также могут распространяться и на отдельную или индивидуальную финансовую отчетность единиц НФК.

Компоненты выпуска НФК в виде изменений запасов готовых и нереализованных товаров и изменений запасов продукции на этапе незавершенного производства регулируется в МСФО в соответствии с положениями стандарта (IAS) 2 «Запасы». Стандартом предусмотрено выделение в их составе групп активов: предназначенных для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности, находящихся в процессе производства и предназначенных для продажи, а также и активов, находящихся в форме сырья и материалов, которые предназначены для использования в производстве или при предоставлении услуг.

Положениями Стандарта регулируется учет операций, связанных с - приобретением товаров и определением их стоимости при продаже, приобретением

сырья и материалов для дальнейшей обработки, оценкой стоимости полуфабрикатов, готовой продукции и незавершенного производства.

Выделяемые в структуре запасов активы, предназначенные для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности предприятий НФК, отражают запасы готовой продукции на определенный момент времени. Соответственно, при изменениях запасов данной группы активов (по аналогии с изменением компонента незавершенного производства), являющихся результатом производственной деятельности, соответствующие оценки должны учитываться в составе показателя валового выпуска.

Компонентами запасов в составе активов предприятий НФК также являются приобретенные товары, предназначенные для перепродажи, готовая продукция и незавершенное производство.

В МСФО признание запасов в учете осуществляется в момент перехода к организации связанных с правами собственности рисков и выгод.

При стоимостной оценке запасов в МСФО рекомендуется использование оценок, основанных на расчетах их фактической стоимости (себестоимости) или чистой цены продажи с ориентацией на минимальное значение сопоставляемых показателей.

Для определения стоимости взаимозаменяемых запасов в МСФО рекомендуется использование метода ФИФО (First - in - first - out) или метода «средневзвешенной стоимости» (Weighted average cost). В случаях использования обоих методов, запасы рекомендуется оценивать на основе наименьшего из расчетных значений.

Компонент выпуска предприятий НФК в виде торговых наценок, транспортных расходов, наценок по операциям, связанным с приобретениями и продажей финансовых активов и т.д. формируется по остаточному принципу и по экономическому содержанию относится к выручке от видов деятельности, которые не учитываются в составе других компонентов. В МСФО регулирование операций, относящихся к данному компоненту, осуществляется различными стандартами. Кроме того, дополнительной проблемой при их анализе является практика параллельного использования на текущем, переходном этапе формирования системы МСФО различных стандартов. В этих условиях требуется проведение их сравнений по ключевым положениям учета и формирования отчетности и на этой основе -

выявление новаций, оказывающих влияние на показатели отчетности, включаемые в состав данного компонента выпуска.

Существующие различия в составе и принципах учета элементов показателей выпуска и промежуточного потребления, разрабатываемого для НФК, и элементов отчета о прибылях и убытках, рассматриваемых в качестве потенциальной основы для построения соответствующих макроэкономических показателей, исключают возможности использования для этих целей стандартных алгоритмов агрегирования. Для этих целей в международной практике в настоящее время используются подходы, основанные на построении промежуточных счетов, концентрирующих элементы финансовой отчетности организаций, используемые на последующих этапах при формировании соответствующих макроэкономических показателей.

Соответствующие форматы промежуточных счетов, сформированные для показателей валового выпуска и промежуточного потребления НФК, представлены на рисунках 4 и 5.

Дополнительным элементом, отражаемым в счете производства НФК, является показатель потребления основного капитала, близкий по экономическому содержанию показателю амортизации, используемому в бухгалтерском учете. Методология его построения в международной статистике в настоящее время, как правило, основывается на использовании специализированных подходов, в частности, метода непрерывной инвентаризации. Используемой в этом случае информационной базой для расчетов являются преимущественно статистические показатели.

Валовой выпуск

=

Реализация за вычетом скидок, возвратов, НДС и налогов с продаж

“ - ”

Стоимость товаров, приобретенных для перепродажи

“ + ”

Запасы готовой продукции на конец отчетного периода

“ - ”

Запасы готовой продукции на начало отчетного периода

“ + ”

Стоимость продукции на этапе незавершенного производства на
конец отчетного периода

“ - ”

Стоимость продукции на этапе незавершенного производства на
начало отчетного периода

“ + ”

Компоненты прочих доходов организации:

-доходы от сдачи в аренду зданий и оборудования

-лицензионные доходы по продуктам

интеллектуальной собственности

Рисунок 4 - Формат промежуточного счета для построения показателя
валового выпуска для НФК

Промежуточное потребление

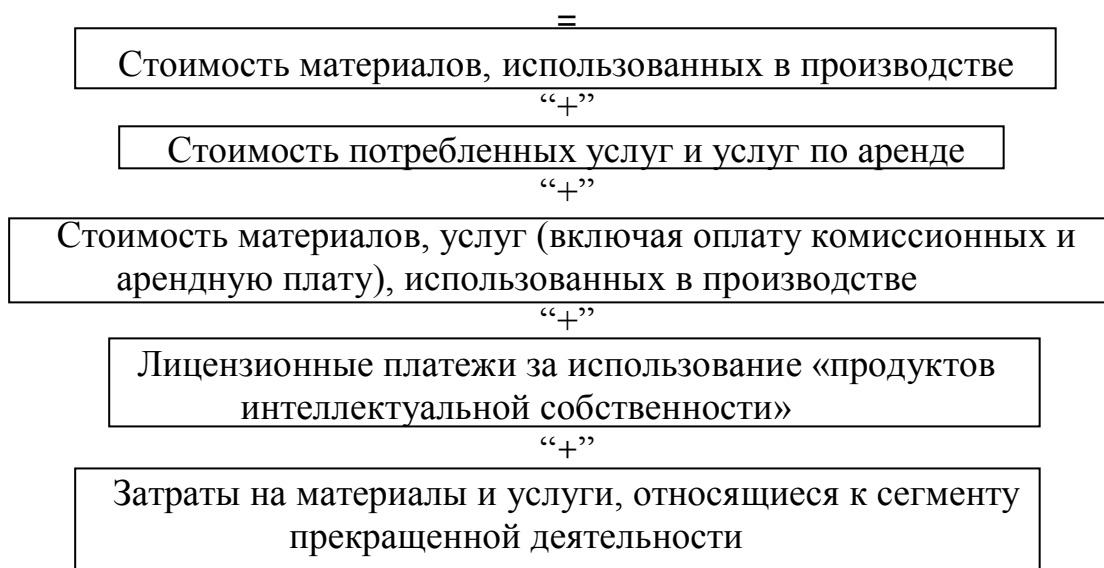


Рисунок 5 - Формат промежуточного счета для формирования показателя промежуточного потребления

На практике из-за сложности измерения потребления основного капитала и формирования его надежных стоимостных оценок при построении показателей счета производства в макроэкономической статистике предусмотрена возможность альтернативного отражения балансирующих статей счета на валовой и чистой основах.

Раздел 6. Схема построения показателей валового выпуска и промежуточного потребления на основе данных финансовой отчетности для государственных финансовых корпораций

В СНС финансовые корпорации (ФК) определяются как «институциональные единицы, которые, в основном, заняты оказанием финансовых услуг, включая услуги финансового посредничества». В состав финансовых корпораций включаются резидентные корпорации, занятые преимущественно предоставлением финансовых услуг другим институциональным единицам.

Оказание финансовых услуг в СНС рассматривается как результат «финансового посредничества, управления финансовыми рисками, трансформации ликвидности или вспомогательной финансовой деятельности». В экономике всех стран оказание финансовых услуг, как правило, строго регулируется и соответствующие единицы не производят другие товары и услуги, а финансовые услуги не могут являться результатом вторичной производственной деятельности.

