

3. Ожегов, С.И. Толковый словарь русского языка : 80000 слов и фразеологических выражений / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова. — 4-е изд., дополненное. — М. : Азбуковейк, 1999. — 944 с.
4. Советский энциклопедический словарь. — 3-е изд. — М.: Советская энциклопедия, 1985. — 965 с.
5. Словарь современных экономических и правовых терминов / Авт.-сост. В.Н. Шимов [и др.]; под ред. В.Н. Шимова, В.С. Каменкова. — Мн.: Амалфея, 2002. — 816 с.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ФОРМИРОВАНИЯ МАРЖИНАЛЬНОГО ДОХОДА В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Д.И. Сыч, БГЭУ

Одним из важнейших учетно-аналитических показателей для принятия управленческих решений является показатель маржинального дохода. Проблемам исчисления данного показателя посвящено большое количество трудов как отечественных, так и зарубежных авторов. Так, Папковская П.Я. рассматривает маржинальный доход как разницу между выручкой за реализованную продукцию (работы, услуги) и суммой прямых затрат [3, 66]. По мнению Ермолович Л.Л., маржинальный доход — это разность между выручкой и переменными затратами, которые составляют производственную себестоимость продукции и учитываются как прямые расходы [1, 193]. Савицкая Г.В. указывает, что маржинальный доход можно определить также как сумму прибыли и непропорциональных (постоянных) затрат [5, 162]. Друри К. данный показатель называет «вкладом в прибыль от переменных затрат» [2, 300]. Однако в настоящее время методика формирования финансовых результатов не предполагает выявления величины маржинального дохода в системе бухгалтерского учета. В итоге, данные бухгалтерского учета теряют свою информационную ценность для принятия обоснованных управленческих решений. К сожалению, в научной литературе также не предлагаются методики формирования маржинального дохода в учетной системе.

Исчисление маржинального дохода в разрезе видов производимой продукции имеет большое значение в целях оперативного управления ценовой политикой и затратами. Применение показателя маржинального дохода целесообразно в том случае, когда применяемые технологии позволяют за непродолжительный срок отказаться от производства одного вида продукции в пользу другого. Формирование показателя маржинального дохода в системе бухгалтерского учета оправданно для тех отраслей, в которых производственный цикл непродолжителен. Примером такой отрасли в сельском хозяйстве является выращивание овощей защищенного грунта.

По мнению автора, маржинальный доход следует определять по каждому виду продукции, как разницу между выручкой от ее реализации и усеченной себестоимостью.

Определенную проблему вызывает подразделение постоянных расходов по выращиванию овощей открытого грунта на прямые и косвенные составляющие. Без постоянных затрат (например, расходов по содержанию основных средств производственного назначения: теплиц, парников) овощи выращиваться не могут. Кроме того, в течение некоторого времени на определенных площадях защищенного грунта продукция может не выращиваться, что может объясняться рядом причин как объективного, так и субъективного характера.

Следовательно, является оправданным отнесение на себестоимость выращиваемой продукции тех постоянных затрат, которые были произведены во время вегетационного периода (затрат, участвующих при производстве), а части затрат, произведенных во время, когда теплицы и парники являлись не востребуемыми (затрат, не участвующих при производстве) — за счет расходов отчетного периода, поскольку такие затраты не влияют на процесс производства. В данном случае, на наш взгляд, целесообразно воспользоваться методом расчета затрат по мере использования мощностей, описанным Р. Вандер Вилом и Палием В.Ф. [6, с. 227], суть которого состоит в том, что в себестоимость продукции включаются все переменные затраты и часть постоянных затрат, возникающих во время вегетационного периода растений. При этом постоянные производственные затраты, не участвующие при производстве, называются непроизводительными и списываются за счет общего финансового результата в период их возникновения. Данный метод практически превращает постоянные затраты в переменные, так как постоянные затраты по отношению к 1 центнеру овощей (1000 единиц рассады) становятся переменными относительно времени их выращивания, что облегчает калькулирование их себестоимости. Постоянные производственные затраты (ПЗ_э) относятся на себестоимость выращиваемой продукции в размере, определяемом по формуле:

$$ПЗ_э = \frac{\text{объем используемой мощности}}{\text{возможная мощность}} \times \text{постоянные затраты} . \quad (1)$$

При этом отношение постоянных затрат к возможной мощности представляет собой долю постоянных затрат на калькуляционную единицу при разных объемах выращивания продукции (эксплуатации мощностей),

также как переменные затраты являются постоянными по отношению к единице продукции. При прочих равных условиях это ведет к определению одинаковой себестоимости при разных уровнях производства, поскольку позволяет устранить эффект высокого уровня постоянных затрат в расчете на одну единицу продукции в период спада производства.

