

0-795916

На правах рукописи

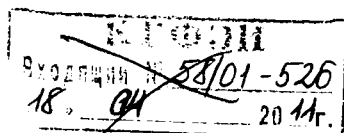


СУЗДАЛЬЦЕВА Наталья Алексеевна  
УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В  
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ  
ОРГАНИЗАЦИЯХ

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Волгоград - 2011



Работа выполнена на кафедре экономического анализа и финансов Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии.

- Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор  
Глуценко Александра Васильевна
- Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор  
Рогоуленко Татьяна Михайловна  
- канд. экон. наук, доцент  
Золотарева Елена Владимировна
- Ведущая организация - Российский государственный аграрный заочный университет

Защита состоится 26 апреля 2011 года в 15<sup>00</sup> час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 25 марта 2011 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000790885

Ученый секретарь диссертационного совета, д-р экон. наук, профессор  С.М. Богомолов

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Оценка современного состояния сельскохозяйственной отрасли показывает, что будущее российской экономики во многом зависит от достоверности информации обеспечивающей реальное отражение финансового положения и финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций. Прибыль как критерий эффективности воспроизводства обладает одним важным свойством - отражает конечный финансовый результат деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей. В настоящее время в агропромышленном комплексе России, несмотря на тенденцию роста прибыльных предприятий в их общем числе с 58% в 2005 г. до 72,1% в 2009 г., наблюдается одновременное устойчивое сокращение числа сельскохозяйственных организаций. При этом уровень рентабельности по всей деятельности сельскохозяйственных организаций, включая субсидии из бюджетов, составил в 2009 г. лишь 9,7%<sup>1</sup>.

Одной из причин высоких затрат и низких конечных финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций являются потери активов, обусловленные отсутствием хорошо налаженной системы бухгалтерского учета в организации. Тем более, что формирование финансовых результатов и отражение их в бухгалтерском учете сельскохозяйственными организациями во многом связано и с отраслевыми особенностями данных хозяйствующих субъектов. В этих условиях особенно остро встает вопрос о необходимости совершенствования системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, создания инфраструктуры для применения сельскохозяйственными организациями международных стандартов финансовой отчетности, повышения роли управленческого учета и реализации на этой основе внешнего и внутреннего методического обеспечения учета финансовых результатов. Актуальность темы исследования усиливается ввиду разнообразия применения сельскохозяйственными организациями налоговых режимов - общего режима налогообложения и специальных налоговых режимов (системы налогообложения для сельхозтоваропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога), упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности), которые также оказывают влияние на величину финансового результата.

**Степень разработанности проблемы.** Общие теоретические вопросы бухгалтерского и управленческого учета финансовых результатов раскрыли в своих трудах отечественные ученые, среди которых: А.С. Бакаев, П.С. Безруких, В.Г. Гетьман, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков, А.Д. Ларионов, Е.В. Мизиковский, С.А. Рассказова-Николаева, В.Ф. Палий, М.Л. Пятов, Т.М. Садыкова, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет и др., а также зарубежные авторы:

---

<sup>1</sup> <http://www.mcx.ru>.

Э.А. Аренс, М.Ф. Ван Бред, Ж. Ришар, Д. Фостер, И.Т. Хорнгрен, Р. Энтони, Э. Хендриксен и др.

Проблемам совершенствования бухгалтерского и управленческого учета, внедрения международных стандартов финансовой отчетности в сельском хозяйстве посвятили свои работы: Р.А. Алборов, Н.Г. Бслов, М.Ф. Бычков, С.М. Бычкова, Ф.И. Васькин, А.В. Глушенко, Р.В. Костина, М.Ф. Овсийчук, Л.В. Перекрестова, М.З. Пизенгольц, Л.И. Хоружий, Н.Н. Хорохордина, В.Г. Широбоков и др.

Ученые-экономисты внесли весомый вклад в решение проблем теории, методологии и организации бухгалтерского учета и бюджетирования. Однако многие методические вопросы учета финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций разработаны еще недостаточно и практически отсутствуют комплексные научно-практические разработки по применению сельскохозяйственными организациями международных стандартов финансовой отчетности и определения на их основе финансовых результатов производственной деятельности по справедливой стоимости.

Актуальность, недостаточная теоретическая разработанность и высокая практическая значимость достоверности учета финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях обусловили выбор темы, постановку цели и задач исследования.

**Цель исследования** заключается в развитии теоретических основ учета формирования финансовых результатов сельскохозяйственными организациями и разработке методического инструментария для их практической реализации в условиях реформирования российского бухгалтерского учета.

**Задачи исследования.** В рамках исследования в диссертационной работе выделены следующие задачи теоретического и прикладного характера:

- исследовать экономическое содержание категории финансовых результатов, дополнить алгоритм формирования прибыли (убытка) и определить взаимосвязь показателей финансового результата отчетного периода и прошлых лет;
- предложить систему бухгалтерских счетов и разработать схему бухгалтерских записей для отражения операций финансовых результатов прошлых лет;
- определить состав элементов учетной политики для целей бухгалтерского, управленческого и налогового учета, влияющих на величину финансового результата сельскохозяйственной организации;
- предложить вариант группировки аналитических субсчетов к счету 90 "Продажи" по обычным видам деятельности для финансового, управленческого и налогового учета и разработать аналитический регистр учета;
- дать рекомендации по повышению аналитичности группировки прочих доходов и расходов, прибылей и убытков и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) сельскохозяйственных организаций в бухгалтерском и налоговом учете и разработать формы аналитических регистров;
- предложить решение по совершенствованию учетной системы финансовых результатов сельскохозяйственных организаций в соответствии с МСФО;
- определить систему аналитических счетов и регистров сельскохозяйственных ор-

ганизаций и разработать формы внутренних отчетов об исполнении плана (бюджета);

- конкретизировать методику анализа формирования и использования финансовых результатов для сельскохозяйственных организаций по видам деятельности, доходов и расходов на основе предложенной методики учета.

