

Гелаев Дени Ибрагимовичстудент, ФГБОУ ВО
«Чеченский государственный
университет», г. Грозный**e-mail:** gelaev9898@mail.ru**Успаева Милана Гумкиевна**канд. экон. наук, ФГБОУ ВО
«Чеченский государственный
университет», г. Грозный**e-mail:** mguspaeva@mail.ru**Gelaev Deni**Student, Chechen State University,
Groznyi**e-mail:** gelaev9898@mail.ru**Uspaeva Milana**Candidate of Economic Sciences,
Chechen State University, Grozny**e-mail:** mguspaeva@mail.ru

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАПАСОВ И НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА В СИСТЕМЕ НАЦИОНАЛЬНЫХ СЧЕТОВ

Аннотация. Статья посвящена изучению проблем применения информации финансовой отчетности предприятий и организаций при образовании основополагающих макроэкономических показателей. Исследованы особенности методологии согласованных учетных систем, изучены теоретические аспекты учета запасов и незаконченного производства при оценке рыночного выпуска в системе национальных счетов. Рассмотрены основные макроэкономические показатели в международных стандартах финансовой отчетности и системе национальных счетов. Приведены основные компоненты валового выпуска и предположения, исходя из которых происходит выбор формата промежуточного счета.

Ключевые слова: гармонизация учетных систем, запасы, международные стандарты финансовой отчетности, методология, незавершенное производство, система национальных счетов, финансовая отчетность.

PECULIARITIES OF ACCOUNTING OF RESERVES AND UNFINISHED PRODUCTION IN THE SYSTEM OF NATIONAL ACCOUNTS

Abstract. The article has been devoted to the study of the problems of applying the information of financial statements of enterprises and organizations in the formation of fundamental macroeconomic indicators. The features of the methodology of the agreed accounting systems have been examined, the theoretical aspects of inventory accounting and unfinished production, when assessing the market output in the System of National Accounts, have been studied. The main macroeconomic indicators in International financial reporting standards (IFRS) and the System of National Accounts have been considered. The main components of the gross output and assumptions, on the basis of which the choice of the intermediate account format, have been adduced.

Keywords: harmonization of accounting systems, stocks, International financial reporting standards, methodology, incomplete production, System of national accounts, financial statements.

Промежуточный счет – временный счет в бухгалтерских книгах предприятий, применяемый для записи остатков средств, исправляющих ошибки, или остатков средств, которые еще до конца не определили, например, из-за того, что какая-либо определенная сделка не была доведена до конца.

Выработанный на базе материала доклада о прибылях и убытках промежуточный счет имеет данные, позволяющие строить порядок Системы национальных счетов (далее – СНС): от счета изготовления до счета использования располагаемого дохода. В его структуре отмечают элементы, касающиеся расчета показателей выпуска изделий, отраженного в базовых ценах, промежуточного потребления в ценах покупателей и добавленной стоимости. Изначальные данные также позволяют рассчитать норматив добавленной стоимости с использованием подходов, составленных на основе производственного способа и способа образования прибыли, что позволяет оценивать соответственные расчетные показатели на сходимость.

Для предприятий сектора нефинансовых корпораций выбор формата промежуточного счета основывается на следующих предположениях:

– экономическая деятельность единиц осуществляется в сфере производства, маркетинга и сбыта произведенных товаров, а также в сфере сбыта продуктов несобственного производства;

© Гелаев Д.И., Успаева М.Г., 2019. Статья доступна по лицензии Creative Commons «Attribution» («Атрибуция») 4.0. всемирная (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

The Author(s), 2019. This is an open access article under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).



- при построении счета учитывается только общий выпуск корпорации без выделения его компонентов;
- в деятельности предприятия предполагается отсутствие компонентов, относящихся к прекращаемой деятельности (англ. discontinued operations) и деятельности, результатом которой является формирование чрезвычайных (англ. extraordinary) доходов (расходов).

При наличии деятельности, связанной с перепродажей товаров, в состав выпуска единицы должны включаться торговые наценки, которые при построении промежуточного счета отражаются в составе агрегатного показателя в совокупности с произведенным выпуском. Значение соответствующего агрегатного показателя определяется в виде разницы между чистой (за вычетом скидок, возвратов, НДС и налогов с продаж) выручкой от продаж и стоимостью товаров, приобретенных для перепродажи. Для его дезагрегации и определения торговых наценок требуется дифференциация чистой стоимости товаров, приобретенных для перепродажи, и чистой выручки от других продаж.

