

муниципальном образовании Бийский район Алтайского края» на 2012-2016 годы».

9. Указ Президента от 20.02.1995 № 176 «Об утверждении Перечня объектов исторического и культурного наследия федерального (общероссийского) значения» / информационная система ГАРАНТ-ЭКСПЕРТ.

10. Постановление Алтайского краевого законодательного собрания от 28.12.1994 № 169 «Об историко-культурном наследии Алтайского края» (с изменениями от 31 октября 2005 г., 29 марта 2011 г.) – информационная система ГАРАНТ-ЭКСПЕРТ, 2012.

11. Огурцов А.Ю. Бехтемирский укрепленный линейный опорный пункт как объект

структурно-функционального анализа // Музей и наука: матер. с Междунар. конф. / Кемеровский государственный университет (10-12 ноября 2011 г.).

12. Империя туризма [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.doc22.ru/information/2009-07-15-05-06-10/2769>.

13. Природа Алтай. Общественно-экологическое издание. – 2012 г. – № 1-2.

14. Роль туризма в социально-экономическом развитии Алтайского края – [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://altairegion22.ru/info/tour_old/altai_6-9/index.php?sphrase_id=143624.



УДК 338.93:658.5 (470.57)

Ю.Я. Рахматуллин

ПУТИ УЛУЧШЕНИЯ МЕТОДИКИ УЧЁТА И ПРОБЛЕМЫ СЧЁТА 90 «ПРОДАЖИ» ПО ОСНОВНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Ключевые слова: себестоимость, выручка, учёт, финансовые результаты, товарная продукция, переменные затраты, маржинальный доход, растениеводство, амортизация, животноводство.

Введение

Учет финансовых результатов является центральным и одним из наиболее важных вопросов во всей системе бухгалтерского учета. Важность учета финансовых результатов предопределяется тем обстоятельством, что по его данным формируется информация о прибыли предприятия.

Объём товарной продукции – это один из основных показателей, характеризующих деятельность предприятия (организации). Под продажей продукции понимается отчуждение имущества, т.е. передача права собственности на него в результате сделки купли-продажи, поставки, мены, подряда, услуги и других, предусмотренных Гражданским Кодексом Российской Федерации. Ещё более определенно об этом сказано в части 1 Налогового Кодекса Российской Федерации: «Продажей товаров, работ и услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признаётся, соответственно, передача на возмездной основе (в т.ч. обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результаты выполненных работ и оказание услуг одним лицом для другого лица в случаях,

предусмотренных настоящим Кодексом..., на безвозмездной основе» (ст. 39 п. 1) [1].

По нашему мнению, в российском законодательстве выручке уделяется мало внимания. Так, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчётности выручке посвящён отдельный стандарт МСФО 18, который так и называется «Выручка», а категория «доходы» определяется в концептуальной главе МСФО «Принципы». Российский стандарт ПБУ 9/99 «Доходы организации» по сути представляет собой совмещение концептуальных основ с их практической реализацией [2]. В МСФО 18 признание выручки осуществляется поразному, в зависимости от её вида:

- выручка от продажи товаров;
- выручка от предоставления услуг;
- выручка от использования другими сторонами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды.

Целью исследования являются пути улучшения методики учёта финансовых результатов. **Задача** – изучение различных проблем и состояния учёта формирования прибыли в сельском хозяйстве.

Результаты и их обсуждение

Мы считаем, что в российской системе бухгалтерского учёта существует упрощённый подход к моменту признания дохода. Признание выручки необходимо дифференцировать по видам деятельности. Признание

момента реализации от продажи продукции, по нашему мнению и в соответствии с Гражданским законодательством, должно быть после исполнения обязательств сторон, то есть после фактической оплаты товара.

Одним из ключевых моментов при реализации положений по бухгалтерскому учёту в рамках конкретной организации является разработка рабочего плана счетов. Грамотный рабочий план счетов является одной из основ успешной работы всего бухгалтерского аппарата. Именно планом счетов определяются полезность, понятность и информативность таких основных регистров бухгалтерского учёта, как главная книга или оборотно-сальдовая ведомость. Быстрое получение бухгалтерской службой всех необходимых для работы данных позволяет снизить затраты времени на составление, а в рамках повсеместной автоматизации бухгалтерского учёта на проверку подготовленных отчётов, что неизбежно ведёт к снижению затрат организации, повышению эффективности деятельности её управленческого аппарата.