**Предметом исследования** выступает совокупность теоретических, методических и практических положений по учету формирования и использования финансовых результатов сельскохозяйственными организациями.

**Объектом исследования** являются сельскохозяйственные организации различных форм собственности Волгоградской области.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретическую основу исследования составляют труды российских и зарубежных ученых по проблемам теории, методологии и организации учета и формирования финансовых результатов; законодательные и нормативные акты по регулированию бухгалтерского учета и налогообложения в Российской Федерации; методические рекомендации Минсельхоза России. Методологической основой исследования послужили общенаучные принципы исследования, предполагающие изучение экономических отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи. В рамках общего системного подхода к исследуемой проблеме использован инструментальный историко-монографический, статистический, сравнительный, структурный и функциональный методов анализа и приемы экспертного прогнозирования.

**Информационной базой работы** послужили данные ряда российских аналитических агентств; научная и периодическая литература по исследуемой проблеме; материалы международных и всероссийских научных и научно-практических конференций, а также результаты, полученные автором в процессе исследовательской и внедренческой деятельности.

**Научная новизна** исследования заключается в следующем:

- обобщены определения категории финансовых результатов, дополнен алгоритм формирования и определена взаимосвязь показателей финансового результата отчетного периода и прошлых лет (валовая прибыль (брутто-прибыль), прибыль (убыток) от продаж, прибыль (убыток) от прочих доходов и расходов, прибыль (убыток) до налогообложения, чистая прибыль (убыток) отчетного периода, прибыли (убытки) с начала деятельности, использование прибыли с начала деятельности);

- выделены дополнительные объекты учета (счет "Прибыли (убытки) с начала деятельности" и счет "Использование прибыли с начала деятельности") и разработана схема бухгалтерских записей для отражения на счетах бухгалтерского учета операций финансовых результатов прошлых лет;

- определен состав элементов учетной политики для целей бухгалтерского, управленческого и налогового учета (по основным средствам, материально-производственным запасам, резервам и т.д.), позволяющих планировать и рассчитывать финансовые показатели на основе выбора приоритетного для сельскохозяйственной организации критерия - минимального налогообложения или максимальной прибыли;

- разработана и рекомендована к применению методика учета финансовых результатов от обычных видов деятельности с использованием субсчетов пяти уровней к синтетическому счету 90 "Продажи" и форма дополнительного регистра аналитического учета (Ведомость учета доходов, расходов и финансовых результатов по обычным видам деятельности);

- предложены принципиально новая детализация субсчетов второго порядка к счету 91 "Прочие доходы и расходы" ("Проценты к получению", "Доходы от участия в других организациях", "Доходы от продажи имущества и имущественных прав", "Внереализационные доходы", "Прочие доходы, признаваемые в бухгалтерском учете", "Проценты к уплате", "Расходы по продаже имущества и имущественных прав", "Внереализационные расходы", "Прочие расходы, признаваемые в бухгалтерском учете") и дополнительный субсчет к счету 99 "Прибыли и убытки" ("Прибыль (убыток) до налогообложения"); определен перечень субсчетов первого и второго порядка к счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" ("Прибыль отчетного года, подлежащая распределению", "Убыток отчетного года", "Нераспределенная прибыль прошлых лет", "Непокрытый убыток прошлых лет"); разработаны и рекомендованы регистры аналитического учета прочих доходов и расходов, формирования финансовых результатов и нераспределенной прибыли;

- формализованы процедуры определения справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции в соответствии с требованиями МСФО (формулы для расчета справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции, оценки кормов собственного производства, прироста живой массы скота; система бухгалтерских счетов, регистры-расчеты) и разработана форма Отчета о прибылях и убытках от сельскохозяйственной деятельности;

- дополнена система взаимосвязанных бюджетов сельскохозяйственных организаций (бюджет себестоимости произведенной и бюджет себестоимости реализованной продукции) и разработаны формы отчетов об исполнении плана (бюджета) продаж продукции, производства продукции, себестоимости произведенной продукции, прибылей/убытков, доходов и расходов;

- определена система взаимосвязанных показателей для анализа финансовых результатов сельскохозяйственных организаций по видам деятельности, доходов, расходов и прибылей (показатели (индексы) относительных изменений валовой продукции, затрат, дохода и прибыли; маржинального дохода от продажи сельскохозяйственной продукции; показатели рентабельности основной деятельности, продаж, активов, инвестиций; показатели прибыли на акцию, дивиденды на акцию).

**Теоретическая значимость работы** состоит в развитии и углубленной разработке отдельных теоретических положений методики учета и формирования финансовых результатов сельскохозяйственными организациями.