Прекращаемая деятельность учитывается и отражается в отчетности в соответствии со стандартом 5 «Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращаемая деятельность» Международных стандартов финансовой отчетности (англ. International Financial Reporting Standards, IFRS; далее – МСФО). При ее возникновении раскрытие информации о прекращаемой деятельности должно предусматриваться в специальном разделе формы отчетности, отделяемом от раздела «Продолжающаяся деятельность». В этом случае в отчете о совокупном доходе организация должна представить в виде агрегированного показателя суммарную прибыль (убытки) от прекращаемой деятельности в отчетном периоде и суммарную прибыль (убытки), связанную с выбытием или переоценкой активов (обязательств) по прекращаемой деятельности. Аналитическая информация по компоненту прекращаемой деятельности представляется в примечаниях или непосредственно в отчете о совокупном доходе.

Показатели промежуточного счета также можно предварительно оценить на наличие ошибок при преобразовании отчета о доходах в формат специального Т-счета, в котором предусмотрены разделы в виде ресурсов и их использования, которые должны быть сбалансированы. Другой подход к выявлению несбалансированности показателей промежуточного счета может основываться на сопоставлении показателей добавленной стоимости, рассчитанных с использованием различных методов, в частности, производственного метода и метода доходов. В последнем случае добавленная стоимость определяется как сумма таких компонентов доходов организации, как оплата работы, иные чистые (за вычетом субсидий) налоги и сборы на производство и валовый операционный доход.

Рассмотрим форматы промежуточных счетов, разрабатываемых на основе данных отчета о прибылях и убытках, для показателей валового выпуска, выраженного в основных ценах (табл. 1), и для показателя промежуточного потребления (табл. 2).

Таблица 1

Формат промежуточного счета для формирования показателя валового выпуска

Элементы валового выпуска	
Реализация за исключением скидок, возвратов, НДС, сборов и налогов с продаж	
Плюсы	Минусы
Цена готовой продукции на конец рассматриваемого периода	Цена товаров, купленных для перепродажи
Цена товаров на этапе незаконченного производства на конец рассматриваемого периода	Цена готовой продукции на начало рассматриваемого периода
Элементы иных доходов организации: – доходы от сдачи во временное владение и пользование зданий и оборудования; – лицензионные доходы по товарам интеллектуальной собственности	Цена товаров на этапе незаконченного производства на начало рассматриваемого периода

Составлено авторами по материалам исследования

Последний компонент, не представленный в схеме использования показателей отчета о прибылях и убытках при формировании показателей счета производства СНС, является вторичным выпуском, отражаемым в статье «Прочие доходы» отчета о прибылях и убытках организации.

Аналогично на основе общей схемы может быть сформирован промежуточный счет для СНС.

Таблица 2

Формат промежуточного счета для составления показателя промежуточного потребления

Элементы промежуточного потребления
Цена материалов, использованных в производстве
Цена потребленных услуг и услуг по сдаче во временное пользование объектов
Цена материалов, услуг (в то числе оплата комиссионных и арендная плата), применяемых в производстве
Лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности
Расходы на материалы и услуги, принадлежащие сегменту прекращенной деятельности

Составлено авторами по материалам исследования

Включаемые в данную таблицу показатели являются компонентами агрегированных показателей, представленных в отчете о прибылях и убытках. Компоненты «Стоимость материалов, использованных в производстве» и «Стоимость потребленных услуг и услуг по аренде» являются частью стоимости произведенных товаров, «Стоимость материалов, услуг (включая оплату комиссионных и арендную плату), использованных в производстве» является частью операционных расходов, «Лицензионные платежи за использование продуктов интеллектуальной собственности» – частью «Прочих расходов» и при наличии прекращенной деятельности и возможности выделения соответствующего компонента в состав промежуточного потребления включаются отнесенные к его сегменту затраты на материалы и услуги.