В течение нескольких столетий в теории бухгалтерского учёта дискутировался вопрос о первичности счетов и бухгалтерской отчётности. Ряд авторов полагали, что бухгалтерская отчётность есть продолжение плана счетов хозяйствующего субъекта, другие утверждали, что, наоборот, план счетов есть логическое продолжение детализации бухгалтерской отчётности. Мы не будем рассматривать этот вопрос, а только подчеркнём, что какую бы точку зрения мы не приняли, между бухгалтерской отчётностью и планом счетов должна быть прямая взаимосвязь, т.е. данные бухгалтерской отчётности должны непосредственно вытекать из данных плана счетов. При этом, если за основу взять баланс или, как в нашем случае, отчёт о прибылях и убытках, его данные должны находить непосредственное отражение в плане счетов. Любая перегруппировка бухгалтерских данных, отражённых на счетах, при подготовке отчёта о прибылях и убытках будет явным признаком некачественно составленного плана счетов [3].

Предлагаемый рабочий счёт 90 «Продажи» в таблице разрабатывался исходя из предположения об автоматизации бухгалтерского учёта у хозяйствующего субъекта, т.е. наличия программных продуктов, позволяющих осуществлять множество операций по формированию финансовых результатов как в конце, так и в середине отчётного периода [4].

Кроме того, настоящий рабочий счёт 90 «Продажи» предполагает приоритет бухгалтерского учёта над налоговым.

Для того, чтобы комментировать показатели сальдо и оборотов по счетам, введем понятие обычного отчётного периода. Под ним понимается период, начало и конец которого совпадают с началом и концом любых месяцев года. Обратим внимание, что, во-первых, начало периода необязательно совпадает с 1 января отчётного года, во-вторых, начало периода может совпадать с началом одного месяца, а конец – с концом другого. Наиболее распространёнными обычными отчётными периодами являются месяцы, кварталы и полугодия. Отличительной особенностью названных периодов является то, что для любого из них должны быть произведены заключительные записи по счетам учета финансовых результатов. Сальдо счёта 90 «Продажи» свернутое и должно быть равно нулю в конце каждого отчётного периода, что позволяет легко проверить правильность составления заключительных записей по счёту.

К каждому субсчёту можно будет открыть аналитические счета первого и второго уровней: «продукция растениеводства», «продукция животноводства» и др. Каждую отрасль можно рассмотреть по её видам (зерно, подсолнечник, молоко, КРС и свиньи (в живой массе) и т.д.) и по каналам продаж – государству, предприятиям, рынкам и прочим каналам.

В управленческом учёте по международным стандартам (МСФО) для обеспечения наибольшей оперативности и аналитичности данных учёта в целях своевременного и быстрого принятия необходимых управленческих решений по совершенствованию процесса производства применяется специализированная система учёта исчисления себестоимости «директ-костинг». Система «директ-костинг» основана на учёте и калькулировании неполной себестоимости. В данном случае себестоимость включает затраты прямые или переменные, то есть зависящие от изменений объёма производства. Она калькулируется на основе производственных расходов, связанных с выпуском данной продукции (выполнением работ, оказанием услуг), даже если они в отдельных случаях носят косвенный характер. Несмотря на различную полноту включения в себестоимость разных видов расходов, общим, в данном случае, является то, что другие виды затрат, которые также по своей экономической природе составляют часть текущих издержек (но являются не переменными, а постоянными расходами), не включаются в себестоимость, а возмещаются суммой из выручки. В этом основная отличительная особенность системы учёта неполной себестоимости или «директ-костинг». Разница между выручкой от про-

дажи и неполной себестоимостью, исчисленной по системе «директ-костинг», образует маржинальный доход.

Для обеспечения необходимых аналитических расчётов ведут отдельный учёт переменных и постоянных расходов с подсчётом маржинального дохода по видам продукции. Система «директ-костинг» нацеливает руководителей предприятия на постоянный контроль за изменениями маржинального дохода (суммы покрытия) как по предприятию в целом, так и по отдельным видам продукции.

За счет сокращения статей затрат упрощаются их нормирование, учёт и контроль. Немаловажно при этом, что улучшаются учёт и контроль также условно-постоянных, накладных расходов, поскольку их сумма за данный период учитывается и определяется в отчётности отдельно и всегда можно ви-

деть их влияние на величину прибыли предприятия. Система «директ-костинг» позволяет проводить эффективную политику цен, постоянно маневрируя ими.

Субсчёт 905 «Маржинальный доход/убыток» предлагаемого счёта 90 «Продажи» отражает данные о разнице между «чистой выручкой от продаж» и «переменными затратами на производство» организации по основным видам деятельности. Субсчёт активно-пассивный, сальдо счёта свернутое. Для обычных отчётных периодов, начало которых не совпадает с 1 января отчетного года, оборот по кредиту субсчёта отражает сумму доходов от основной деятельности за период, оборот по дебету – сумму расходов. Разница между кредитовым и дебетовым оборотом даёт финансовый результат за период.