В составе финансовых корпораций выделяются:

- финансовые посредники;
- вспомогательные финансовые корпорации;
- другие финансовые корпорации.

К финансовым посредникам в СНС относятся институциональные единицы, принимающие от своего имени обязательства для приобретения финансовых активов в процессе осуществления финансовых операций на рынке. Данный подсектор в основном представлен банковскими структурами (коммерческими, универсальными, многоцелевыми, сберегательными и др. банками) и страховыми корпорациями - корпорированными единицами, взаимными фондами и другими единицами, основной функцией которых является представление страховых услуг или услуг перестрахования другим страховым корпорациям.

Особым структурным элементом сектора финансовых корпораций является центральный банк, определяемый в СНС как национальное финансовое учреждение, осуществляющее контроль над ключевыми аспектами финансовой системы. Центральный банк в СНС рассматривается как самостоятельная институциональная единица данного сектора даже при условии доминирования в его деятельности нерыночных услуг. К данному подсектору относятся такие финансовые посредники,

как национальный центральный банк, валютные советы, независимые валютные органы, осуществляющие эмиссию национальной валюты и др.

Многообразие структурных элементов сектора финансовых корпораций (ФК), специфика функций, реализуемых ими в экономике, наличие методологических проблем требующих в ряде случаев использования конвенциональных подходов, являются фактором, определившим и проблемы классификации, учета и формирования стоимостных оценок для соответствующих показателей счета производства СНС. Этим объясняется и различная степень разработанности в СНС методологии формирования соответствующих показателей для различных структурных элементов ФК.

В версии СНС 2008 наиболее разработанными аспектами методологии формирования показателей выпуска и промежуточного потребления счета производства являются положения, относящиеся к финансовым посредникам, представленными банковскими структурами и страховыми компаниями.

Для банковских структур как разновидности депозитных корпораций формирование показателей счета производства основывается на учете особенностей их экономической деятельности, связанной с финансовым посредничеством. Их деятельность предполагает осуществлением операций, связанных с принятием депозитов у субъектов, получающих за пользование их ресурсами проценты по вкладам, и предоставлением привлеченных ресурсов в виде займов другим субъектам, осуществляющим платежи за их использование.

В СНС в составе посреднических операций по выплатам банковских процентов выделяются:

- проценты в определении СНС;
- оплата услуг финансового посредничества, измеряемых косвенным образом (УФПИК).

В СНС стоимостная оценка УФПИК определяется в виде агрегатного показателя – суммы:

- разницы между процентной ставкой, устанавливаемой банками для заемщиков, и «базисной» процентной ставкой;
- разницы между «базисной» ставкой и ставкой, устанавливаемой банками для вкладчиков.

Для ее определения необходимы сведения об остатках ссуд и депозитов небанковских клиентов и расчетные оценки соответствующих отклонений процентных ставок по вкладам и выплатам от базисной ставки.

В МСФО учет соответствующих банковских операций регулируется положениями ряда стандартов, включая (IAS 1) «Представление финансовой отчетности», (IFRS 2) «Выплаты на основе акций», (IFRS 7) «Финансовые инструменты: раскрытие информации», (IFRS 23) «Затраты по займам», и т.д.

Для банковских структур в соответствии с общей схемой показатель выпуска определяется в виде суммы расчетного значения стоимостного объема УФПИК и комиссионных доходов:

ВВбс =

Процентные доходы по предоставленным кредитам и аналогичные доходы
минус

Суммарные активы $\times S$

плюс

Суммарные обязательства $\times S$

минус

Процентные расходы по депозитам и аналогичные расходы

плюс

Комиссионные доходы.

В приведенном алгоритме компонент S является базисной процентной ставкой, как правило, фиксируемой на уровне ее межбанковского значения.

Другой показатель счета производства - промежуточное потребление для банковских структур определяется как сумма комиссионных расходов и общих и административных расходов.

Для страховых компаний при формировании показателей счета производства должны учитываться особенности оказываемых ими услуг, которые соответствуют следующим выделяемым в методологии СНС видам экономической деятельности:

- страхование, кроме страхования жизни;
- страхование жизни и аннуитеты;
- перестрахование;
- программы социального страхования;
- программы стандартизированных гарантий.

Включаемые в данный перечень программы страхования обеспечивают функции перераспределения ресурсов, поэтому соответствующие экономические операции фиксируются в счете вторичного распределения доходов или в финансовом счете и не отражаются в счете производства.

Построение показателей счета производства для финансовых корпораций (ФК) в СНС предусмотрено только для групп единиц, оказывающих услуги:

- страхования, кроме страхования жизни;
- страхования жизни.

Содержанием услуг страхования, кроме страхования жизни, является страхование держателей полисов от потерь или ущерба в результате несчастных случаев. В этом случае страховые премии выплачиваются страховым компаниям, а возмещения - держателям страховых полисов после наступления страховых случаев. В периоды между этими событиями страховая компания инвестирует страховую премию и получает доход от собственности, который является дополнительным источником средств для выплаты возмещения.

Формирование показателей счета производства в исследовании относится только к прямому страхованию, не связанному с перестрахованием - страхованием, осуществляемым между страховыми корпорациями. В соответствии с особенностями экономической деятельности страховые компании получают страховые премии от клиентов и являются их держателями до момента осуществления выплат по возмещениям или момента окончания периода страхования. Дополнением к фактической премии также является доход от собственности, получаемый страховыми компаниями в результате инвестирования соответствующих ресурсов.

В схему расчета выпуска страхования, кроме страхования жизни, в СНС включаются следующие элементы:

Общая сумма заработанных страховых премий

плюс

дополнения к премиям

минус

скорректированные страховые возмещения, подлежащие выплате.

В СНС заработанные страховые премии определяются как часть фактической страховой премии, относящейся к страховому покрытию, предоставленному в отчетном периоде, страховые возмещения - как суммы, подлежащие выплатам

держателям страховых полисов прямым страховщиком или перестраховщиком в отношении страховых случаев, предусмотренных в полисах и произошедших в их период действия.

Дополнения к премиям, являющиеся компонентом выпуска страховых корпораций, представлены в виде инвестиционных доходов, получение которых связано с наличием у страховых корпораций так называемых технических резервов.

Представление финансовой отчетности страховых компаний регулируется положениями основного отраслевого стандарта IFRS 4 «Договоры страхования», содержащего описание методов учета договоров страхования в финансовой отчетности страховщиков. В международной практике данный стандарт является предметом доработок и в перспективе разработка полной версии Стандарта будет охватывать весь комплекс вопросов учета и отчетности, являющихся специфическими для страховых компаний, включая признание, оценку, представление и раскрытие информации, связанной с договорами страхования.

В настоящее время отдельные аспекты учета и формирования отчетности страховых компаний регулируются различными стандартами МСФО, включая стандарт IAS 1 «Представление финансовой отчетности», содержащий общие требования к структуре финансовой отчетности и ее содержанию, стандарт IAS 7 «Отчеты о движении денежных средств», стандарт IFRS 8 «Сегментная отчетность», стандарт IAS 18 «Выручка», стандарт IAS 32 «Финансовые инструменты: представление информации», стандарт IAS 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» и др.

Основу построения показателей счета производства для страховых компаний составляют данные их финансовой отчетности, отражающие формирование технического результата по страхованию иному, чем страхование жизни, в котором выделяются отдельные виды доходов и расходов в виде заработанных премий, состоявшихся страховых убытков и операционных расходов. Основные сведения, включаемые в алгоритм расчета валового выпуска и промежуточного потребления для данной группы ФК, содержатся в отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе.

Учитываемые компоненты выпуска представляются в виде показателя страховых премий по договорам страхования (нетто) — страховых премий, скорректированных на суммы перестраховочных операций («нетто-

перестрахование»), отражающих суммы переданных в перестрахование премий, полученных от перестраховщиков долей возмещений в убытках и т.д.