Так, для организаций, занимающихся выращиванием овощей защищенного грунта, нами предлагается в качестве базы для определения уровня используемой и возможной мощности использовать количество метро-дней (по зимним и весенним теплицам, утепленному грунту, пленочным укрытиям) либо количество рамо-дней (по парникам). Таким образом, постоянные затраты, которые могут быть непосредственно отнесены на тот либо иной объект защищенного грунта (например, амортизация теплиц, парников, работы и услуги вспомогательных производств, относящиеся в целом к отдельно взятым теплицам, общепроизводственные расходы), являются переменными в расчете на один метро-день (рамо-день).

Следует отметить, что предлагаемая нами методика отличается от утвержденной Рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий, утвержденных приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия от 14.12.1999 г. № 316 [4], в том, что распределению между культурами подлежат только те постоянные расходы, которые были осуществлены в период вегетации либо при технической незанятости площадей (например, для подготовки помещений теплиц к новому высеву либо при их плановом ремонте). Постоянные расходы, возникшие в периоде, в котором теплицы были незаняты, а при частичной занятости — в доле, приходящейся на незанятую площадь, подлежат списанию на финансовый результат в качестве условно-постоянных.

Аналогично существующей практике, предлагаем для учета затрат по выращиванию овощей закрытого грунта использовать счет 20 «Основное производство». Однако, на наш взгляд, в отличие от действующей методики по дебету счета 20 «Основное производство» должны отражаться прямые производственные затраты, а по кредиту — усеченная себестоимость произведенной продукции и списание прямых постоянных затрат, не участвующих в производстве. Аналитический учет предлагается вести по теплицам (парникам) и видам продукции.

Считаем целесообразным к счету 20 открыть отдельный субсчет для отражения прямых постоянных затрат в разрезе теплиц (парников). На данном субсчете будут отражаться постоянные прямые затраты по теплицам. При этом списание данных затрат с данного субсчета должно производиться следующим образом: участвующие при производстве затраты списываются на виды выращиваемой продукции, не участвующие при производстве — в дебет счета 90 «Реализация» (субсчет будет указан ниже).

Косвенные производственные расходы предлагается учитывать на счете 25 «Общепроизводственные расходы». По дебету данного счета производится накопление общепроизводственных расходов, по кредиту — их списание. При использовании метода распределения постоянных расходов по мере использования мощностей как прямые, так и накладные постоянные расходы необходимо распределять на две части: участвующие и не участвующие при производстве продукции. Участвующую при производстве продукции часть затрат предлагается списывать в дебет счета 20 «Основное производство», распределяя между видами выращиваемых культур, не участвующую — непосредственно в дебет счета 90 «Реализация». В результате, постоянные затраты, как прямые, так и косвенные, приходящиеся на период, когда теплицы (парники) были не заняты под культурами, будут учтены единым блоком и списаны в дебет счета 90 «Реализация», а участвующие при производстве затраты будут распределены между видами продукции пропорционально метро-дням либо рамо-дням. При этом на сумму участвующих при производстве накладных расходов предлагается составление следующих корреспонденций:

Д-т сч. 20 «Основное производство» счета аналитического учета по видам продукции — К-т сч. 20 «Основное производство», субсчет «Прямые постоянные затраты по теплице» — на сумму прямых постоянных затрат;

Д-т сч. 20 «Основное производство» счета аналитического учета по видам продукции — К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» — на сумму косвенных постоянных затрат.

При использовании данного подхода становится возможным не только исчисление маржинального дохода по видам выращиваемой продукции, но и прибыли в разрезе каждого покупателя. Однако показатель маржинального дохода по покупателю, на наш взгляд, оказывается не слишком информативным показателем. Дело в том, что в процессе реализации продукции возникают дополнительные сбытовые расходы, которые могут быть напрямую отнесены на определенного покупателя. В основном, это возникает в результате выполнения дополнительных условий при работе с покупателями. Поэтому более подходящим показателем, отражающим эффективность сбытовой деятельности, является показатель прибыли по каждому покупателю.

В целях формирования финансового результата в разрезе покупателей предлагается организовать аналитический учет на счете 90 в разрезе контрагентов либо направлений реализации. Разделение покупателей на группы можно произвести по дифференцированным ценам, скидкам, предпочтительным условиям поставки, отгружаемым объемам продукции, расходам на рекламу. Естественно, что уровень расходов по каждому из покупателей либо каналов реализации будет различен. Поэтому количественное определение суммы прибыли

по контрагентам является одной из важных предпосылок для принятия обоснованных управленческих решений по повышению эффективности деятельности организации.