Таблица

Предлагаемый счёт 90 «Продажи» для рабочего плана счетов по учёту доходов и расходов и финансовых результатов по основным видам деятельности для сельскохозяйственных организаций

90	Продажи
901	Общая выручка от продаж (брутто)
9011	продукция растениеводства
9012...	продукция животноводства и т.д. (по её видам, каналам продаж)
902	НДС
9021	продукция растениеводства
9022...	продукция животноводства и т.д.
903	Чистая выручка от продаж (нетто)
9031	продукция растениеводства
9032...	продукция животноводства и т.д.
904	Переменные затраты на производство
9041	прямые расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды
90411	продукция растениеводства
90412...	продукция животноводства и т.д.
9042...	прямые материальные расходы...
9043...	косвенные общепроизводственные расходы...
905	Маржинальный доход/убыток
9051	продукция растениеводства
9052...	продукция животноводства и т.д. (по её видам, каналам продаж)
906	Амортизация активов производственного назначения
9061	продукция растениеводства
9062...	продукция животноводства и т.д.
907	Общая производственная себестоимость от продаж
9071	продукция растениеводства
9072...	продукция животноводства и т.д.
908	Управленческие расходы
9081	продукция растениеводства
9082...	продукция животноводства и т.д.
909	Расходы на продажу
9091	коммерческие расходы
90911	продукция растениеводства
90912...	продукция животноводства и т.д.
9092...	издержки обращения...
9010	Полная коммерческая себестоимость от продаж
90101	продукция растениеводства
90102...	продукция животноводства и т.д.
9011	Коммерческая прибыль/убыток от продаж (стр. 7 – стр. 8 – стр. 9)
90111	продукция растениеводства
90112...	продукция животноводства и т.д. (по её видам, каналам продаж)

Субсчета 908 «Управленческие расходы» и 909 «Расходы на продажу» введены для аккумулирования информации, которая отражается по строкам «Управленческие расходы» и «Расходы на продажу» отчёта о прибылях и убытках. Их содержание определяется пунктами 65-67 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчётности организации, утвержденных приказом Минфина России от 28 июня 2000 г. № 60н (далее Методические рекомендации № 60н) [5]. Субсчета активные, могут содержать только дебетовые обороты. Наличие кредитовых оборотов свидетельствует об ошибках при осуществлении записей по этим субсчетам. Данные оборотно-сальдового баланса по этим субсчетам отражают следующие величины:

сальдо по дебету на начало периода – сумму соответствующих расходов с начала года до начала отчётного периода (если начало периода не совпадает с 1 января текущего года);

оборот по дебету – величину коммерческих или управленческих расходов, понесённых в отчётном периоде;

сальдо по дебету на конец периода – сумму соответствующих расходов с начала года до конца отчётного периода.

Субсчёт 9011 «Чистая коммерческая прибыль/убыток» предназначен для отражения величины финансового результата от основной деятельности. Субсчёт активно-пассивный, сальдо субсчёта свернутое. Порядок отражения записей по субсчёту аналогичен порядку отражения записей по субсчёту 909 «Прибыль/убыток от продаж» Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утверждённого приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н (далее новый План счетов) и Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций АПК утверждённого приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13 июня 2001 г. № 654.

Сальдо субсчёта на начало периода отражает финансовый результат от основной деятельности с начала года до начала отчётного периода. Разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счёту отражает финансовый результат от основной деятель-

ности. Конечное сальдо отражает финансовый результат от основной деятельности с начала года до конца отчётного периода и корреспондирует со строкой «Чистая коммерческая прибыль/убыток» отчёта о прибылях и убытках.

Заключение

По мнению автора, налоговым органам и аудиторам необходимо повысить требовательность к правильности и своевременности заполнения и использования новых первичных документов, учётных регистров, а также наказывать хозяйства в виде штрафных санкций, пени, которые относятся неаккуратно к данным документам и нарушают типовой план счетов.

Данный вариант счета 90 «Продажи» для АПК обеспечит быстрое получение бухгалтерской службой всех необходимых данных для работы, позволит снизить затраты времени на составление и на проверку подготовленных отчетов, что неизбежно приведет к снижению затрат предприятия, повышению эффективности деятельности ее управленческого аппарата.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.03.1999 г. № 51-ФЗ (в редакции Федеральных законов РФ от 09.07.1999 г. № 154-ФЗ и от 02.01.2000 г. № 13-ФЗ) и Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 29.12.2000 г. – № 166-ФЗ.
2. Приказ Министерства финансов РФ «об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» от 6 мая 1999 г. № 32н. (с изменениями от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н).
3. Новодворский В.Д., Сабанин Р.Л. Бухгалтерский и налоговый учёт доходов и расходов. – СПб.: Питер, 2003. – 256 с.
4. Рахматуллин Ю.Я., Хабиров Г.А. Совершенствование учёта результатов от продажи по основным видам деятельности в коммерческих организациях // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2005. – № 6. – С. 43-44.
5. Приказ Министерства финансов РФ «О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчётности организации» от 28 июня 2000 г. – № 60н.