Ключевым показателем выпуска является показатель заработанных премий по договорам страхования, относящихся к отчетному периоду, в котором учтены изменения резерва незаработанной премии (нетто) за данный период. Страховые премии считаются заработанными в объемах соответствующего периода, истекшего до отчетной даты, а также по договорам, срок ответственности которых истек в течение отчетного периода. Изменения резерва относятся к незаработанным страховым премиям, соответствующим ответственности, переходящей на последующие периоды.

В составе выпуска данной группы ФК также учитываются состоявшиеся страховые убытки – нетто, включающие страховые выплаты – нетто и нетто-изменения резервов убытков - резерва заявленных, но неурегулированных убытков, и резерва произошедших, но не заявленных убытков.

Промежуточное потребление соответствующих групп страховых компаний определяется на основе показателя чистых операционных расходов, корректируемых на расходы, связанные с оплатой труда и амортизацией.

В составе операционных расходов компаний выделяются:

- аквизиционные расходы;
- изменение в отложенных аквизиционных расходах;
- административные расходы;
- комиссия за услуги перестрахования;
- оплата труда, (включая отчисления по социальному страхованию);
- амортизация.

Общие схемы расчетов показателей выпуска и промежуточного потребления для страховых компаний по услугам, не связанным со страхованием жизни, на основе данных финансовой отчетности для соответствующих групп страховых компаний представлены на рисунках 6 и 7.

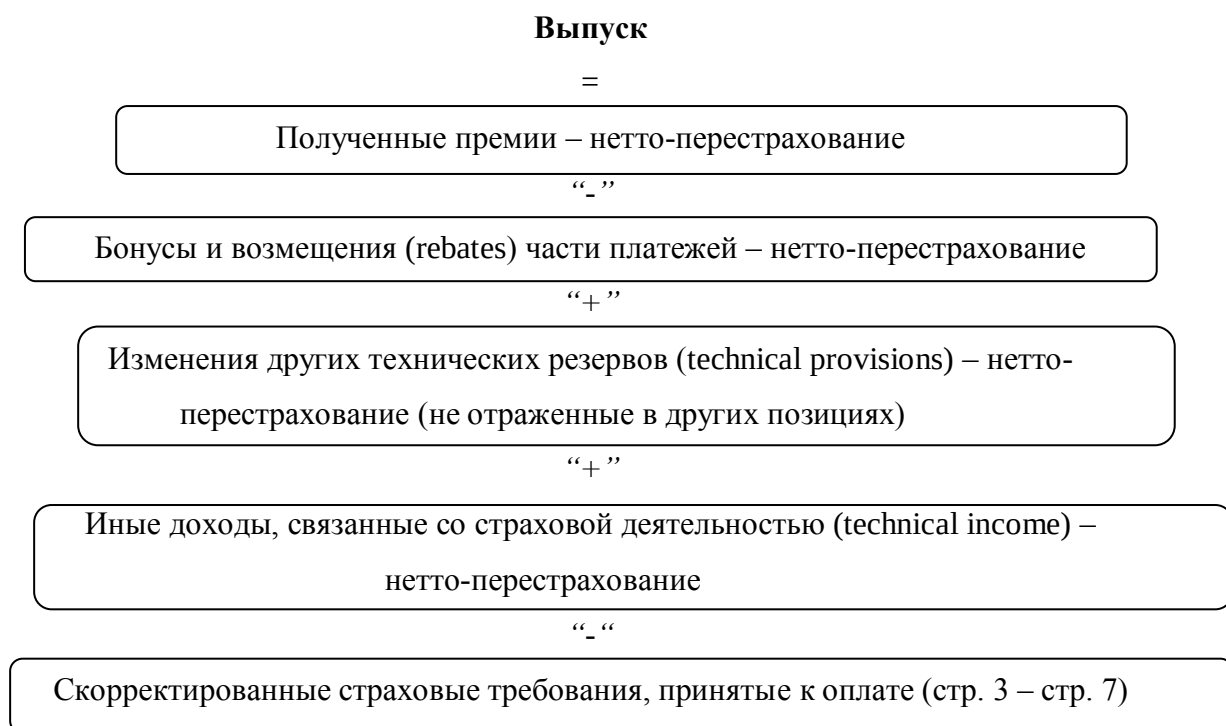


Рисунок 6 - Общая схема расчета показателя выпуска для страховых компаний по услугам, не связанным со страхованием жизни

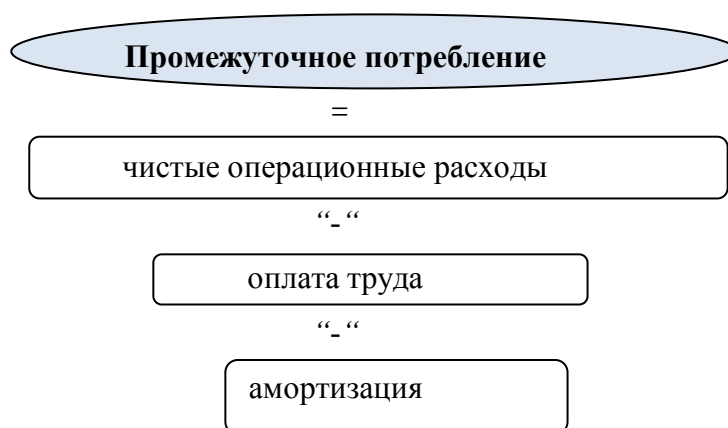


Рисунок 7 - Общая схема расчета показателя промежуточного потребления для страховых компаний по услугам, не связанным со страхованием жизни

В СНС услуги страхования жизни рассматриваются как специфическая схема сбережений. В отличие от других форм страхования в данном случае страховые корпорации накапливают полученные премии до конкретной даты осуществления соответствующих страховых выплат и используют существующие резервы для получения инвестиционного дохода. При этом часть инвестиционного дохода включается в резервы по страхованию жизни, принадлежащие держателям

страховых полисов и формируемые с целью обеспечения будущих страховых выплат.

Соответствующий инвестиционный доход в СНС рассматривается как актив держателей полисов, остающийся у страховых компаний до момента выплат страховых сумм. Другая часть инвестиционного дохода, «не вмененная держателям полисов», рассматривается страховыми компаниями как комиссия за оказанные услуги [42].

В СНС методология расчета выпуска страхования жизни основывается на аналогичных принципах, используемых при расчетах выпуска в страховании, кроме страхования жизни. Особенностью используемой расчетной схемы является наличие в составе ее элементов особых статей, отражающих изменения в технических резервах.

Значение выпуска для данной группы страховых компаний определяется в соответствии со следующей схемой:

Страховые премии заработанные
плюс
дополнения к премиям,
минус
страховые выплаты, срок по которым наступил,
минус
увеличение (плюс уменьшение) технических резервов по страхованию жизни.

В данной схеме страховые премии определяются по аналогии с принципами, используемыми для расчета показателя выпуска компаниями, оказывающими иные виды страховых услуг.

Для страхования жизни элементом учета также являются дополнения к страховым премиям, включающие инвестиционный доход, полученный от использования резервов держателей полисов, который в СНС идентифицируется как доход от собственности и отражается в счете распределения первичных доходов. При определении выпуска страхования жизни в соответствии с методологией СНС должна учитываться разница между общей суммой дохода, полученного в результате инвестирования страховых технических резервов, и его частью, вмененной держателям полисов и добавленной к страховым техническим резервам. В составе этой разницы выделяются:

-доходы от долевого участия в капитале (income from participating interests) с выделением доходов, полученных от ассоциированных (для группы) предприятий;

-доходы от других видов инвестиций с выделением доходов, полученных от ассоциированных предприятий (включая, доходы от земельных участков и строений, доходы от прочих видов инвестиций).