**Практическая значимость исследования** заключается в возможности использования выводов и предложений, содержащихся в диссертации для совершенствования методического обеспечения формирования финансовых результатов сельскохозяйственными организациями. Основы разработанных отчета о

доходах, расходах и финансовых результатах; ведомостей аналитического учета по обычным видам деятельности, прочим доходам и расходам, формированию финансовых результатов, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка); отчетов об исполнении плана (бюджетов) продаж продукции, производства, себестоимости произведенной продукции, прибылей и убытков, доходов и расходов, движения денежных средств, прогнозного баланса позволят расширить состав регистров для бухгалтерского, управленческого и налогового учета и контроля, а также могут использоваться при разработке отраслевых нормативных и методических документов.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные теоретические и практические положения диссертационного исследования были раскрыты в научных изданиях, прошли апробацию и нашли практическое применение в деятельности СПК "Таловский" Камышинского района Волгоградской области, а также используются в учебном процессе в Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии.

Результаты исследования докладывались на международных и всероссийских научных и научно-практических конференциях. Основные результаты исследования были опубликованы в девяти работах автора общим объемом 2,2 п.л., в том числе три работы общим объемом 1,1 п.л. в изданиях, входящих в перечень рекомендуемых ВАК Минобробразования РФ.

**Объем и структура работы.** Работа имеет следующую структуру, определенную предметом исследования и совокупностью решаемых задач:

Введение

Глава 1. Теоретические положения и нормативное регулирование учета финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях

1.1. Сущность и экономическое содержание категории финансовых результатов

1.2. Сравнительный анализ нормативного регулирования учета финансовых результатов сельскохозяйственными организациями

1.3. Роль учетной политики в формировании финансовых результатов

Глава 2. Методические проблемы учета финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях

2.1. Специфика сельскохозяйственного производства и ее влияние на формирование финансовых результатов от обычных видов деятельности

2.2. Учет финансовых результатов от прочих видов деятельности сельскохозяйственных организаций

2.3. Учет формирования конечного финансового результата отчетного периода и использование прибыли (покрытия убытков)

Глава 3. Совершенство методики учета финансовых результатов сельскохозяйственными организациями

3.1. Признание прибыли в сельскохозяйственном производстве в соответствии с требованиями МСФО

3.2. Организация управленческого учета и контроля финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях

3.3. Анализ финансовых результатов сельскохозяйственных организаций по данным бухгалтерского и управленческого учета

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

Объем диссертации составляет 175 страниц. Список использованной литературы содержит 160 источников. В работе 9 приложений, 8 таблиц и 11 рисунков.

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

Положения диссертационной работы и научные результаты, полученные в процессе исследования, можно условно разграничить на три группы.

**Первая группа проблем** связана с теоретическим обоснованием и нормативным обеспечением регулирования учета формирования и использования финансовых результатов сельскохозяйственными организациями.

Проведенное исследование показало, что финансовые результаты, и в экономической науке, и в деятельности хозяйствующих субъектов - это либо прибыль, либо убыток организации за отчетный период, оказывающие влияние на величину собственного капитала организации.

Финансовый результат производственной деятельности сельскохозяйственных организаций текущего отчетного периода выявляется лишь в конце года через систему калькуляционного учета, после определения фактической себестоимости произведенной и реализованной продукции. Финансовый результат как формируемый показатель прибыли или убытка определяется расчетным путем в бухгалтерском, оперативном, управленческом и налоговом учете. Для детальной оценки деятельности сельскохозяйственной организации необходимо формирование в бухгалтерском учете разнообразных показателей прибыли, но в настоящее время нет четкой научной концепции ее формирования. В целях решения данной проблемы и для усиления информативных возможностей бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности, предлагаем формирование и представление информации о показателях финансовых результатов в учете и отчетности организациями за несколько предшествующих лет. При этом отражение процессов создания и расходования прибыли предполагает отражение информации на специально задействованных счетах бухгалтерского учета - "Прибыли (убытки) сначала деятельности" и "Использование прибыли сначала деятельности". Как один из вариантов считаем также целесообразным использование счетов забалансового учета.

Детальное изучение и анализ законодательно-нормативных документов, регулирующих учет финансовых результатов, позволяют автору утверждать, что место финансовых результатов в системе нормативного регулирования в Российской Федерации пока не определено. Это обстоятельство предопределяет необходимость разработки положения по бухгалтерскому учету, регламентирующего понятие и определения базовых, фундаментальных категорий учета и отражения в отчетности финансовых результатов. Выработка регламентированного подхода к формированию и отражению финансового результата в бухгалтерском учете и отчетности является резервом повышения его информативно-

сти. В целях решения проблемы формирования и представления информации о финансовых результатах как в целом по организации, так и в разрезе отдельных видов деятельности или в части обособленных подразделений организации, находящихся в различных географических зонах нами разработана форма отчета. Как показало исследование, несмотря на изобилие законодательных и нормативных документов, прямо или косвенно регулирующих вопросы формирования финансового результата сельскохозяйственные организации должны принимать во внимание положения учетно-отраслевого и учетно-федерального законодательства, что оказывает негативные последствия для хозяйствующих субъектов, так как требует четкой регламентации данного вопроса в учетной политике. Для адекватной оценки прибыли отчетного периода и систематизированного накопления информации обо всех обстоятельствах и рисках финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций считаем необходимым разработку национального Положения по бухгалтерскому учету "Сельскохозяйственная деятельность" аналога МСФО 41 "Сельское хозяйство". В стандарте должна быть представлена методика учета доходов, расходов, прибыли (убытка) в результате оценки сельскохозяйственной продукции и биологических активов по справедливой стоимости.