В то же время в отечественной учетной практике применяется усредненный подход к распределению коммерческих расходов, которые можно отнести на конкретного покупателя. К таким расходам при реализации овощей защищенного грунта можно отнести расходы на специальную тару, расходы по доставке продукции, расходы по погрузочно-разгрузочным операциям и прочие. Данные расходы согласно условиям заключенных договоров возникают при работе с одними покупателями, а при работе с другими их может не быть. В существующей практике учета общий размер таких расходов как бы «растворяется» на субсчете 44/1 «Коммерческие расходы» и затем они соотносятся с выручкой от реализации, полученной от всех покупателей. Для решения данной проблемы нами предлагается рассматривать выручку как сумму двух составляющих: непосредственно сумму выручки, начисленную за отгруженную продукцию и сумму возмещения вышеуказанных специфических расходов. Поэтому предлагается использовать показатель «нетто-выручки», которая определяется как разница между выручкой, определенной в соответствии с нормативными документами РБ и суммой налоговых платежей из выручки и расходов, непосредственно связанных с покупателями. Именно показатель нетто-выручки можно рассматривать как сумму денежных средств, подлежащих поступлению непосредственно за отгруженную продукцию.

Использование показателя нетто-выручки необходимо также для определения величины маржинального дохода по каждому виду продукции. Дело в том, что в пользу одного покупателя могут отгружаться различные виды продукции. Исчисление же маржинального дохода предполагает, что необходимо знать сумму выручки по видам продукции. Поэтому возникает необходимость распределения нетто-выручки, определенной по каждому покупателю, между видами продукции с целью дальнейшего исчисления маржинального дохода. По нашему мнению, такое распределение наиболее рационально производить пропорционально размеру выручки согласно прейскурантным ценам на продукцию.

Для формирования показателей маржинального дохода в разрезе видов продукции и прибыли по покупателям и отражения их в бухгалтерском учете нами предлагается использовать счет 90 «Реализация», к которому следует открывать субсчета, приведенные в таблице 1. Предполагается введение двух уровней аналитических счетов: в разрезе покупателей и по видам отгружаемой продукции.

Таблица 1

Предлагаемая схема счета 90 «Реализация» для организаций, занимающихся выращиванием овощей закрытого грунта

Наименование субсчета	Аналитический учет 1-го уровня	Аналитический учет 2-го уровня
90/1 «Выручка от реализации продукции, работ, услуг»	В разрезе покупателей	Нет
90/2 «Налог на добавленную стоимость»	В разрезе покупателей	Нет
90/3 «Прочие налоги с выручки»	В разрезе покупателей	Нет
90/4 «Коммерческие расходы, связанные с покупателем»	В разрезе видов расходов	В разрезе покупателей
90/5 «Нетто-выручка»	В разрезе видов реализуемой продукции	В разрезе покупателей
90/6 «Переменная себестоимость реализованной продукции»	В разрезе видов реализуемой продукции	В разрезе покупателей
90/7 «Маржинальный доход»	В разрезе видов реализуемой продукции	В разрезе покупателей
90/8 «Постоянные расходы, не участвующие при производстве»	По причинам возникновения	В разрезе покупателей
90/9 «Прибыль (убыток) от оказания услуг»	В разрезе покупателей	Нет
	Итоговая прибыль	Нет

В предлагаемой схеме субсчета 90/1 «Выручка от реализации продукции», 90/2 «Налог на добавленную стоимость», 90/3 «Прочие налоги с выручки» представляют собой аналог субсчетов 90/1, 90/3 и 90/5, предусмотренных Типовым планом счетов бухгалтерского учета. При этом бухгалтерские записи будут выглядеть следующим образом:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — К-т сч. 90 субсч. 1 «Выручка от реализации продукции» — на сумму причитающейся от покупателей выручки;

Д-т сч. 90 субсч. 2 «Налог на добавленную стоимость» — К-т сч. 68 субсч. 2 «Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг» — на сумму начисленного НДС от выручки;

Д-т сч. 90 субсч. 3 «Прочие налоги с выручки» — К-т сч. 68 субсч. 2 — на сумму прочих косвенных налогов.