Элементом выпуска также являются нереализованные доходы (unrealized gains) от инвестиций, образуемые в результате переоценки и повышения справедливой стоимости соответствующих активов.

В СНС выплаты по страхованию жизни отражаются на момент их начисления или фактических выплат. Из-за особенностей данного вида страхования – определенности сумм платежей, срок по которым наступил – при расчетах не требуется их корректировка.

В состав обязательных технических резервов данной группы страховых компаний включаются резервы незаработанных премий и убытков (включая резервы заявленных, но неурегулированных убытков, и резервов состоявшихся, но не заявленных убытков). Аналогично оценки соответствующих резервов в МСФО определяются на основе актуарных оценок при возможностях выбора метода оценок обязательств по страховым случаям, включая использование актуарных оценок с оценкой будущих выплат.

Общие схемы расчета показателя выпуска и промежуточного потребления для страховых компаний по услугам, связанным со страхованием жизни, представлены на рисунках 8 и 9.

Промежуточное потребление соответствующих групп страховых компаний определяется на основе показателя чистых операционных расходов, корректируемых на расходы, связанные с оплатой труда и амортизацией.

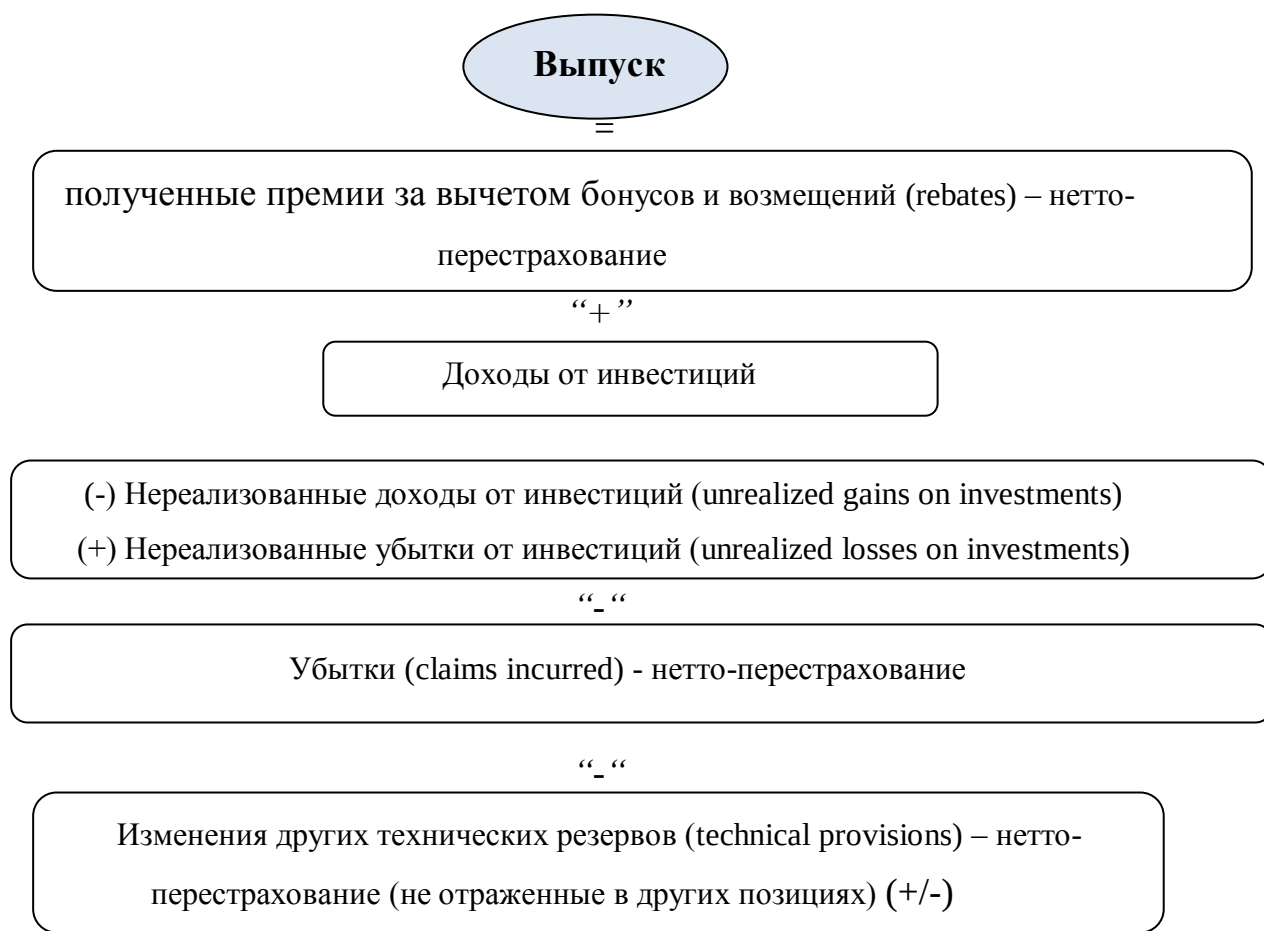


Рисунок 8 - Общая схема расчета показателя выпуска для страховых компаний по услугам, связанным со страхованием жизни

В составе операционных расходов компаний выделяются:

- аквизиционные расходы;
- изменение в отложенных аквизиционных расходах (+/-)
- административные расходы;
- комиссия за услуги перестрахования (-)
- оплата труда, включая отчисления по социальному страхованию;
- амортизация.

Промежуточное потребление

=

Чистые операционные расходы

(-) Оплата труда (включая отчисления по социальному страхованию)

(-) Амортизация

“+”

Инвестиционные расходы

“+”

Другие технические расходы (technical costs) – нетто-перестрахование

Рисунок 9 - Общая схема расчета показателя промежуточного потребления для страховых компаний по услугам, связанным со страхованием жизни

Раздел 7. Разработка предложений по совершенствованию алгоритма расчетов показателей счета производства для сектора нефинансовых корпораций

Необходимость уточнения алгоритмов расчетов показателей счета производства для сектора нефинансовых корпораций определяется, как правило, отсутствием в положениях МСФО жестких требований к составу показателей, включаемы в отчетность, и формату ее представления. В этих условиях при наличии формализованных схем построения счетов СНС, определенном составе и наличии описания содержания учитываемых при формировании соответствующих показателей элементов, их качественные характеристики будут в значительной степени определяться возможностями использования данных, представленных в финансовой отчетности конкретных организаций. При этом в зависимости от требований потенциальных пользователей информации, используемой учетной политики, опыта использования МСФО, степени квалификации учетного персонала и других факторов, состав отражаемых в отчетности показателей, содержание и степень детализации комментариев к отчетности могут существенно отличаться даже для организаций близких по экономическим, отраслевым и территориальным характеристикам. Соответственно, в каждом конкретном случае для практических расчетов не могут быть использованы идентичные алгоритмы формирования макроэкономических показателей СНС на основе представляемых отчетных данных.

В качестве варианта решения этой проблемы в международной статистической практике используется подход, основанный на построении промежуточных систем, концентрирующих показатели отчетности, которые могут быть включены в схемы расчетов соответствующих показателей. В дальнейшем в зависимости от состава показатели промежуточных систем должны корректироваться с целью их согласования с элементами, учитываемыми при построении конкретных макроэкономических показателей. Для российской учетной практики такие корректировки также являются необходимыми процедурами на различных этапах внедрения МСФО в систему российского бухгалтерского учета и постепенного расширения и детализации представляемой в финансовой отчетности информации.

Основным источником информации при формировании счета производства для нефинансовых и финансовых корпораций является отчет о доходах организации. Однако, для построения показателей СНС, как правило, требуется более детальная информация по сравнению с данными, представляемыми в отчетности.