Проведенное исследование и апробация подтверждают, что основу для оптимизации финансово-хозяйственной деятельности организации, оптимизации финансовых результатов должна составлять выбранная сельскохозяйственной организацией учетная политика. Поскольку предусмотренные законодательством альтернативные варианты элементов учетной политики по-разному влияют на финансовые результаты деятельности сельскохозяйственной организации.

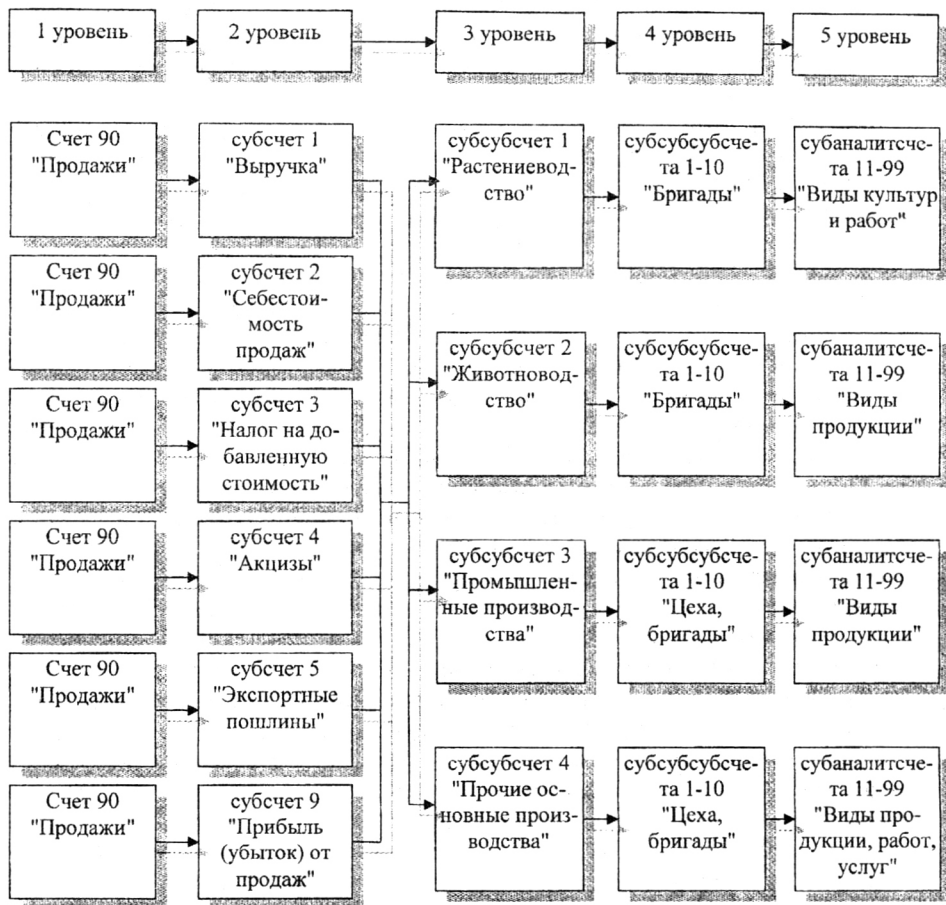
В работе определено, что экономическому субъекту при формировании элементов методического аспекта учетной политики целесообразен системный подход и взаимоувязка вариантов бухгалтерского и налогового учета, бухгалтерского и управленческого учета. Организация учета на основе нормативно зафиксированных приемов позволяет формировать достоверную информацию, обеспечивающую реальное отражение финансового положения и финансовых результатов деятельности сельскохозяйственной организации только в том случае если базируется на единой учетной политике для целей бухгалтерского, управленческого и налогового учета. Так, например, в учетной политике сельскохозяйственной организации по отношению к основным средствам необходимо разобраться с тремя вопросами - амортизацией, переоценкой и порядком учета затрат на достройку, дооборудование, модернизацию и реконструкцию. По нашему убеждению, применяя такой подход можно добиться соответствия показателя прибыли, формируемого в бухгалтерском учете и раскрываемого в финансовой отчетности, достигнутому финансовому результату деятельности сельскохозяйственной организации. Планирование и расчет финансовых показателей по сформированным вариантам учетной политики предлагаем осуществлять только на основе выбора приоритетного для организации критерия - минимального налогообложения или максимальной прибыли. В процессе исследования нами определены варианты учетной политики для сельскохозяйственных

организаций в части методического аспекта, оказывающие влияние на порядок формирования финансовых результатов и оценку ее финансового состояния. Учетная политика для целей налогообложения сельскохозяйственной организации в основном сводится к методическим аспектам. Методические аспекты учетной политики сельскохозяйственных организаций для целей налогообложения нами выделены: по налогу на прибыль организаций, налогу на имущество организаций и специальным налоговым режимам - системе налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), упрощенной системе налогообложения и системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Как показали исследования, финансовые результаты, полученные на счетах управленческого и финансового учета, в конечном итоге равнозначны, но структурно детализированы по-разному. Механизм взаимодействия финансового и управленческого учета нами определен через постановку аналитики бухгалтерского учета с учетом потребностей управленческого учета.

**Вторая группа проблем** посвящена методическим положениям учета финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях.

Финансовым результатом деятельности сельскохозяйственной организации является прибыль или убыток, выявленный за определенный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с законодательством Российской Федерации по бухгалтерскому учету и нормативными актами Министерства сельского хозяйства Российской Федерации.

