

## Нормативное регулирование учёта финансовых результатов от продаж в сельскохозяйственных организациях

*Ю.Я. Рахматуллин, к.э.н., ФГБОУ ВПО Башкирский ГУ*

В настоящее время действует обширный перечень нормативных актов, оказывающих влияние на учёт и состав финансовых результатов сельскохозяйственных организаций. Степень их значимости определяется уровнем соответствующего документа.

Единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учёта в Российской Федерации для организаций регламентированы Федеральным законом «О бухгалтерском учёте» от 21.11.1996 г. N 129-ФЗ, а также другими федеральными законами, указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ, Положениями по бухгалтерскому учёту, утверждаемыми Минфином РФ, и типовыми методическими рекомендациями, принятыми Минсельхозом РФ. Важным документом является и Гражданский кодекс Российской Федерации, в котором законодательно закреплены гражданско-правовые основы субъектов бухгалтерского учёта.

Особую роль в организации учёта финансовых результатов играет Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, утверждённое приказом Минфина России 29.07.1998 г. N 34н. Данный нормативный акт является своего рода связующим звеном всей системы нормативного регулирования бухгалтерского учёта.

Учёт финансовых результатов в положении определяется пунктами 25, 28, 32, 40, 54, 56, 66, 69, 70, 77, 78, 79, 80, 81, 82 и 83.

В п. 79 данного нормативного документа даётся единственное во всей системе нормативного регулирования бухгалтерского учёта определение финансового результата.

К положениям по бухгалтерскому учёту, устанавливающим принципы, правила, способы ведения

бухгалтерского учёта и формирования состава финансовых результатов от продаж организациями, относятся Положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утверждённое приказом Минфина России от 06.05.1999 г. N 32н, и Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утверждённое приказом Минфина России от 06.05.1999 г. N 33н. Доходы и расходы представляют собой основные элементы финансовой отчётности и базовые категории бухгалтерского учёта.

В соответствии с ПБУ 9/99 под «доходами организации признаётся увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственного имущества)» [1].

В свою очередь, в соответствии с ПБУ 10/99 «расходами организации признаётся уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [2].

Указанные выше определения доходов и расходов являются интерпретацией соответствующих определений, данных в преамбуле, открывающей перечень МСФО «Принципы подготовки и представления финансовой отчётности».

В зависимости от характера доходов и расходов, а также условий их получения и направлений деятельности в ПБУ 9/99 они подразделяются:

- на доходы и расходы по обычным видам деятельности;
- доходы и расходы от прочих поступлений.

В целях разъяснения особенностей бухгалтерского учёта доходов и расходов деятельности

сельскохозяйственных и других организаций агропромышленного комплекса приказом Минсельхоза России от 31.01.2003 г. N 28 утверждены Методические рекомендации по бухгалтерскому учёту доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций.

В системе МСФО роль ПБУ 9/99 «Доходы организации» частично выполняет МСФО 18 «Выручка». Этим международным стандартом регламентируется только учёт доходов по обычным видам деятельности, что позволяет отметить тот факт, что сфера применения ПБУ 9/99 «Доходы организации» намного шире, чем его международного аналога. Более того, в системе МСФО отсутствует стандарт, аналогичный ПБУ 10/99 «Расходы организации». Определение расходов дано в преамбуле, открывающей перечень МСФО «Принципы подготовки и составления финансовой отчётности». Развитие принципов, правил и способов ведения учёта финансовых результатов, закреплённых указанными документами, нашло своё отражение в Плане счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности и Инструкции по его применению, утверждённых приказом Минфина России от 31.10.2000 г. N 94н.

Кроме этих указанных нормативных документов прямое отношение к бухгалтерскому учёту финансовых результатов имеет Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт расчетов по налогу на прибыль» (ИБУ 18/02), утверждённое приказом Минфина России от 19.11.2002 г. N 114н.

К положениям, определяющим представление в бухгалтерской (финансовой) отчётности показателей финансовых результатов от продаж относятся: Положение по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации» (ПБУ 1/2008), утверждённое приказом Минфина России от 06.10.2008 г. N 106н; Положение по бухгалтерскому учёту «Бухгалтерская отчётность организации» (ПБУ 4/99), утверждённое приказом Минфина России от 06.07.1999 г. N 43н; Положение по бухгалтерскому учёту «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утверждённое приказом Минфина России от 06.10.2008 г. N 106н.