Важным преимуществом построения промежуточного счета является возможность его использования для оценки корректности расчетов на наличие ошибок при использовании Т-счетов, на основе которых оценивается дисбаланс между его ресурсной частью и частью использования ресурсов. Альтернативным подходом к выявлению ошибок является оценка значений добавленной стоимости, исчисленных на основе использования различных методических подходов, на сходимость. В последнем случае добавленная стоимость (в основных ценах) исчисляется в виде разности между выпуском и промежуточным потреблением или в виде суммы элементов, включающих оплату труда, другие налоги на производство (за вычетом других субсидий на производство) и валовую прибыль и приравненные к ней доходы. Валовая прибыль и приравненные к ней доходы для НФК также могут быть рассчитаны на основе суммирования следующих элементов:

- амортизации;
- добавлений к нераспределенной прибыли;
- подлежащего выплате дохода от собственности;
- текущих трансфертов к выплате;
- истощения природных ресурсов;
- снижения стоимости запасов материальных ценностей;
- отчислений в резерв на погашение сомнительных долгов.

Для оценки валовой прибыли из этой суммы должны вычитаться:

- сумма доходов от собственности, подлежащих получению;
- текущие трансферты к получению;
- чистая выручка от продажи финансовых и нефинансовых активов.

При корректировках промежуточного счета для формирования показателей счета производства для нефинансовых корпораций в составе выпуска необходимо учесть следующие дополнительные виды продуктов (товаров или услуг), которые в настоящее время не отражаются в бухгалтерских счетах.

Корректировки на выпуск продукции для промежуточного потребления и капитализированного выпуска для собственного конечного использования

Данный компонент корректировок связан с особенностями учета в СНС и МСФО следующих экономических операций, относящихся к выпуску, использованию и расходам организаций.

Выпуск товаров и услуг, произведенных заведением и использованных другим заведением в рамках корпорации. В СНС стоимость этих операций учитывается в составе выпуска, а также в составе промежуточного потребления НФК, что, соответственно, не влияет на величину добавленной стоимости при корректировках. В бухгалтерском учете эти операции, как правило, не учитываются или элиминируются при учете.

Расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР) собственного использования. В СНС НИОКР для внутреннего использования рекомендуется учитывать в составе выпуска продукции осуществляющих такие работы корпораций. При потреблении этой продукции корпорацией расходы на НИОКР учитываются как в составе выпуска продукции, так и в составе ее промежуточного потребления, что не меняет значения показателя добавленной стоимости после корректировки. В учете многих западных стран такие расходы учитываются как вид затрат, поэтому при корректировках расходы на НИОКР могут являться объектом повторного счета - при оценке стоимости выпуска при производстве НИОКР и оценки промежуточного потребления при его использовании корпорацией для производства других товаров и услуг. В соответствии с методологией СНС учет НИОКР не влияет на величину добавленной стоимости корпораций.

Расходы на собственное строительство и капитальный ремонт. В бухгалтерском учете эти затраты, как правило, капитализируются, что соответствует положениям методологии СНС. В учете некоторых стран собственные капитальные затраты рассматриваются в качестве капитальных, а не текущих затрат и не включаются в состав выручки. Собственные капитальные затраты капитализируются в бухгалтерском балансе и отчете об изменениях в финансовой позиции.

В СНС в качестве выпуска, который корпорация использует для накопления капитала, необходимо учитывать полную стоимость строительства и капитального ремонта. Такая корректировка относится к показателям выпуска продукции, промежуточного потребления, добавленной стоимости и прибыли и приравненным к ней доходам.

Расходы на разработку программного обеспечения и оригиналов развлекательных программ, литературных и художественных произведений. В СНС они отражаются в составе выпуска и накопления капитала и их учет аналогичен учету расходов на собственное строительство и капитальный ремонт предприятия их капитализировать. В бухгалтерском учете такие расходы учитываются в составе текущих затрат. Их капитализация приводит к увеличению добавления к нераспределенной прибыли предприятия за счет полных затрат, а соответствующей корректировкой является увеличение прибыли и приравненных к ней доходов, а также значения показателя добавленной стоимости.

Корректировки на проценты к получению и проценты к выплате

В соответствии с методологией СНС доходы в виде процентов могут учитываться на основе различных принципов в зависимости отношения получаемых доходов к операциям с финансовыми посредниками или без использования их услуг.

При осуществлении операций заимствования или предоставления ссуд без финансового посредничества с участием нефинансовых учреждений проценты учитываются как доходы от собственности. Аналогично проценты, подлежащие выплате или получению по облигациям, простым и переводным векселям или ссудам нефинансовых учреждений (домашних хозяйств, некоммерческих учреждений, государственных организаций, нефинансовых корпораций), также учитываются как доходы от собственности.

При осуществлении соответствующих операции при финансовом посредничестве (кредиты банков) расходы на услуги финансовых посредников включаются в состав процентов, подлежащих получению или выплате:

- проценты к получению определяются как разность между «теоретическим уровнем процентов» (чистыми процентами – доходами от собственности, которые передаются от заемщиков ссудодателям через банки или аналогичные учреждения), и расходами на услуги финансовых посредников;

- проценты к выплате определяются как разность между чистыми процентами к выплате и расходами на услуги.

В СНС сумма расходов на проценты к получению и проценты к выплате включаются в состав промежуточного потребления корпорации. В этом случае добавленная стоимость корпорации должна корректироваться в сторону понижения относительно показателя промежуточного счета.

Корректировки на страховые премии

В данном случае используются аналогичные принципы корректировок в отношении выплат страховых премий, в составе которых в качестве элементов выделяются:

- оплата услуг страховых компаний;
- текущие трансферты держателей страховых полисов истцам.

Расходы на услуги в этом случае включаются в состав промежуточного потребления корпорации, а остаток отражается как текущий трансферт корпораций страховым компаниям. При такой схеме добавленная стоимость корпорации должна корректироваться также в сторону понижения относительно показателя промежуточного счета.

Корректировки на потребление основного капитала

Необходимость данной корректировки связана с существующими различиями в учете и стоимостной оценке использования основного капитала в бухгалтерском учете и СНС. Признанными недостатками учета амортизации в бухгалтерском учете являются:

- ориентация при переоценке стоимости основных фондов на балансовую стоимость;
- ориентация используемых методов амортизации преимущественно на цели налогообложения.

На практике потребление основного капитала, как правило, оценивается специалистами по разработке национальных счетов с использованием метода непрерывной инвентаризации. Различие в оценках потребления основного капитала и амортизации требует корректировки показателя чистой прибыли и приравненных к ней доходов в случаях замены показателя амортизации показателем потребления основного капитала.

При использовании в качестве эквивалента потребления основного капитала данных по амортизации необходим их пересчет как элемента издержек, оцениваемого по первоначальной стоимости, в текущие цены.

Корректировка на доходы от собственности, вмененные держателям страховых полисов

В СНС доходы от собственности, получаемые страховыми компаниями для инвестирования в технические резервы, классифицируются как доходы держателей страховых полисов. В связи с тем, что такие доходы фактически не принадлежат держателям страховых полисов, в СНС они условно интерпретируются как выплаты

страховым компаниям, включаемые в состав чистых страховых платежей и отражаются в счете вторичного распределения доходов.

Соответствующие данные о доходах от собственности, полученных корпорациями, являющимися держателями страховых полисов, могут быть получены на основе анализа данных бухгалтерского учета страховых компаний по выплаченным страховым премиям.

Корректировки на налоги

Данная часть корректировок относится, в первую очередь, к налогам на доходы, капитал и налоговым льготам, часть которых фактически относится к субсидиям. Для целей корректировки целесообразно отделение подлежащих выплате налогов от субсидий на производство, что требует проведения специального анализа первичных данных специалистами в области бухгалтерского учета.

