

УДК 657.1

М.Г. Успаева

ОЦЕНКА ВАЛОВОГО РЕГИОНАЛЬНОГО ПРОДУКТА НА ОСНОВЕ ДАННЫХ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Аннотация. Статья освещает проблемы формирования показателей региональной статистики на основе использования данных финансовой отчетности организаций. В статье анализируются особенности построения показателя валового регионального продукта на основе данных отчетности, разрабатываемой в соответствии с принципами МСФО, представлены схемы оценки его элементов с использованием данных отчета о прибылях и убытках организаций.

Ключевые слова: валовой региональный продукт, выручка, международные стандарты финансовой отчетности, отчет о прибылях и убытках, Система национальных счетов, финансовая отчетность.

Milana Uspayeva

ESTIMATION OF GROSS REGIONAL PRODUCT ON THE BASIS OF ORGANIZATIONS FINANCIAL STATEMENTS DATA

Annotation. The article concerns the problems of regional statistics indicators formation on the basis of organizations financial statements data. In the article the features of gross regional product indicator formation based on statement data developed in accordance with IFRS principles are analyzed, estimation schemes of its elements using the profit and loss statement data of the organizations are presented.

Keywords: gross regional product, sales, International Financial Reporting Standards, profit and loss statement, System of National Accounts, financial statements.

Учитывая общую тенденцию в развитии системы бухгалтерского учета в РФ, направления и этапы ее реформирования в соответствии с международными стандартами (МСФО), при разработке методических подходов к построению показателей региональной статистики на основе данных финансовой отчетности целесообразно ориентироваться на перспективы их комплексного применения в российской учетной практике. Такой подход предполагает использование для этих целей первичной информационной базы, разрабатываемой на уровне отдельных организаций и представляемой в составе основных форм отчетности, предусмотренных МСФО, включая: отчет о финансовом положении (бухгалтерский баланс) (Statement of financial position), отчет о совокупном доходе (отчет о прибылях и убытках) (Statement of comprehensive income), отчет об изменениях в капитале (Statement of changes in equities), отчет о движении денежных средств (Statement of cash flows), отчет об изменениях в финансовой позиции (Statement of financial position), примечания к отчетности по МСФО, содержащие описание основных принципов используемой учетной политики и пояснительную информацию к отчетности.

В системе региональных счетов (СРС) счет производства является основой для расчета валового регионального продукта (ВРП) *производственным методом*, 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 имеет обеспечение максимального соответствия экономического содержания их компонентов экономическому содержанию элементов, представленных в финансовой отчетности. При этом в качестве базовых при их выборе должны являться *принципы СНС*, определяющие экономическое содержание показателей счета производства [3]. В наиболее предпочтительном варианте при их формиро-

вании должна использоваться вся совокупность элементов, отражаемых в финансовой отчетности организаций и экономическое содержание которых соответствует концепциям выпуска и промежуточного потребления Системы национальных счетов (СНС 2008). Основными методологическими и техническими проблемами при этом являются:

- идентификация элементов финансовой отчетности, используемых при формировании показателей выпуска и промежуточного потребления, на основе суждений, учитывающих особенности методологии гармонизируемых учетных систем, представленных МСФО и СНС;
- необходимость обоснования гипотез, позволяющих выделять соответствующие элементы в составе агрегированных показателей финансовой отчетности;
- необходимость анализа особенностей учетной политики организаций для уточнения содержания элементов отчетности и обоснования их включения в алгоритмы расчетов показателей выпуска и промежуточного потребления счета производства СНС;
- при отсутствии прямых аналогов необходимость разработки методов корректировок для элементов финансовой отчетности, коррелирующих с компонентами показателей счета производства СНС;
- целесообразность оценки качества формируемых показателей счета производства СНС при наличии неучтенных компонентов, не предусмотренных содержанием или форматом представления финансовой отчетности организаций.

По ряду общих положений принципы СНС аналогичны принципам, используемым в МСФО, например, в части использования метода начисления, принцип двойной записи и др. Одновременно экспертами признается и наличие ряда концептуальных различий в учетной методологии, связанных, в частности, с учетом затрат на основе исторической (в бухгалтерском учете) и текущей стоимости (в СНС), учета налога на добавленную стоимость (НДС) на валовой и чистой основе и др. [4].

Последующий выбор алгоритмов трансформации показателей финансовой отчетности организаций в показатели счета производства в значительной степени зависит от особенностей ее представления. Ключевым при построении показателей валового выпуска и промежуточного потребления является *отчет о совокупном доходе*, содержащий сведения о прибылях, убытках и изменениях прочего совокупного дохода организации за отчетный период. В соответствии с принципами МСФО в составе доходов выделяется *выручка и прочие доходы*. Формирование выручки связано с осуществлением организациями их обычной (основной) деятельности – продажами товаров, оказанием услуг, выполнением работ, представлением в пользование имущества и займов, осуществлением инвестиционной деятельности. Прочие доходы связаны в принципе с аналогичными видами деятельности, классифицируемыми для организаций в качестве побочной.