Субсчет 90/4 «Коммерческие расходы, связанные с покупателями» предлагается ввести в рабочий план счетов сельскохозяйственных организаций с целью обобщения информации о расходах, которые могут быть отнесены на определенных покупателей. Аналитический учет по данному субсчету рекомендуется организовать по видам расходов (расходы по рекламе, расходы по доставке, по погрузке-разгрузке и прочие) и в разрезе

покупателей. По дебету данного субсчета собираются расходы, что может быть отражено в учете следующими записями:

Д-т сч. 90 субсч. 4 «Коммерческие расходы, связанные с покупателями» — К-т сч. 51 «Расчетный счет», сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и т.п. — на сумму расходов, непосредственно связанных с выполнением договорных обязательств с определенными покупателями.

Субсчет 90/5 «Нетто-выручка» в рекомендуемой структуре счета 90 предназначается для отражения информации о величине вышеуказанного показателя нетто-выручки в разрезе видов продукции и покупателей. Для этого в конце отчетного периода необходимо закрытие всех предыдущих субсчетов:

Д-т сч. 90 субсч. 1 «Выручка от реализации продукции» — К-т сч. 90 субсч. 5 «Нетто-выручка» — на сумму отраженной выручки за отчетный период с ее распределением по видам продукции;

Д-т сч. 90 субсч. 5 «Нетто-выручка» — К-т сч. 90 субсч. 2 «Налог на добавленную стоимость», 3 «Прочие налоги с выручки», 4 «Расходы, связанные с покупателями» — на сумму накопленных НДС, прочих косвенных налоговых платежей и расходов, связанных с покупателями, за отчетный период.

В итоге по кредиту субсчета 5 «Нетто-выручка» будет отражен показатель нетто-выручки за отчетный период.

По дебету субсчета 90/6 «Переменная себестоимость реализованной продукции», по нашему мнению, должна накапливаться информация о переменной (усеченной) себестоимости отгруженной продукции. Как указывалось ранее, данная себестоимость будет состоять как из собственно переменных затрат, так и из постоянных производственных затрат, участвующих при производстве и собранных на счете 20 «Основное производство». Таким образом, при отгрузке продукции покупателям должна составляться следующая запись:

Д-т сч. 90 субсч. 6 «Переменная себестоимость отгруженной продукции» — К-т сч. 43 «Готовая продукция» — на величину переменной себестоимости отгруженной продукции.

Субсчет 90/7 «Маржинальный доход» предлагается использовать для обобщения информации о маргинальном доходе по каждому виду продукции и в разрезе покупателей. При этом формирование показателя маржинального дохода на данном субсчете происходит после составления следующих бухгалтерских записей:

Д-т сч. 90 субсч. 5 «Нетто-выручка» — К-т сч. 90 субсч. 7 «Маржинальный доход» — на сумму нетто-выручки;

Д-т сч. 90 субсч. 7 «Маржинальный доход» — К-т сч. 90 субсч. 6 «Переменная себестоимость отгруженной продукции» — на величину усеченной себестоимости.

Таким образом, по кредиту субсчета 90/7 «Маржинальный доход» будет выявляться величина маргинального дохода в разрезе видов продукции.

Субсчет 90/8 «Постоянные расходы, не участвующие при производстве» вводится для аккумуляции всех постоянных расходов, не вошедших в усеченную себестоимость продукции. На данном субсчете учет постоянных расходов необходимо вести в разрезе ответственных лиц организации. Постоянные расходы могут быть собраны по дебету данного субсчета путем составления следующих учетных записей:

Д-т сч. 90 субсч. 8 «Постоянные расходы, не участвующие при производстве» — К-т сч. 20 «Основное производство» — на сумму части прямых производственных расходов, не участвующих при производстве;

Д-т сч. 90 субсч. 8 «Постоянные расходы, не участвующие при производстве» — К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» — на сумму части косвенных производственных расходов, не участвующие при производстве;

Д-т сч. 90 субсч. 8 «Постоянные расходы, не участвующие при производстве» — К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» — на сумму всех общехозяйственных расходов;

Д-т сч. 90 субсч. 8 «Постоянные расходы, не участвующие при производстве» — К-т сч. 44 «Расходы на реализацию» — на сумму коммерческих расходов.

На субсчете 90/9 «Прибыль от реализации продукции» обобщается информация о прибыли по покупателям и итоговой прибыли от реализации продукции. Прибыль по покупателям определяется путем сопоставления информации о маргинальном доходе и расходов по реализации, отнесенных на определенного покупателя. Итоговая прибыль формируется как сумма прибылей или убытков, исчисленных в разрезе покупателей, за вычетом постоянных расходов не участвующих при производстве, возникших по вине организации. При этом составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 90 субсч. 7 «Маржинальный доход» — К-т сч. 90 субсч. 9 «Прибыль от реализации продукции» — на величину маргинального дохода;

Д-т сч. 90 субсч. 9 «Прибыль от реализации продукции» — К-т сч. 90 субсч. 8 «Постоянные расходы, не участвующие при производстве» — на сумму постоянных расходов.