Последующие корректировки промежуточных счетов для формирования показателей счета производства связаны с необходимостью включения в состав выпуска корпораций в соответствии с СНС следующих дополнительных компонентов выпуска товаров (услуг), не имеющих соответствующих аналогов в отчетности организаций и имеющих иную интерпретацию в первичном учете:

- выпуск товаров (услуг), произведенных и использованных заведениями в рамках корпорации;
- расходы на научные исследования и разработки, результаты которых используются в собственном производстве;
- расходы на строительство и капитальный ремонт, выполненные хозяйственным способом;
- расходы на производство других компонентов продуктов интеллектуальной собственности.

Выпуск товаров (услуг), произведенных и использованных заведениями в рамках корпорации, в СНС оценивается на основе затрат и отражается в составе общекорпоративных показателей выпуска и промежуточного потребления корпорации, что не влияет на значение показателя добавленной стоимости.

На уровне формирования первичных данных этот компонент, как правило, не учитывается.

Общие принципы учета и отражения в СНС расходов на научные исследования и разработки в настоящее время определяются методологией СНС 2008. При приобретении результатов научно-исследовательских работ (далее – НИР) у сторонних организаций в СНС рекомендуется оценивать выпуск научных исследований и разработок в рыночных ценах, при осуществлении НИР в рамках организации – на основе суммарных затрат на их производство с добавлением связанных с их производством затрат основного капитала. В СНС результаты научных исследований и разработок рассматриваются как накопление основного капитала за исключением случаев, когда признается, что при данной деятельности отсутствуют экономические преимущества владельца. В таком случае расходы на НИР относятся к промежуточному потреблению.

Выпуск капитализируемых НИР для собственного использования отражается в виде валового накопления основного капитала в процессе их производства. При этом в учете для соответствующих частей выпуска, согласно принятой методологии, не требуется определение изменений их объемов, относящихся к незавершенному производству.

В первичном учете расходы на НИР в большинстве случаев отражаются как компонент затрат.

Расходы на строительство и капитальный ремонт, выполненные хозяйственным способом, в СНС и первичном учете капитализируются. В учете стран Европейского союза соответствующие расходы не включаются в состав выручки (внутренних продаж) и относятся к капитальным затратам. В СНС данный компонент выпуска, который для организаций является источником накопления капитала, отражается на основе полных затрат.

Расходы на производство других компонентов продуктов интеллектуальной собственности включают расходы на разработку программного обеспечения, оригиналов развлекательных программ, литературных и художественных произведений.

Данные, необходимые для внесения соответствующих корректировок, как правило, не представлены в финансовой отчетности организаций и могут быть получены только на основе анализа записей, содержащихся в главной книге.

Последующие корректировки показателя промежуточного потребления промежуточного счета в соответствии с методологией СНС предполагают включение в его состав дополнительных компонентов в виде выпуска товаров (услуг), произведенных и использованных заведениями в рамках корпорации, затрат, связанных с оплатой услуг финансовых учреждений.

Сегодня специалисты осознают присутствие и иных концептуальных отличий между системами учета, основанных на понятиях МСФО и СНС, которые, как правило, относят к действиям, не оказывающим значительного воздействия на формируемые макроэкономические показатели. Соответственно, для формирования необходимого для выполнения аналитических задач уровня безопасности образуемых показателей счета производства СНС, в теории достаточно внесения корректировок, предусмотренных в рамках рассмотренных схем. Кроме того, качество формируемых макроэкономических показателей, разработанных на основе данных финансовой отчетности предприятий, относящихся к нефинансовому сектору экономики, может быть оценено при сопоставлении значений соответствующих показателей, рассчитываемых на основе использования альтернативных подходов. В частности, для показателя добавленной стоимости оценка качества могут осуществляться на основе сопоставлений соответствующих оценок, полученных при использовании производственного метода и метода доходов.

В соответствии с используемыми в СНС расчетными формами значение показателя добавленной стоимости, охарактеризованного в виде разницы между валовым выпуском и промежуточным потреблением, обязано балансироваться со значением рассматриваемого показателя, рассчитанным в виде суммы таких отражаемых в отчетности организаций компонентов доходов, генерируемых в результате производственной деятельности, как чистые (за вычетом субсидий) налоги на производственную деятельность, оплата труда нанятых работников и валовая операционная прибыль.