В основу исчисления финансового результата положен методологический принцип временной определённости фактов хозяйственной деятельности, закреплённый вначале в ПБУ 1/98 «Учётная политика организации», а теперь и ПБУ 1/2008 «Учётная политика организации». В соответствии с ним «факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчётному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определённости фактов хозяйственной деятельности).

Исходя из этого, расходы включаются в систему учёта финансовых результатов в том отчётном периоде, в котором получены доходы (а не выплата

или поступление денежных средств), ставшие возможными благодаря таким расходам. О соответствии ПБУ 1/2008 международным стандартам финансовой отчётности среди специалистов имеются различные точки зрения. Так, А.Д. Ларионов и А.И. Нечитайло считают, что ПБУ 1/98 «Учётная политика организации» по содержанию наиболее близко к преамбуле, открывающей перечень МСФО «Принципы подготовки и составления финансовой отчётности» [3]. Е.А. Мизиковский и Т.Ю. Дружиловская отмечают соответствие ПБУ 1/98 «Учётная политика организации» и МСФО 8 «Учётная политика, изменения в бухгалтерских расчётах и ошибки» [4].

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчётность организации» раскрывает базовые правила и процедуры представления показателей финансовых результатов в бухгалтерской отчётности. При этом пятый раздел «Содержание отчёта о финансовых результатах», являющийся конечной целью всей системы бухгалтерского учёта о финансовых результатах, приведён в положении в принципиальном плане. Основными составляющими отчёта о финансовых результатах являются показатели доходов и расходов, как от обычных видов деятельности, так и от прочих. В системе МСФО роль ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчётность организации» выполняет: МСФО 1 «Представление финансовой отчётности», МСФО 7 «Отчёты о движении денежных средств», МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчётность».

ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» применяется при составлении сводной бухгалтерской отчётности. Применение ПБУ 12/2000 регламентирует представление информации о финансовом результате по операционным или географическим сегментам. Аналогом ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» в международных стандартах финансовой отчётности является МСФО 8 «Операционные сегменты» [5].

Информация о соответствии российских положений по бухгалтерскому учёту финансовых результатов сельскохозяйственных организаций международным стандартам финансовой отчётности приведена в таблице.

Международный стандарт финансовой отчётности, относящийся непосредственно к сельскохозяйственной деятельности всех видов, — это МСФО 41 «Сельское хозяйство» («Биологические активы»). МСФО 41 устанавливает порядок учёта биологических активов в период их роста, изменения состояния, производства продукции и воспроизводства, а также порядок проведения первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции в момент её сбора.

Исследование положений по бухгалтерскому учёту позволяет отметить, что данные документы раскрывают только традиционные методы учёта финансовых результатов от продаж и не позво-

Соответствие российских ПБУ, регулирующих учёт финансовых результатов  
от продаж сельскохозяйственных организаций, МСФО

Положение по бухгалтерскому учёту	Соответствующий МСФО
ПБУ 1/2008 «Учётная политика организации»	МСФО 1 «Представление финансовой отчётности» МСФО 8 v «Учётная политика, изменения в бухгалтерских расчётах и ошибки»
ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчётность организации»	МСФО 1 «Представление финансовой отчётности» МСФО 7 «Отчёты о движении денежных средств» МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчётность»
ПБУ 5/01 «Учёт материально-производственных запасов»	МСФО 2 «Запасы»
ПБУ 7/98 «События после отчётной даты»	МСФО 10 «События после отчётной даты»
ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности»	МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»
ПБУ 9/99 «Доходы организации»	МСФО 1 «Представление финансовой отчётности» МСФО 18 «Выручка»
ПБУ 10/99 «Расходы организации»	МСФО 1 «Представление финансовой отчётности»
ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам»	МСФО 8 «Операционные сегменты»
ПБУ 13/2000 «Учёт государственной помощи»	МСФО 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»
ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль»	МСФО 12 «Налоги на прибыль»
ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»	МСФО 8 «Учётная политика, изменения в бухгалтерских расчётах и ошибки» МСФО 41 «Сельское хозяйство»

ляют абсолютно достоверно отразить специфику сельскохозяйственной отрасли и результаты сельскохозяйственной деятельности (животноводство, растениеводство, выращивание садов и т.д.).