В составе расходов также выделяются *расходы, связанные с обычной деятельностью*, наличие которых приводит к формированию доходов – расходы на реализованные товары, коммерческие и управленческие расходы, расходы на оплату труда и др. В МСФО кроме результата, представляемого в отчете о прибылях и убытках в виде чистой прибыли отчетного периода, используется и более широкое понятие в виде финансового результата деятельности организаций, который также включает доходы и расходы, формируемые за счет операций с капиталом.

Построение и порядок представления Отчета в соответствии с МСФО определяется стандартом «Представление финансовой отчетности (IAS 1)». В стандарте содержится минимальный перечень статей доходов и расходов организации, коорые должны быть отражен в отчете о совокупном доходе. В соответствии с МСФО такая информация может быть представлена организацией в формате единого отчета или в формате двух отдельных отчетов: отчета о прибылях и убытках; отчета о прочем совокупном доходе. Последний отчет содержит сведения о статьях, не включенных в отчет о прибылях и убытках, учитываемых при формировании показателя нераспределенной прибыли.

В настоящее время при формировании соответствующих форм отчетности организациями могут быть использованы различные схемы, которые не противоречат рекомендуемым стандартам МСФО и в международной практике определяются как многоступенчатые и одноступенчатые модели построения отчетности. Отличительные особенности моделей определяются в основном порядком формирования и классификацией доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках. На практике наиболее распространенной при формировании отчетности является *многоступенчатая модель*, состав элементов которой в наибольшей степени отвечает целям и задачам финансового анализа деятельности организаций. Особенностью традиционной *многоступенчатой модели* (Multiple-step income statement) является отражение в отчетности в качестве самостоятельного элемента (себе-) стоимости реализованных (произведенных и/или приобретенных для перепродажи) товаров, который дополняет другие отражаемые в отчетности показатели затрат отчетного периода – издержки реализации и общие административно-управленческие расходы [2].

Взаимосвязи элементов *многоступенчатой модели* отчета о прибылях и убытках организации определяются следующей общей схемой:

Реализация или выручка (Sales or revenues)

минус

(Себе-) стоимость реализованных товаров (Cost of goods sold)

=Валовая прибыль (Gross profit)

минус

Операционные расходы (Operating expenses)

плюс

Другие доходы (Other income)

минус

Другие расходы (Other expenses)

=Чистый доход до уплаты налогов на доходы (Net income before income taxes)

минус

Налоги на доходы (Income taxes)

=Чистый доход (Net income)

минус

Дивиденды к выплате (Dividends payable)

=Дополнительные нераспределенные доходы (Addition to retained earnings)

Составление отчета о прибылях и убытках в соответствии с МСФО предполагает существенно большую детализацию включаемых элементов по сравнению с российскими учетными стандартами. Данный тезис, в первую очередь, справедлив в отношении затрат, признаваемых в составе прибыли или убытков, результаты анализа которых при предоставлении отчетности организациями должны основываться на использовании классификаций, разрабатываемых по признаку их *характера или функционального назначения*. В соответствии с МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» организации при формировании отчета о прибылях и убытках имеют права выбора вариантов представления компонентов затрат. Такой выбор определяется, прежде всего, требованиями обеспечения соответствующих качественных характеристик представляемой информации и ее существенности для потенциальных пользователей. Альтернативными при формировании отчетности являются форматы, предусматривающие группировку затрат по их характеру и функциональному назначению.

При классификации затрат *по их характеру* в отчетности выделяются следующие элементы (МСФО 1): выручка, другие доходы, изменения запасов готовой продукции и незавершенного производства, использованное сырье и расходные материалы, расходы на вознаграждения работникам, расходы на амортизацию, другие расходы, итого расходы, прибыль. В соответствии с классификаци-

ей затрат по их функциональному назначению в отчетности выделяются следующие элементы: выручка, себестоимость продаж (Cost of sales), валовая прибыль, другие доходы, расходы на сбыт (Commercial expenses), административные расходы (Administrative expenses), другие расходы, прибыль. При классификации затрат на основе их функционального назначения в отчетности должна также раскрываться дополнительная информация об особенностях их отдельных компонентов.