Первый компонент – чистые налоги на производство – является частью отражаемых в отчетности организаций операционных расходов, второй (оплата труда наемных работников) включает элементы в виде прямых и накладных производственных затрат на рабочую силу, являющихся частью стоимости реализованной продукции, и прямых торговых и общих затрат на рабочую силу, являющихся частью операционных расходов (расходов по реализации и административно-управленческих расходов). Третий компонент в виде валовой операционной прибыли, являющийся балансирующей статьей счета образования доходов и исходным элементом при формировании счета первичных доходов в СНС, может быть определен на основе использования данных финансовой отчетности в соответствии с расчетными алгоритмами, определяемыми схемами их построения.

В соответствии с методологией СНС, прибыль – показатель, характеризующий «получаемый в процессе производства результат (за вычетом издержек), до вычета любых платежей в явной или неявной форме процентов, ренты или других доходов от собственности, подлежащих выплате за использование финансовых активов, земли или других природных ресурсов, необходимых для осуществления производства» [2, с. 128]. Как балансирующая статья счета образования доходов СНС валовая операционная прибыль может быть определена в виде разницы между расчетным значением валовой добавленной стоимости и показателями:

- чистых (за минусом субсидий) других налогов на производство и импорт;
- оплаты труда наемных работников.

Соответствующими аналогами показателей финансовой отчетности организаций являются:

- для показателя «Чистые (за минусом субсидий) другие налоги на производство» – показатель «Налоги на собственность и другие налоги на производство», являющийся элементом операционных расходов;
- для показателя «Оплата труда наемных работников» – комбинация «Прямых и накладных затрат на оплату труда производственного персонала», включаемых в состав стоимости произведенной продукции, и «Прямых затрат на оплату труда персонала, занятого в торговых операциях, и затрат на оплату труда административно-управленческого персонала», включаемых в состав операционных расходов.

Компонент валовой добавленной стоимости в основных ценах «Другие налоги на производство» в СНС относится только к производителям продукции и в основном включает актуальные налоги и сборы (за вычетом субсидий) на привлекаемую силу или капитал, непосредственно используемые предприятиями. К данной группе в зависимости от особенностей существующей налоговой системы могут относиться, в частности, налоги на собственность производителей, налоговые сборы за использование основных фондов, лицензионные платежи, гербовые сборы, экологические налоги, взносы в фонды страхования персонала от безработицы и т. д.

Компонент в виде оплаты труда наемных работников включает выплаты работникам в виде заработной платы, окладов и других вознаграждений, связанных с производством, отчисления работодателей в социальные фонды, а также некоторые виды отчислений, не связанных с производством и не предусматривающих создание специальных фондов (в СНС – условно исчисленные отчисления работодателей на социальное страхование).

Используемый в СНС показатель валовой операционной прибыли по экономическому содержанию отличается от понятия прибыли, отражаемой в отчетности организаций. В первом случае его содержание отражает часть доходов, относящуюся к использованию капитала и получаемую предприятиями корпоративного сектора экономики в результате их участия в процессе производства. В СНС данный показатель рассчитывается в виде разницы между валовой добавленной стоимостью и затратами на оплату труда наемных работников и суммарными налогами на производство и импорт.

Как результат использования капитала в производстве валовая операционная прибыль в терминах СНС включает компоненты, относящиеся к потреблению основного капитала, чистым доходам корпоративных единиц от собственности, корпоративной прибыли и текущим (нетто) трансфертам.

В соответствии с алгоритмом расчета валовой операционной прибыли как исходного элемента при формировании счета первичных доходов в СНС, ее значение может быть определено на основе комбинации следующих показателей финансовой отчетности организации:

- амортизации элементов производственного основного капитала и амортизации офисного оборудования;
- дополнительных нераспределенных доходов;
- прибыли от собственности в виде полученных процентов, доходов от предоставления в аренду непроизведенных активов (земли, недр, объектов патентования), дивидендов, доли в чистых доходах неконсолидированных дочерних структур;
- затрат, связанных с использованием финансовых и непроизведенных активов, в виде выплат процентов, платежей за аренду непроизведенных активов и выплат дивидендов;
- полученных трансфертов в виде страховых (за исключением страхования жизни) возмещений и не страховых компенсаций убытков;
- выплаченных трансфертов в виде страховых (за исключением страхования жизни) премий, налогов на доходы, чистых налогов на доходы от капитала и взносов в благотворительные фонды;
- чистых доходов от продажи финансовых и нефинансовых активов;
- истощение запасов природных ресурсов;
- списания запасов;
- отчисления на покрытие безнадежных долгов.