Конкретизируем состав документов, разработанных Минсельхозом России по учёту финансовых результатов. К таким документам относятся: письмо Минфина России от 29.04.2002 N 16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учёта затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)»; Методические рекомендации по применению плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса, утверждённые приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 г. N 654; Методические рекомендации по разработке учётной политики в сельскохозяйственных организациях, утверждённые приказом Минсельхоза России от 16.05.2005 г.; Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, утверждённые приказом Минсельхоза России от 29.01.2002 г. N 88; Методические рекомендации по бухгалтерскому учёту затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утверждённые приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 г. N 792; Методические рекомендации по бухгалтерскому учёту доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций, утверждённые приказом Минсельхоза России от 31.01.2003 г. N 28, и др. [6].

Нами определены и конкретизированы отраслевые документы, оказывающие влияние на формирование финансовых результатов сельскохозяйственными организациями. Отметим, что в составе документов имеются не только общепромышленные методические рекомендации по бухгалтерскому учёту затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг), но и рекомендации по отдельным подотраслям [7].

Проведённый сравнительный анализ нормативного регулирования финансовых результатов позволяет утверждать, что место самих финансовых результатов в системе нормативного регулирования в Российской Федерации пока не определено. В дополнение к имеющейся нормативной базе считаем необходимым разработку положения по бухгалтерскому учёту, регламентирующего понятие и определения базовых, фундаментальных категорий учёта и отражения в отчётности финансовых результатов. Выработка регламентированного подхода к формированию и отражению финансового результата в бухгалтерском учёте и отчётности является резервом повышения его информативности.

В настоящий момент, несмотря на изобилие законодательных и нормативных документов, прямо или косвенно регулирующих вопросы формирования финансового результата, сельскохозяйственные организации должны осуществлять сопряжение учётно-отраслевого и учётно-федерального законодательства. Всё это имеет негативные последствия для хозяйствующих субъектов, так как требует регламентации данного вопроса в учётной политике [8].

Однако формируемые агроструктурами внутренние регламенты по учёту не всегда являются механизмом рациональной организации всех видов учёта и подготовки внешней и внутренней отчётности.

В дополнение к имеющейся нормативной базе необходима разработка национального положения по бухгалтерскому учёту «Сельскохозяйственная деятельность» – аналога МСФО 41 «Сельское хозяйство».

В национальном стандарте должна быть представлена методика учёта доходов, расходов, прибыли (убытка) в результате оценки сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости. Поскольку финансовый результат, сформированный сельскохозяйственными организациями в соответствии с законодательством Российской Федерации по бухгалтерскому учёту и отраслевыми методическими рекомендациями, является неадекватной оценкой прибыли отчётного периода, так как не учитывает все обстоятельства и риски финансово-хозяйственной деятельности данных структур.

## Литература

1. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 N 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» (ПБУ 9/99)»: офиц. текст в ред. последних изменений.
2. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 N 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» (ПБУ 10/99)»: офиц. текст в ред. последних изменений.
3. Ларионов А.Д., Нечитайло А.И. Бухгалтерский учёт и налогообложение финансовых результатов: учеб.-прак. пособие [Текст]. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. С. 12–61.
4. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Международные стандарты финансовой отчётности и бухгалтерский учёт в России [Текст]. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Изд-во Бухгалтерский учёт, 2006. С. 67–75.
5. Суздальцева Н.А. Учёт финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях: автореф. канд. эконом. наук. Волгоград: ВГСХА, 2011. 20 с.
6. Рахматуллин Ю.Я. Теоретические и практические аспекты учёта финансовых результатов от продаж на примере сельскохозяйственных организаций: монография. Уфа: РИЦ БашГУ, 2014. 152 с.
7. Рахматуллин Ю.Я. Пути улучшения методики учёта и проблемы счёта 90 «Продажи» по основным видам деятельности для сельскохозяйственных организаций // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. 2013. № 6. С. 126–129.
8. Рахматуллин Ю.Я. Проблемы формирования прибылей и убытков в отечественной и зарубежной практике // Известия Оренбургского государственного аграрного университета. 2013. № 3 (41). С. 204–206.