В соответствии с изложенными принципами валовая добавленная стоимость в счете производства должна корректироваться в сторону повышения за счет капитализации затрат на разработку программного обеспечения, оригиналов развлекательных программ, литературных и художественных произведений и в сторону понижения - за счет расходов на оплату страховых услуг и услуг финансовых посредников.

Выбор конкретных схем корректировок при построении показателей счета производства для НФК в значительной степени определяется используемыми в национальной практике форматами финансовой (бухгалтерской) отчетности. Наиболее простые алгоритмы корректировок могут быть реализованы при построении соответствующих показателей при условиях:

- использования общих форматов для бухгалтерского баланса и отчета о доходах;
- использования общих принципов стоимостной оценки активов;
- учета в планах бухгалтерских счетов требований к информационной базе, используемой при построении национальных счетов.

Наличие этих условий позволяет при их построении непосредственно ориентироваться на первичную информацию, которая для гармонизации методологии учетных систем различных уровней может также дополняться другими данными и корректироваться в соответствии с вышеизложенными принципами.

При построении счета производства для сектора нефинансовых корпораций соответствующие корректировочные процедуры являются частью общего

расчетного алгоритма. При этом в зависимости от особенностей национальной статистики и учетной практики могут быть использованы различные подходы к проведению корректировочных процедур.

Для стран, в которых действует законодательство, обязывающее корпоративные единицы предоставлять сведения из финансовой отчетности, или для стран, в которых существует практика взаимодействия статистических служб, ответственных за построение системы национальных счетов, с корпоративным сектором экономики, на этапе получения первичных данных необходимо обеспечить полный охват соответствующих групп единиц.

Для построения показателей счета производства необходимы сведения по экономическим операциям, предусмотренным общим расчетным алгоритмом формирования показателей выпуска и промежуточного потребления, которые должны дополняться данными, характеризующими:

- стоимость капитализированного собственного строительства и капитального ремонта;
- масштабы межгрупповых операций с произведенными товарами и услугами, осуществляемых в рамках корпораций;
- стоимость осуществляемых в рамках корпораций НИОКР;
- стоимость разработки объектов авторских прав и программного обеспечения;
- отчисления на социальное страхование;
- проценты, подлежащие выплате и получению, с детализацией по расчетам, осуществляемым через финансовых посредников и других субъектов.

Кроме того, при данном подходе на первичном уровне требуется обеспечить необходимую детализацию сведений, представляемых в составе комментариев к отчетности, а также обеспечить представление дополнительных данных, не предусмотренных положениями учетных стандартов и имеющих значение только для специалистов в области национального счетоводства.

Существенный недостаток данного подхода связан с необходимостью анализа и обработки значительных объемов первичной информации, что приводит к увеличению затрат и оказывает негативное влияние на сроки разработки соответствующих макроэкономических показателей. Поэтому применение соответствующих расчетных и корректировочных схем в статистике этих стран целесообразно только в отношении крупных предприятий, а для получения данных

от групп средних и малых предприятий -использовать традиционные методы сбора данных, основанные на статистических обследованиях.

Для стран, где законодательство не предусматривает обязательного предоставления данных финансовой отчетности, за исключением данных отчетности корпораций, акции которых свободно котируются на фондовых рынках, этап получения первичных данных включает:

- анализ опубликованной отчетности соответствующих групп корпораций, акции которых котируются на фондовом рынке, а также корпораций, относящихся к государственному сектору и корпораций, деятельность которых регулируется государством;

- формирование на основе данных финансовой отчетности сводных таблиц для ключевых элементов, учитываемых в составе показателей СНС (стоимость реализации или выручка, себестоимость товаров и услуг, компоненты оплаты труда, чистый доход или прибыль за финансовый год, проценты, подлежащие выплате и получению, дивиденды к получению, текущие трансферты, валовое накопление капитала и т.д.), что предполагает взаимодействие разработчиков счетов с представителями налоговых органов;

- для получения дополнительных данных - проведение обследований частных корпораций.

Существенный недостаток данного подхода связан с ограниченными возможностями получения полной информации по ряду показателей, в частности, показателей, относящихся к использованию услуг финансовых посредников – выплаченным и полученным процентам, страховым премиям и др., которая может быть получена непосредственно от финансовых посредников и страховых компаний. Часть сведений в виде процентов по облигациям и векселям и дивидендам по акциям, не относящихся к операциям с финансовыми посредниками, может быть получена от соответствующих регулирующих органов.

Существующий международный опыт показывает, что значительная часть корректировок при построении показателей счета производства для НФК связана с отсутствием необходимой информации единиц, занятых в сфере финансового посредничества. В частности, отмечается отсутствие необходимой для построения соответствующих показателей классификации их клиентов с выделением единиц, относящихся к корпоративным предприятиям, квазикорпорациям, некорпорированным предприятиям и домашним хозяйствам. Например,

используемые в настоящее время банковскими структурами классификации клиентов в основном формируются по признакам видов экономической деятельности, а классификации страховых компаний, как правило, осуществляются по видам страхования.

Соответственно, задачей специалистов в области национального счетоводства является разработка наиболее адекватных подходов к формированию классификаций, в наибольшей степени соответствующих методологии СНС. При этом для повышения качества формируемых показателей национальных счетов и снижения затрат на проведение специальных обследований корпораций, целесообразна организация взаимодействия статистических служб с финансовыми посредниками и страховыми компаниями. В частности, классификация операций клиентов финансовых посредников по институциональным признакам позволила бы оптимизировать и соответствующие корректировочные процедуры и при построении показателей счета производства для НФК.

Другой подход к корректировкам при построении показателей счета производства НФК, при котором требуются существенно меньшие объемы первичной информации, и, соответственно, увеличивается вероятность соблюдения респондентами требований к предоставлению надежной и достоверной информации, связан с корректировками добавленной стоимости – производного показателя от комбинации показателей выпуска продукции и промежуточного потребления нефинансовых корпораций.

Заключение

1. Эффективное решение задач стратегического планирования и управления в РФ требует наличия соответствующей информационной базы, формируемой на основе использования различных источников первичных данных. Использование таких источников при оценке результатов деятельности государственного сектора экономики совместно с данными, разрабатываемыми официальной статистикой, позволяет не только расширить информационную базу для принятия соответствующих управленческих решений, но и с учетом их особенностей и ряда преимуществ по сравнению со статистическими данными повысить качественные характеристики разрабатываемых на их основе аналитических оценок и прогнозов.

В отличие от данных, формируемых в рамках официальной статистики, для финансовой отчетности организаций характерны следующие особенности:

- меньшие затраты, связанные с получением соответствующей информации, которая в ряде случаев может быть получена на безвозмездной основе;
- большой (в ряде случаев практически полный) охват единиц совокупности, являющихся объектами регистрации;
- более высокие качественные характеристики формируемой информации при минимальных ошибках наблюдений, большей степени надежности и детализации сведений, относящихся к различным группам единиц, выделяемым в структуре генеральной совокупности;
- большая степень оперативности процессов актуализации формируемой информации;
- меньшая нагрузка на респондентов, представленных хозяйствующими субъектами, при сборе первичных данных;
- возможности использования соответствующей информации для повышения качества бизнес-регистров, используемых в международной статистике в качестве основы статистических наблюдений.

В отличие от национальных счетов, где, в принципе, действуют признанные в международной статистике методологические стандарты построения системы макроэкономических показателей (методология СНС), международные стандарты в методологии построения финансовой отчетности (МСФО) в настоящее время находятся на стадии завершения формирования. Одновременно для этих систем характерно и постоянное развитие и сближение методологических и концептуальных принципов.