Результаты исследования подтверждают, что формирование информации о финансовых результатах, доходах и расходах по отраслям, видам продукции, работам и услугам в сельскохозяйственных организациях возможно только при использовании типового (общего) варианта учета и открытии достаточного количества субсчетов и аналитических счетов и соблюдении взаимосвязи кодирования между счетами и субсчетами. При разработке варианта учета финансовых результатов мы исходили из необходимости взаимоувязки кодировки по счетам 20 "Основное производство", 43 "Готовая продукция", 90 "Продажи". При этом количество открываемых к каждому счету субсчетов, субсубсчетов и аналитических счетов на каждом сельскохозяйственном предприятии произвольно, исходя из конкретных условий. Приоритетность наших предложений повышается тем, что Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса рекомендованы субсчета первого порядка. Исходя из информационных потребностей, организационной структуры и видов производимой продукции к счету 20 "Основное производство" нами задействованы четыре уровня кодировки. Кодирование готовой продукции растениеводства на складах на счетах 10 "Материалы" и 43 "Готовая продукция" нами осуществлялось по правилам кодирования продукции по субсчету 20-1 "Растениеводство". Продажи продукции и работ кодируются в зависимости от вариантов реализации продукции и выполнения работ - российские или иностранные покупатели (рис. 1).



**Рис.1. Система учетно-информационного обеспечения формирования информации на счете 90 "Продажи" сельскохозяйственных организаций**

В ходе решения методических вопросов формирования финансовых результатов от обычных видов деятельности сельскохозяйственными организациями нами разработан регистр (ведомость) аналитического учета в котором группировка показателей осуществляется в разрезе предусмотренных субсчетов, субсубсчетов и аналитических счетов к счету 90 "Продажи" не только за отчетный месяц, но обязательно и нарастающим итогом начала года. Выявленный в ведомости финансовый результат записывается в соответствующий раздел регистра аналитического учета "Ведомость аналитического учета формирования финансовых результатов деятельности сельскохозяйственной организации" к счету 99 "Прибыли и убытки".

В целом отметим, что результаты практического применения подтверждают, что предлагаемая нами структура счета 90 "Продажи" позволяет сельскохозяйственным организациям расширить применение программных продуктов для автоматизации учета, формирования отчетности, а также детального исследования информации при анализе и аудите доходов, расходов и финансовых результатов. Методические указания по учету доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций предусматривают, что аналитические счета по прочим доходам и расходам в сельскохозяйственных и других организациях АПК могут быть сгруппированы по субсчетам, построенным в двух вариантах.

В диссертации на основе типового (общего) варианта группировки аналитических счетов к счету 91 "Прочие доходы и расходы" предлагается принципиально новая детализация субсчетов второго порядка. Она основывается на их детализации не только для целей бухгалтерского, но и налогового учета и создает систему полного информационного обеспечения для формирования финансовой и налоговой отчетности.

Для учета прочих доходов предлагаем использовать следующие субсчета второго порядка: "Проценты к получению"; "Доходы от участия в других организациях"; "Доходы от продажи имущества и имущественных прав"; "Внереализационные доходы"; "Прочие доходы, признаваемые в бухгалтерском учете". Соответственно для прочих расходов предлагаем: "Проценты к уплате"; "Расходы по продаже имущества и имущественных прав"; "Внереализационные расходы"; "Прочие расходы, признаваемые в бухгалтерском учете".

Основным мотивом установления дополнительных субсчетов и субсубсчетов к счету 91 "Прочие доходы и расходы", по нашему мнению, являются значительные объемы и состав прочих доходов и расходов, информационные потребности разных групп пользователей, а также необходимость осуществления контроля в отношении процесса формирования финансовых результатов по данному сегменту для бухгалтерского и налогового учета.

Кроме того, сложность кодирования прочих доходов и расходов заключается в том, что доходы и расходы, не связанные непосредственно с процессом реализации продукции, работ, услуг, в бухгалтерском учете называются прочими и внереализационными в налоговом учете.

В Налоговом кодексе Российской Федерации нет четкого определения внереализационных доходов и расходов. Их перечень определяется методом исключения, то есть в ст. 250 и 265 НК РФ сказано, что к внереализационным относятся те доходы и расходы, которые не отнесены к доходам и расходам от реализации. Многие специалисты проводят аналогию между внереализационными и прочими доходами и расходами.

В ПБУ 9/99 "Доходы организации" и в ПБУ 10/99 содержится указание на то, что доходы и расходы подразделяются на доходы и расходы по обычным видам деятельности и прочие в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности. По сути, все, что не относится к первой группе доходов и расходов, относится к прочим.

В статье 250 НК РФ установлен закрытый перечень внереализационных доходов, состоящий из 21 пункта. В ст. 265 НК РФ в открытом перечне указаны внереализационные расходы. Открытый перечень прочих доходов и расходов установлен в п. 7 ПБУ 9/99 и в п. 11 ПБУ 10/99 соответственно.

Анализ данных нормативных документов позволяет отметить, что некоторые доходы и расходы отнесены к разным видам доходов или расходов. Так:

1. Доходы и расходы от продажи имущества и имущественных прав относятся к прочим в бухгалтерском учете и к реализационным в налоговом учете.

2. Проценты по товарным кредитам относятся к доходам (расходам) по обычной деятельности в бухгалтерском учете и к внереализационным доходам (расходам) в налоговом учете.