В международных стандартах финансовой отчетности исходным для формирования показателя выпуска счета производства СРС является стандарт МСФО 18 «Выручка». В соответствии с положениями 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. В качестве выручки могут быть признаны поступления экономических выгод – от продажи товаров, оказания услуг или в результате использования другими сторонами активов компании в виде процентов, лицензионных платежей и дивидендов [5]. Для коммерческих предприятий основным видом выручки является *выручка от продажи товаров (оказания услуг)*. В соответствии с МСФО выручка от продажи товаров признается при условиях:

- переноса значительных рисков и выгод, связанных с собственностью на товары, на покупателя;
- прекращения участия субъекта в управлении собственностью в степени, определяемой правами собственности, и контроля над проданными товарами;
- возможностей получения надежных оценок объемов получаемой выручки;
- наличия вероятности получения предприятием соответствующих экономических выгод;
- возможностей надежного измерения затрат, связанных с операциями по продаже товаров.

Промежуточное потребление включает стоимость потребленных товаров (за исключением потребления основного капитала) и потребленных рыночных услуг в течение данного периода с целью производства других товаров и услуг. В соответствии с методологией СНС расходы на товары и услуги, используемые в промежуточном потреблении, рекомендуется оценивать в ценах покупателей – ценах, фактически уплачиваемых за используемые товары и услуги [1].

В международных стандартах финансовой отчетности исходным для формирования показателя промежуточного потребления СРС является стандарт МСФО 2 «Запасы», регламентирующий порядок учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Положения стандарта регламентируют правила выбора методов калькулирования, а также содержат рекомендации по распределению косвенных накладных расходов производственного характера, распределению услуг комплексных производств и разграничению отдельных видов затрат организации. В соответствии с МСФО 2 в составе затрат, включаемых в себестоимость продукции, выделяются: производственные переменные прямые затраты; производственные переменные косвенные затраты; производственные постоянные косвенные затраты.

Для *выпуска продукции нефинансовых корпораций* исходным расчетным показателем при построении промежуточного счета является показатель *реализации за вычетом скидок, возвратов НДС и налогов на продажу*, который корректируется с учетом следующих элементов:

реализация за вычетом скидок, возвратов, НДС и налогов на продажу

минус – стоимость товаров, приобретенных для перепродажи

плюс – запасы готовой продукции на конец периода

минус – запасы готовой продукции на начало периода

плюс – запасы незавершенного производства на конец периода

минус – запасы незавершенного производства на начало периода

плюс – элементы других доходов (аренда зданий, оборудования, роялти на авторские права к получению)

равно – выпуск продукции.

Основными компонентами затрат, аккумулируемых при построении *показателя промежуточного потребления*, являются:

- стоимость материалов (часть стоимости обработанных товаров);
- стоимость услуг, арендная плата (часть стоимости обработанных товаров);
- стоимость материалов, услуг и арендной платы (часть операционных расходов);
- роялти, выплаченные по авторским правам (часть других расходов);
- стоимость аналогичных материалов и услуг (часть незавершенных операций).

В СНС расходы на товары и услуги, используемые в промежуточном потреблении, рекомендуется оценивать *в ценах покупателей* – ценах, фактически уплачиваемых за используемые товары и услуги и, в отличие от других видов цен, не включающих все виды вычитаемых налогов (НДС и его аналогов) и включающих расходы, связанные с транспортировкой товаров покупателям [1]. Соответствующие компоненты промежуточного потребления учитываются в составе стоимости материалов, определяемой на основе равенства:

начальные запасы материалов

плюс – приобретение материалов за вычетом скидок, возвратов

плюс – транспортные расходы

минус – конечные запасы материалов.

Представленные схемы следует рассматривать как начальный этап в построении системы региональных показателей на основе данных финансовой отчетности. Дальнейшее уточнение представленных схем связано с внесением корректировок в показатели финансовой отчетности, необходимых для получения окончательных оценок показателей СРС. На практике для внесения соответствующих корректировок целесообразно ориентироваться на соответствующий зарубежный опыт использования системы специальных таблиц и промежуточных счетов. Формируемый на основе данных отчета о прибылях и убытках промежуточный счет содержит сведения, позволяющие строить последовательность счетов СРС от счета производства до счета использования располагаемого дохода. В его составе выделяют компоненты, относящиеся к расчету показателей выпуска продукции, выраженного в базовых ценах, промежуточного потребления в ценах покупателей и добавленной стоимости. Исходные данные также позволяют рассчитать показатель добавленной стоимости с использованием подходов, основанных на *производственном методе и методе формирования доходов*, что позволяет оценивать соответствующие расчетные показатели на сходимость.

Библиографический список

1. Система национальных счетов 2008 года (СНС 2008) // ООН, 2009.
2. Links between Business Accounting and National Accounting. Handbook of National Accounting // United Nations, New York, 2000.
3. Report on proposed adjustments. Project Deliverable 31 // SGA, 2011.
4. Strengthening the Links Between Macroeconomic Statistical Guidelines and Accounting Standards // IMF, 2004.