Выявленный финансовый результат в соответствии с существующей учетной практикой предлагается ежемесячно списывать заключительными оборотами с субсчета 90/9 «Прибыль от реализации продукции» на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Д-т сч. 90 субсч. 9 «Прибыль от реализации продукции» — К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» — на сумму прибыли от реализации продукции;

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» — К-т сч. 90 субсч. 9 «Прибыль от реализации продукции» — на сумму убытка от реализации продукции.

Новизна предлагаемой методики состоит в выделении специальных субсчетов к счету 90 «Реализация» для учета себестоимости реализации по переменным затратам, маржинального дохода и постоянных затрат, участвующих и не участвующих при производстве. Данный вариант формирования финансовых результатов деятельности организации и их бухгалтерского учета состоит в пошаговом методе закрытия субсчетов к счету 90, позволяющий выявить величину маржинального дохода по видам продукции и прибыль по покупателям, что повышает аналитичность учета и его роль в принятии управленческих решений в целом. Применение данной методики позволяет определить доходность реализации той или иной продукции, результат взаимодействия с определенными покупателями, величину убытка от неиспользования тепличных площадей

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие / Л.Л. Ермолович [и др.]; под общ. ред. Л.Л. Ермолович. — Минск: Современная школа, 2006. — 736 с.
2. Друри, К. Управленческий и производственный учет: учебник; пер. с англ / К. Друри. — Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. — 1071 с.
3. Папковская П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология. — Минск: Информпресс, 2001. — 216 с.
4. Рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий: утверждены приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь от 14 дек. 1999 г. № 316: текст по состоянию на 31 авг. 2007 г. [Электронный ресурс] — Москва: ЗАО «Консультант Плюс», 2007.
5. Савицкая Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности: учеб. пособие. — 4-е изд. — Москва: ИНФРА-М, 2007. — 384 с.
6. Управленческий учет: с элементами финансового учета: пособие / Р. Вандер Вил, В.Ф. Палий, Т.А. Гаврилова [и др.]; под ред. В.Ф. Палия, Р. Вандер Вила. — Москва: Инфра-М, 1997. — 477 с.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НАЛОГОВ, УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Т.П. Винокурова, БТЭУ

Введение. Проблема взаимосвязи бухгалтерского учета и налогообложения является актуальной во всех странах мира и всюду решается по-разному. В зарубежных странах реализуется весь спектр связей между бухгалтерским учетом и налогами: от сильного воздействия налоговых правил на систему учета до независимого параллельного существования обеих систем. Причинами возникновения различных концепций построения взаимосвязи бухгалтерского учета и налогов являются как социально-экономические, так и политические, и даже географические факторы. Использование той или иной модели предопределено историей становления учетной системы и налоговой средой каждой страны. В качестве социально-экономических причин аналитики выделяют: характер развития рынков капитала, количество инвесторов и кредиторов, участие в международных рынках капитала, размеры и организационную структуру субъектов хозяйствования, типы законодательных систем, влияние инфляционных процессов [15].

Для выражения взаимосвязи бухгалтерского учета и налогообложения в Республике Беларусь предлагаем использовать комплексное понятие «бухгалтерский учет налогов» как отдельный блок, регламентируемый и бухгалтерским, и налоговым законодательством, включающий и современный налоговый учет.

Основная часть. Важность и значимость бухгалтерского учета налогов объясняется тем, что этот участок бухгалтерского учета контролируется государством и за нарушения, допущенные в нем, предусмотрены значительные экономические санкции. Сущность и предлагаемое определение бухгалтерского учета налогов на современном этапе своего развития представлены на рисунке 1.

Таким образом, считаем, что бухгалтерский учет налогов — это участок бухгалтерского учета расчетов организации с бюджетом, включая современный налоговый учет, регламентируемый бухгалтерским и налоговым законодательством. Изучение бухгалтерского учета налогов, его места в системе бухгалтерского учета и взаимосвязи с налоговым и управленческим учетом обусловлены необходимостью его дальнейшего совершенствования на пути к гармонизации с международными стандартами финансовой отчетности и развития управленческого аспекта бухгалтерского учета налогов как информационного обеспечения анализа налогов.