Таким образом, для построения модели учета и правильной классификации доходов и расходов сельскохозяйственной организации, по нашему мнению, необходимо определить перечень доходов и расходов, связанных с обычными видами, прочими доходами и расходами, признаваемыми в бухгалтерском учете, внереализационными расходами в налоговом учете, процентами к уплате и к получению.

Система кодирования прочих доходов и расходов на основе первого (общего) варианта, использованная нами в СПК "Таловский", представлена на рис. 2.



**Рис. 2. Система учетно-информационного обеспечения формирования информации на счете 91 "Прочие доходы и расходы" сельскохозяйственных организаций**

В практических целях нами использованы только три уровня кодировки.

Для формирования показателей прочих финансовых результатов нами разработан специальный регистр "Ведомость аналитического учета прочих доходов, расходов и финансовых результатов". Основанием для заполнения ведомости служат бухгалтерские справки, выписки банка из расчетных и прочих счетов, данные регистров налогового учета.

Согласно заявленным в работе подходам к организации учета и процессу формирования информации по счетам 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы" потребовали уточнения и состав субсчетов и субсубсчетов счета 99 "Прибыли и убытки".

Авторский вариант группировки субсчетов первого порядка к счету 99 "Прибыли и убытки" несколько отличается от группировки субсчетов регламентируемых Методическими рекомендациями по учету доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций.

Для группировки показателей, включенных в систему выявления конечного финансового результата, к счету 99 "Прибыли и убытки" предложен дополнительный субсчет "Прибыль (убыток) до налогообложения" и разработан специальный регистр аналитического учета, построенный в разрезе однородных показателей, оказывающих влияние на величину искомого показателя.

Используемая номенклатура субсчетов и субсубсчетов к счету 99 "Прибыли и убытки" нацелена не только на формирование данных отчета о прибылях и убытках, но и на получение необходимой пользователям информации о факторах, влияющих на величину конечного финансового результата.

Анализ и оценка существующих вариантов ведения аналитического учета на счете 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и принятие во внимание федерального законодательства в отношении АО и ООО, позволили автору диссертационного предложить свой вариант:

84-1 "Прибыль отчетного года, подлежащая распределению";

84-2 "Убыток отчетного года";

84-3 "Нераспределенная прибыль прошлых лет";

84-4 "Непокрытый убыток прошлых лет".

В целом отметим, что наличие различных вариантов организации аналитического учета на счете 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" дает сельскохозяйственным организациям право выбора наиболее приемлемого из них, исходя из конкретных условий и аргументации его в учетной политике.

Предложенный нами вариант организации учета позволяет контролировать состояние и движение средств нераспределенной прибыли и непокрытого убытка, как отчетного года, так и прошлых лет, а построение учета на субсчетах второго порядка опирается на большую детализацию данных о прибыли и убытке отчетного года, нераспределенной прибыли и непокрытом убытке прошлых лет.

Для сохранения единства учетной и отчетной информации разработан регистр аналитического учета, предусматривающий формирование информации по субсчетам первого и второго порядка за отчетный период и нарастающим итогом сначала года.

**Третья группа проблем**, рассмотренных в диссертации, связана с совершенствованием методики учета и формирования финансовых результатов сельскохозяйственными организациями.

Применение в настоящее время справедливой стоимости при оценке сельскохозяйственной продукции и биологических активов российскими организациями заставляет их менять методологию учета затрат на производство.

Для оценки каждого вида сельскохозяйственной продукции, оценки кормов собственного производства, прироста живой массы скота по группе животных определенной породы и одного и того же возраста нами конкретизированы и используются в практических целях формулы расчета справедливой стоимости.

Предложена система свободных счетов в Плана счетов бухгалтерского учета - счет 17 "Сельскохозяйственная продукция по справедливой стоимости", счет 18 "Биологические активы", счет 22 "Затраты по сельскохозяйственной деятельности" и счет 92 "Доходы и расходы от сельскохозяйственной деятельности" для отражения записей признания сельскохозяйственной продукции и биологических активов, доходов, расходов и финансового результата от оценки сельскохозяйственной продукции и первоначального признания биологических активов по справедливой стоимости, а также изменения справедливой стоимости биологических активов.

В качестве альтернативного варианта учета доходов, расходов и финансовых результатов (чистой прибыли или убытка) при оценке сельскохозяйственной продукции, первоначального признания биологических активов по справедливой стоимости, а также изменения справедливой стоимости биологических активов предлагаем счет 92 "Доходы и расходы от сельскохозяйственной деятельности по справедливой стоимости". В этом случае учет осуществляется на основании справочной информации из регистров-расчетов и бухгалтерских справок (см. приведенную ниже таблицу "Регистр-расчет финансовых результатов от производства сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости СПК "Таловский" за 2009 год").

Представленные регистры-расчеты финансовых результатов от производства сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости, позволяют осуществлять взаимоувязку и сверку показателей при трансформации бухгалтерской отчетности в финансовую отчетность по МСФО.

Разработана и предлагается для практического применения форма Отчета о прибылях и убытках от сельскохозяйственной деятельности полностью учитывающая требования МСФО 41 "Сельское хозяйство" по формированию финансовых результатов от сельскохозяйственной деятельности.

Результаты исследования подтверждают, что справедливая стоимость биологических активов или сельскохозяйственной продукции легче поддается определению, если сгруппировать биологические активы или сельскохозяйственную продукцию по основным характеристикам, например, по возрасту или качеству. Сельскохозяйственная организация может выбрать и другие основные характеристики исходя из используемых на данном рынке в качестве основы ценообразования.