Представленная схема расчета показателя валовой операционной прибыли основана на принципах оценки баланса ресурсов экономической единицы, необходимых для компенсации затрат, связанных с коммерческим использованием нефинансовых и финансовых активов, принадлежащих другим единицам, уплатой налогов и финансированием инвестиционной деятельности.

Библиографический список

1. Гирбасова, Е. М. Особенности современного этапа развития системы национальных счетов в России // Экономические и социально-гуманитарные исследования. – 2014. – № 2 (2). – С. 12-22.
2. Пономаренко, А. Н. Система национальных счетов / Экономический журнал Высшей школы экономики. – 1997. – № 2. – С. 78-103.
3. Рыбакова, О. М. Система национальных счетов для сектора общего государственного управления Российской Федерации / О. М. Рыбакова, Е. М. Гирбасова // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 6. – С. 14-23.
4. Свидерская, Я. И. Аналитические возможности Системы национальных счетов / Я. И. Свидерская, О. Д. Нестерова // Вологодские чтения. – 2009. – № 74 – С. 36-38.
5. Система национальных счетов 2008 года (СНС 2008). – ООН, 2009. – 1296 с.
6. Шорина, Е. В. Гармонизация данных статистической и бухгалтерской отчетности на микроуровне / Е. В. Шорина, С. В. Юркевич // Вопросы статистики. – 2013. – № 12. – С. 16-19.
7. Официальный сайт Министерства Финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://minfin.ru> (дата обращения: 15.01.2019).
8. Comparison of business statistics characteristics with IAS/IFRS and EU accounting directive: the main differences between statistical and accounting concepts. Statistical and Accounting Standards. – SGA, 2011. – 22 с.
9. Strengthening the Links between Macroeconomic Statistical Guidelines and Accounting Standards. – IMF, 2004. – 47 с.

References

1. Girbasova E. M. Osobennosti sovremennogo etapa razvitiya sistemy natsional'nykh schetov v Rossii [*Features of the current stage of development of the system of national accounts in Russia*], Ekonomicheskie i sotsial'no-gumanitarnye issledovaniya [*Economic and Social Research*], 2014, I. 2 (2), pp. 12-22.
2. Ponomarenko A. N. Sistema Natsional'nykh Schetov [*System of National Accounts*], Ekonomicheskii zhurnal vysshei shkoly ekonomiki, 1997, I. 2, pp. 78-103.
3. Rybakova O. M., Girbasova E. M. Sistema Natsional'nykh Schetov dlya sektora obshchego gosudarstvennogo upravleniya Rossiiskoi Federatsii [*The system of national accounts for the general government sector of the Russian Federation*], Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchët [*International Accounting*], 2010, I. 6, pp. 14-23.
4. Sviderskaya Ya. I., Nesterova O. D. Analiticheskie vozmozhnosti Sistemy Natsional'nykh Schetov [*Analytical capabilities of the System of National Accounts*], Vologdinskie chteniya, 2009, I. 74, pp. 36-38.
5. Sistema Natsional'nykh Schetov 2008 goda (SNS 2008) [*System of National Accounts 2008 (2008 SNA)*], UN, 2009, 1296 p.
6. Shorina E. V., Yurkevich S. V. Garmonizatsiya dannykh statisticheskoi i buhgalterskoi otchetnosti na mikrourovne [*Harmonization of statistical and accounting data at the micro level*], Voprosy statistiki, 2013, I. 12, pp. 16–19.
7. Ofitsial'nyi sait Ministerstva Finansov Rossiiskoi Federatsii [*Official website of the Ministry of Finance of the Russian Federation*]. Available at: <http://minfin.ru> (accessed 15.01.19).
8. Comparison of business statistics characteristics with IAS/IFRS and EU accounting directive: the main differences between statistical and accounting concepts. Statistical and Accounting Standards, SGA, 2011, 22 p.
9. Strengthening the Links between Macroeconomic Statistical Guidelines and Accounting Standards, IMF, 2004, 47 p.