Стандарты МСФО, являясь менее формализованной по сравнению с СНС системой, при их ориентации на приоритеты существенности, доступности, возможности интерпретации для широкого круга пользователей и др., позволяют формировать первичные данные, использование которых обеспечивает необходимое качество, надежность и достоверность макроэкономических показателей, формируемых для государственного сектора экономики.

2. Перспективы совершенствования методологической базы построения показателей макроэкономической статистики для государственного сектора экономики в РФ на основе данных финансовой отчетности организаций связаны с гармонизацией учетных систем, действующих на первичном и макроэкономическом уровнях. Ключевыми учетными системами, для которых характерно наличие методологических стандартов, сложившейся системы классификаторов, регулярность формирования и представления отчетных данных, практическая апробированность и др., являются система финансовой отчетности организаций, представляющая первичный (микроэкономический) уровень и основанная на соответствующих международных стандартах (МСФО), и Система национальных счетов, представляющая агрегированный (макроэкономический) уровень разрабатываемых показателей.

Базовые и признанные на международном уровне общие рекомендации в области методологии гармонизации системы макроэкономических показателей и показателей финансовой отчетности организаций изложены в положениях Системы национальных счетов (СНС 2008). Соответственно, методология СНС в исследовании рассматривается в качестве основы гармонизации показателей деятельности государственного сектора экономики, разрабатываемых в рамках различных учетных систем, в следующих аспектах:

- СНС рассматривается как концептуальная основа для обеспечения согласованности определений и классификаций, используемых в различных областях статистики;

- СНС функционирует как структура счетов, которая обеспечивает балансировку данных, полученных из различных источников, включая данные, полученные на основе обследований предприятий, результаты обследований домашних хозяйств, данные статистики внешней торговли, налоговые сведения, а также данные других административных источников.

При соответствии основных правил и методов бухгалтерского учета и учета в СНС – использовании принципа начисления, метода двойной записи, балансовых построений и внутренней согласованности форм отчетности и счетов систем – существуют их различия, которые в настоящее время являются важнейшей предметной областью международных исследований.

В связи с тем, что микро-показатели не в полной мере соответствуют требованиям построения агрегатных показателей СНС, для их получения необходимо применение определенных корректировок, включая:

- корректировки для обеспечения соответствия концептуальных различий гармонизируемых систем;
- корректировки для обеспечения согласованности секторных показателей;
- корректировки, связанные восстановлением данных, неучтенных на микро-уровне.

Перспективные методологические разработки в этой области в настоящее время в статистике отдельных стран в зависимости от особенностей и степени развития систем учета связаны с формированием промежуточных счетов. Их цель - преобразование показателей, отражаемых в финансовой отчетности в агрегированные показатели национальных счетов.

Промежуточные счета, формируемые на основе данных финансовой отчетности с учетом общих концептуальных принципов и структуры СНС, кроме использования в качестве переходной модели гармонизации учетных систем, могут иметь и самостоятельное аналитическое значение. Содержащаяся в них информация, в частности, позволяет выявить соотношения важнейших групповых финансовых показателей, относящихся к конкретным видам экономической деятельности единиц государственного сектора экономики, получить сведения об основных источниках инвестиций, включая амортизационные накопления, нераспределенные доходы, заемный капитал и др.

3. Счет производства СНС является основой построения показателей, отражающих результаты деятельности единиц государственного сектора экономики. На основе данного счета также рассчитывается показатель ВВП с использованием производственного метода, который по сравнению с другими расчетными методами (доходов и использования ресурсов) в наибольшей степени адаптирован к информационной базе, основанной на финансовой отчетности организаций, разрабатываемой в соответствии с принципами МСФО. Принципиальное значение

при построении показателей счета производства для единиц государственного сектора экономики имеет обеспечение максимального соответствия экономического содержания их компонентов экономическому содержанию показателей, представленных в финансовой отчетности.

В наиболее предпочтительном варианте при их построении должна использоваться вся совокупность показателей, отражаемых в финансовой отчетности организаций, экономическое содержание которых соответствует концепциям выпуска и промежуточного потребления СНС. При несоответствии комбинируемых показателей в зависимости от выявленных различий часть показателей может быть сформирована с использованием простейших процедур, основанных на агрегировании соответствующих первичных показателей финансовой отчетности. Для другой части показателей СНС требуется использование специальных процедур в виде комбинирования показателей финансовой отчетности или адаптации их отдельных элементов к требованиям СНС.

Базовым при построении показателей счета производства является отчет о совокупном доходе (отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе) единиц, относящихся к секторам нефинансовых и финансовых корпораций, определенных в соответствии с секторной классификацией институциональных единиц в СНС.

При разработке схем построения показателей валового выпуска и промежуточного потребления для единиц государственного сектора экономики на основе финансовой отчетности в исследовании были учтены особенности экономической деятельности и специфика представляемой отчетности групп единиц, определяемых в СНС как нефинансовые, финансовые корпорации и сектор государственного управления.

4. В исследовании при построении показателей валового выпуска и промежуточного потребления для единиц государственного сектора экономики был реализован поэлементный подход, обеспечивший обоснованный выбор и включение в расчетные схемы показателей финансовой отчетности, эквивалентных их структурным элементам, выделяемым в СНС.

Учитывая особую значимость рыночного выпуска для оценки масштабов производственной деятельности единиц государственного сектора для экономики, в качестве предлагаемой основы выбора соответствующих показателей финансовой отчетности в исследовании была представлена его детализированная структура.

В качестве базового при формировании показателей валового выпуска и промежуточного потребления для единиц государственного сектора экономики в исследовании был использован отчет о прибылях и убытках (отчет о совокупном доходе) предприятия, содержащий сведения о прибылях, убытках и изменениях прочего совокупного дохода организации за отчетный период.

Основными стандартами МСФО, на которые необходимо ориентироваться при анализе особенностей учета, стоимостной оценки и представления соответствующих элементов, включаемых в состав показателей счета производства, относятся: стандарт (IAS) 18 «Выручка», содержащий определение выручки, принципы признания выручки и состав ее элементов, стандарт (IAS) 2 «Запасы», положения которого регулируют порядок учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, правила выбора методов калькулирования, МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», (IFRS) 8 «Операционные сегменты», МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» и др.

5. Разработанные в исследовании общие схемы построения показателей счета производства для единиц государственного сектора экономики на основе данных финансовой отчетности в наибольшей степени адаптированы к системам показателей, разрабатываемых для единиц сектора нефинансовых корпораций.

При построении соответствующих показателей для финансовых корпораций в исследовании были учтены: содержание экономической деятельности, связанной с финансовым посредничеством, особенности ее учета и отражения в счетах СНС. Также были учтены принципиальные различия в расчетных схемах, используемых при построении соответствующих оценок валового выпуска и промежуточного потребления для определенных в СНС финансовых посредников - единиц, занятых в банковской и страховой сферах.

В исследовании также раскрыто содержание услуг финансового посредничества, измеряемых косвенным образом (УФПИК) – понятия, используемого в СНС при стоимостной оценке выпуска банковского сектора, определяемой в виде агрегатного показателя – суммы разницы между процентной ставкой, устанавливаемой банками для заемщиков, и «базисной» процентной ставкой, и разницы между «базисной» ставкой и ставкой, устанавливаемой банками для вкладчиков.

Результатом данной части исследования является разработанная общая схема согласования показателей финансовой отчетности банковских организаций с показателями счета производства СНС.

Основой анализа содержания соответствующих первичных показателей, которые потенциально могут использоваться при формировании показателей счета производства для банковских организаций, являются соответствующие стандарты МСФО, включая (IAS 1) «Представление финансовой отчетности», (IFRS 2) «Выплаты на основе акций», (IFRS 7) «Финансовые инструменты: раскрытие информации», (IFRS 23) «Затраты по займам», и т.д.

