

## Учёт доходов, расходов и финансовых результатов по основным видам деятельности для предприятий АПК

*Ю.Я. Рахматуллин, к.э.н., Башкирский ГАУ*

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 др., предусмотренных Гражданским кодексом Российской Федерации. Ещё более определённо об этом сказано в ч. 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, например, 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» [2], по сути, представляет собой совмещение концептуальных основ с их практической реализацией. В МСФО 18 при-

знание выручки осуществляется по-разному, 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.

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, на наш взгляд и в соответствии с Гражданским законодательством, должно быть после исполнения обязательств сторон, т.е. 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 – одна из основ успешной работы всего бухгалтерского аппарата. Именно планом счетов определяется 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 многих лет 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 ни 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» (табл.) 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, введём понятие обычного отчётного периода. Под ним понимается период, начало и конец которого совпадают с началом и концом любых месяцев года. Обратим внимание на то, 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 учёта финансовых результатов. Сальдо счёта 90 «Продажи» свёрнутое 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 уровня: «продукция растениеводства», «продукция животноводства» и другие. 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.

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

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

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, т. е. 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 продажи 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 счёт сокращения статей затрат упрощается их нормирование, учёт и контроль. Немаловажно при этом, что улучшается учёт и контроль также условно-постоянных, накладных расходов, поскольку их сумма за данный период учитывается и определяется в отчётности отдельно и всегда можно видеть 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 свёрнутое. Для обычных отчётных периодов, начало которых не совпадает с 1 января отчётного 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.

Субсчета 908 «Управленческие расходы» и 909 «Расходы на продажу» введены для аккумуляции 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, утверждённых 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 свёрнутое. 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 деятельности. 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.

Исследование показало, что на предприятиях нарушается типовая план счетов и инструкция

по его применению, вследствие чего составляются некорректные корреспонденции счетов и, соответственно, искажается бухгалтерская отчётность. В результате этого могут быть приняты неэффективные управленческие решения, а также применены штрафные санкции со стороны налоговых органов.

Как показали исследования, некоторые хозяйства, особенно фермерские (КЛХ «Совет», КЛХ «Заря», КЛХ «Ик» Бакалинского района и др.) ведут учёт продаж и финансовых результатов в произвольной форме, т. е. не применяют учётные регистры, не используя при этом план счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности.

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.

### Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) 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 2) от 29.12.2000 г. № 166-ФЗ.
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» ПБУ 9/99: Приказ Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 32 н. (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., Хабилов 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. О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчётности организации: Приказ Министерства финансов РФ от 28 июня 2000 г. № 60н.