**Таблица. Регистр-расчет финансовых результатов от производства сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости СПК "Таловский" за 2009 год**

Виды сельскохозяйственной продукции	Количество,	Справедливая стоимость 1 ц, руб.	Справедливая стоимость продукции, тыс. руб.	Затраты на производство продукции, тыс. руб.	Финансовый результат от производства (+, -), тыс. руб.	Примечание
1. Зерновые и зернобобовые	X	X	16733	16115	+ 618	
1.1 Пшеница - всего, из нее	13558	500,66	6788	6981	- 193	
Пшеница 1-2 класса	4333	619,89	2686	2185	+ 501	
Пшеница 3 класса	9225	444,66	4102	4786	- 694	
1.2 Рожь - всего	7405	617,42	4572	3431	+ 1141	
1.3 Просо - всего	487	613,96	299	1496	- 1197	
1.4 Гречиха - всего	70	3900	273	56	+ 217	
1.5 Ячмень	1983	962,68	1909	1837	+ 72	
1.6 Горох - всего	812	853,45	693	1075	- 382	
1.7 Овес - всего	1438	1529,21	2199	1239	+ 960	
2. Горчица - всего	10	2300	23	7	+ 16	
3. Подсолнечник - всего	363	1349,86	490	195	+ 295	
4. Кукуруза на зерно - всего	656	346,04	227	218	+ 9	
5. Многолетние травы	X	X	1654	2651	- 997	
5.1 Многолетние травы на сено всего	4566	95,05	434	1421	- 987	
5.2 Многолетние травы на семена - всего	120	10000	1200	1171	+ 29	
5.3 Многолетние травы на зеленую массу - всего	380	52,63	20	59	- 39	
6. Однолетние травы	X	X	4366	3154	+ 1212	
6.1 Однолетние травы на сено - всего	3933	101,19	398	933	- 535	
6.2 Однолетние травы на семена - всего	1984	2000	3968	2221	+ 1747	
7. Кукуруза на зеленый корм - всего	424	75,47	32	54	- 22	
Итого продукции растениеводства	X	X	23525	22394	+ 1131	
9. Молоко	355	814,08	289	689	- 400	
10. Мед	31	7387,10	229	313	- 84	
Итого продукции животноводства	X	X	518	1002	- 484	
Всего сельскохозяйственной продукции	X	X	24043	23396	+ 647	

Систематизированные нами варианты оценки отдельных видов сельскохозяйственной продукции и биологических активов по справедливой стоимости позволяют получать объективную величину финансового результата в аграрном секторе.

Постановка сельскохозяйственной организацией управленческого учета предполагает возможность выбора наиболее приемлемого варианта из вариантов рекомендуемых Минсельхозом России и должна осуществляться во взаимосвязи с бюджетированием. В отношении финансовых результатов считаем необходимым сельскохозяйственным организациям в рабочем плане счетов предусматривать возможность отражения информации отдельно по каждому центру ответственности и направлению деятельности каждого структурного подразделения организации.

Автором при осуществлении процесса бюджетирования разработана финансовая структура сельскохозяйственной организации, представляющая собой совокупность центров ответственности. Основной бюджет (master budget) включает взаимосвязанную систему финансовых бюджетов (financial budget) и операционных бюджетов (operating budget). В операционный бюджет включены: бюджет продаж; бюджет производства; бюджет запасов продукции на конец планируемого периода; план потребности в мощностях; бюджет себестоимости произведенной продукции (включает бюджет прямых материальных затрат, бюджет прямых затрат на оплату труда и бюджет общепроизводственных расходов); бюджет себестоимости реализованной продукции (включает бюджет коммерческих расходов; бюджет затрат на маркетинг; бюджет управленческих расходов). Для контроля за заданными параметрами в операционном бюджете нами выделены два укрупненных бюджета в отношении себестоимости произведенной и реализованной продукции. Однако в каждой конкретной организации операционный бюджет может иметь свой бюджетный состав.

Практика подтверждает, что наличие эффективно работающей системы бюджетирования расширяет возможности контроля за производственной деятельностью, повышает эффективность распределения и использования ресурсов организации, дает возможность прогнозировать собственные финансовые результаты на несколько отчетных периодов вперед и позволяет принимать управленческие решения в части анализа безубыточности производства.

Анализ и оценка финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций включает множество взаимосвязанных показателей. В первую очередь анализироваться должны показатели от обычных видов деятельности - валовая продукция (ВП), затраты на производство и реализацию продукции (ЗПР), переменные затраты (ПЗ), постоянные затраты (ПОЗ), маржинальный доход (МД), прибыль (П).

От обоснованности нормирования (планирования) зависит объективность анализа финансовых результатов. Для анализа относительных изменений показателей (индексов) в работе сельскохозяйственных организаций предлагаем рассчитывать: индекс валовой продукции  $I_1$ ; индекс затрат на производство и продажу продукции  $I_2$ ; индекс переменных затрат  $I_3$ ; индекс постоянных затрат  $I_4$ ; индекс маржинального дохода  $I_5$ ; индекс прибыли  $I_6$ .