Для страховых компаний формирование показателей счета производства в исследовании относилось только к прямому страхованию, не связанному с перестрахованием - страхованием, осуществляемым между страховыми корпорациями. Разработанные в данной части исследования схемы расчетов показателей счета производства дифференцировались в зависимости от видов страховых услуг, оказываемых соответствующими экономическими единицами и выделяемых в СНС – страхования жизни и страхования, кроме страхования жизни.

6. Особое внимание в исследовании, учитывая значительную роль в экономике и социальной сфере, уделялось вопросам формирования показателей счета производств на основе данных финансовой отчетности для сектора государственного управления. При разработке соответствующих схем учитывались особенности единиц органов государственного управления, осуществляющих функции распределения доходов и богатства с использованием налоговых и трансфертных механизмов.

В исследовании в качестве единиц органов государственного управления, деятельность которых влияет на формирование показателей счета производства, выделялись единицы, принявшие решение об участии в производственной деятельности, которая может реализовываться в формах деятельности:

- создаваемых государственных корпораций, корпоративная политика которых, включая вопросы ценообразования и инвестиций, могут контролироваться соответствующими единицами;

- контролируемых некоммерческих организаций (НКО);

- в виде производств товаров и услуг заведениями, находящимися в их собственности и не являющимися отдельными юридическими лицами.

В исследовании при определении групп единиц, учитываемых при формировании показателей счета производства, в соответствии с принципами СНС в качестве основного критерия признания единиц в качестве государственной корпорации использовался критерий ее контролирования со стороны государственных учреждений, других государственных корпораций или объединений государственных учреждений и государственных корпораций. Такой контроль определен в СНС как возможность определения соответствующими структурами общей корпоративной политики государственной корпорации, финансовой и оперативной политики, относящейся к стратегическим целям корпорации как рыночного производителя.

Аналогично на основе принципов СНС в исследовании устанавливались границы (периметр) сферы производства для единиц сектора государственного управления, определяемые следующими видами деятельности:

- производством товаров или услуг, предоставляемых производителями другим единицам, включая товары и услуги, использованные в процессе производства;

- производством товаров, используемых их производителями для собственного конечного потребления или валового накопления;

- производством продуктов, содержащих запас знаний и используемых их производителями для собственного конечного потребления или валового накопления.

7. В соответствии с принципами СНС в составе выпуска единиц сектора государственного управления также должен учитываться нерыночный выпуск, предоставляемый другим институциональным единицам или обществу на безвозмездной основе или по экономически незначимым ценам. Его оценка осуществляется на основе суммарных затрат на производство (включая потребление основного капитала, налоги на производство за вычетом субсидий на производство, за исключением налогов и субсидий на продукты).

В данной части исследования особое внимание уделялось вопросам применения при формировании отчетности соответствующих единиц Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС), которые устанавливают требования к признанию, оценке, представлению и раскрытию информации по операциям и событиям в финансовой отчетности общего назначения. Данная группа стандартов предназначена для применения

организациями, относящимися к общественному сектору, к которым в МСФО ОС относятся: национальные правительства, региональные правительства, местные органы власти и их подразделения. Также учитывалось, что положения МСФО ОС не применяются к коммерческим организациям с государственным участием (КОГУ), на которые распространяются положения МСФО.

Список использованных источников

- 1 Бельгибаева К.К. «Концептуальные основы бухгалтерского учета и системы национальных счетов ООН» // Фундаментальные исследования. – 2011
- 2 Домбровская Е.Н. О применении МСФО в общественном секторе экономики России, 19 (307), 2012
- 3 Домбровская Е.Н. Влияние характеристик организационно-правовых форм государственных предприятий на постановку бухгалтерского учета // Управленческий учет. 2010. № 11. С. 53—61.
- 4 Европейская экономическая комиссия ООН. Статистические метаданные в корпоративном контексте: Справочник для руководителей. ООН, Женева, 2009
- 5 ЕЭК ООН/Конференция Европейских статистиков. Статистические стандарты и исследования. №. 53, Женева, 2000
- 6 Иванов Ю.Н. «История возникновения и развития СНС» // Вопросы статистики, 9/2012
- 7 Использование административных и вторичных источников данных в официальной статистике. Руководство по принципам и практике // ООН, Нью-Йорк и Женева, 2011
- 8 Кодекс норм Европейской статистики, ЕС, 2005
- 9 Международные стандарты финансовой отчетности, М: Аскери, 2008
- 10 Международный стандарт ISO 9001:2015, п. 7.5.3 Управление документированной информацией, ISO 2015
- 11 Николаева С.А., Безрученко Г.А., Галдина А.А., «Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования» // «Аналитика-Пресс», М., 2001
- 12 Общероссийский классификатор продукции по видам экономической деятельности, <http://www.okvad.ru/>
- 13 Основополагающие принципы официальной статистики. Резолюция, принятая Генеральной Ассамблеей ООН 29 января 2014 года (68/261)
- 14 Постановление Правительства РФ от 04.01.1999 N 1 (ред. от 30.12.2002) "О прогнозе развития государственного сектора экономики Российской Федерации"
- 15 Правовая основа европейской статистики Статистический закон, Евростат, 2010

- 16 Пушкина М.В. «Гармонизация бухгалтерского учета и системы национальных счетов» // Аудиторские ведомости, 2007
- 17 Сборник: Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: Издание 2010 года // Международная федерация бухгалтеров (ИФАС), Министерство финансов Российской Федерации, 2010
- 18 Связи между счетами бухгалтерского учета предприятий и национальными счетами. Методологические исследования. Руководство по национальным счетам. Серия F № 76. ООН, 2002
- 19 Федеральный закон от 06. 12. 2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете»
- 20 Федеральный закон от 27 июля 2010 г. N 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности"
- 21 Andre Vanoli «Is National Accounting Accounting? National Accounting between Accounting, Statistics and Economics» Article, 2010
- 22 Australian Bureau of Statistics Business Register, 2015
- 23 Balance of Payments Manual, IMF, 2008
- 24 Building the System of National Accounts, Eurostat, 2014
- 25 Eurostat «The European System of National and Regional Accounts Manual (ESA95)», European Commission, 1995
- 26 External debt statistics : guide for compilers and users. — Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2013
- 27 Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, iasfw.fm, 2006
- 28 G. Brackstone, «Statistical Issues and of Administrative Data: Issues and Challenges» Ottawa, 1987
- 29 Government Finance Statistics Manual 2001 – GFSM2001
- 30 Government Finance Statistics Yearbook, IMF, 2003
- 31 <http://minfin.ru>
- 32 <http://www.gks.ru/>
- 33 IMF Government Finance Statistics Manual, 2001
- 34 Links between Business Accounting and National Accounting. Handbook of National Accounting // United Nations, New York, 2000
- 35 Manual on Government Deficit and Debt. Implementation of ESA95 // Eurostat, 2010
- 36 Measuring Capital OECD Manual, 2001

- 37 Perpetual Inventory Method, Service lives Discard patterns and Depreciation methods, Statistics Netherlands, 1998
- 38 Robert Dippelsman, Claudia Dziobek, and Carlos A. Gutiérrez Mangas «What Lies Beneath: The Statistical Definition of Public Sector Debt» An Overview of the Coverage of Public Sector Debt for 61 Countries, IMF, 2012
- 39 Statistics on Public Sector Employment: Methodology, Structure and Trend, ILO, 1999
- 40 The French Business Register Enterprise Statistics, 1997
- 41 The International Public Sector Accounting Standards, International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), 2014
- 42 United Nations (2009) System of National Accounts 2008 // New York: United Nations
- 43 World Bank Public Sector Debt Statistics, <http://www.worldbank.org/qpsd>