Анализ абсолютных отклонений фактической суммы прибыли от нормативной в зависимости от изменений отдельных ее составляющих включает: отклонение за счет изменения валовой продукции ( $\Delta_1 Пф$ ); отклонение за счет измене-

ния переменных затрат ( $\Delta_2\Pi\phi$ ); отклонение за счет изменения постоянных затрат ( $\Delta_3\Pi\phi$ ); общее отклонение прибыли ( $\Delta\Pi\phi$ ). Для проверки произведенных расчетов предлагаем использовать формулу:

$$\Delta\Pi\phi = \Delta_1\Pi\phi + \Delta_2\Pi\phi + \Delta_3\Pi\phi.$$

Маржинальный доход определяется по формуле:

$$МД\phi = ВП\phi - ПЗ\phi.$$

Отклонение фактического маржинального дохода от нормативного исчисляется по формуле:

$$\Delta МД\phi = МД\phi - МДн.$$

Анализ данных показателей позволяет судить, в какой степени управленческие решения менеджеров по размещению и использованию ресурсов повлияли на окупаемость расходов (затрат) в сельскохозяйственной организации.

Анализ факторов, влияющих на величину прибыли, позволяет обнаружить слабые места в учете и контроле финансовых результатов.

Факторная модель прибыли от продажи сельскохозяйственной продукции по методике "директ-костинг" имеет вид:

$$\Pi_{од} = В_{од} \times \sum_{i=1}^n (У_{ов} \times ДМД_i) - ПОЗ,$$

где:  $\Pi_{од}$  - прибыль от продажи продукции (работ, услуг);  $В_{од}$  - выручка от продажи продукции (работ, услуг);  $n$  - количество продаваемой продукции (работ, услуг);  $У_{ов}$  - удельный вес выручки от продажи  $i$ -ой продукции (работ, услуг) в общей сумме выручки от продажи продукции (работ, услуг);  $ДМД_i$  - доля маржинального дохода  $i$ -ой продукции (работ, услуг) в выручке от продажи данной продукции (работ, услуг).

Что касается анализа прочих финансовых доходов и расходов сельскохозяйственных организаций, то предложенный в работе вариант их учета позволяет при проведении анализа изучить состав, динамику, выполнение плана и факторы изменения суммы полученных убытков и прибыли по каждому конкретному случаю.

В процессе анализа использования прибыли считаем необходимым, установить обоснованность структуры ее распределения по каждому направлению во взаимосвязи со следующими показателями: рентабельность основной деятельности ( $K_{РОД}$ ); рентабельность продаж ( $K_{РД}$ ); рентабельность активов ( $K_{РА}$ ); рентабельность оборотных активов ( $K_{РОА}$ ); рентабельность внеоборотных активов ( $K_{РВА}$ ); рентабельность инвестиций ( $K_{РИ}$ ); прибыль на акцию ( $K_{ПРА}$ ); дивиденды на акцию ( $K_{ДВА}$ ); соотношение цены акции и прибыли ( $K_{ЦАПР}$ ).

## СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

### Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Суздальцева Н.А.* Сущность финансовых результатов сельскохозяйственных организаций // Бухгалтерский учет. 2010. №8. - 0,25 п.л.

2. *Суздальцева Н.А.* Формирование финансовых результатов сельскохозяйственными организациями // Бухгалтерский учет. 2010. №9. - 0,27 п.л.

3. *Суздальцева Н.А., Глушченко А.В.* Сравнительный анализ нормативного регулирования учета финансовых результатов сельскохозяйственными организациями // Вестник Волгоградского Государственного Университета. Серия 3. Экономика. Экология. 2010. №- 0,55 п.л.

**Статьи и тезисы докладов в других изданиях:**

4. *Суздальцева Н.А.* Основные тенденции развития бухгалтерского учета в России / Молодежь и экономика: новые идеи и решения. I Васюнинские чтения: материалы межвузовской научной конференции аспирантов и студентов, г. Волгоград, 24-26 мая 2005 г. - Волгоград: Изд-во ВГСХА, 2006. - 0,1 п.л.

5. *Суздальцева Н.А.* Формирование прибыли (убытка) от сельскохозяйственной деятельности в соответствии с МСФО / Наука и молодежь: новые идеи и решения: материалы межвузовской научной конференции аспирантов и студентов, г. Волгоград, 26-28 апреля 2010 г. - Волгоград: Изд-во ВГСХА, 2010. 0,18 п.л.

6. *Суздальцева Н.А.* Адаптация МСФО в практику сельскохозяйственных организаций / Проблемы и перспективы инновационного развития мирового сельского хозяйства: материалы Международной научно-практической конференции / Под ред. А.М. Гатаулина, И.Л. Воротникова. - Саратов: Изд-во "КУ-БиК", 2010. - 0,19 п.л.

7. *Суздальцева Н.А.* Управленческий учет финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях / Реформирование экономики, социальной сферы и образования России: направления, проблемы, перспективы: сборник статей V Всероссийской научно-практической конференции. - Пенза: Приволжский Дом знаний, 2010. - 0,22 п.л.

8. *Суздальцева Н.А.* Анализ финансовых результатов деятельности сельскохозяйственной организации в принятии управленческих решений / Управление экономическими системами: сборник статей II Международной научно-методической конференции. - Пенза: Приволжский Дом знаний, 2010. - 0,22 п.л.

9. *Суздальцева Н.А.* Направления совершенствования учетного процесса финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях / Актуальные вопросы внешнеэкономической деятельности: право, экономика, таможенное дело: сборник статей II Всероссийской научно-практической конференции. - Пенза: Приволжский Дом знаний, 2010. - 0,14 п.л.

102

Под  
Бума  
Пече  
Зака:

. 16  
3"  
,0  
3.