



УДК 338.93:658.5(470.57)

Ю.Я. Рахматуллин  
Yu.Ya. Rakhmatullin

**НОРМАТИВНЫЕ АКТЫ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ПРИБЫЛИ ОТ ПРОДАЖ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

**THE REGULATIONS AND LEGAL BASIS FOR THE ORGANIZATION OF SALES PROFIT ACCOUNTING IN AGRICULTURAL ORGANIZATIONS**

**Ключевые слова:** прибыль, нормативные акты, правовые основы, учет продаж, нормативное регулирование, учет финансовых результатов, нормативные документы, положение по бухгалтерскому учету, сельскохозяйственная деятельность, международные стандарты финансовой отчетности.

Исследован большой перечень нормативных документов, оказывающих влияние на учет и состав прибыли сельскохозяйственных организаций. Степень их значимости по влиянию на организацию учета финансовых результатов определяется уровнем соответствующего документа. Единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации для организаций регламентированы Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ, а также другими федеральными законами, указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ, Положениями по бухгалтерскому учету, 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 учета. Особую роль в организации учета финансовых результатов играет Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России 29.07.1998 г. № 34н. Данный нормативный акт является своего рода связующим звеном всей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. Определены и конкретизированы отраслевые документы, оказывающие влияние на формирование финансовых результатов сельскохозяйственными организациями. Отметим, что в составе документов имеются не только общерасчетные Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг), но и рекомендации по отдельным подотраслям. В дополне-

ние к имеющейся нормативной базе необходима разработка национального Положения по бухгалтерскому учету «Сельскохозяйственная деятельность» аналога МСФО 41 «Сельское хозяйство».

**Keywords:** profit, regulations, legal basis, sales accounting, regulatory control, financial result accounting, accounting standards, agricultural activities, international financial reporting standards.

A large number of regulations influencing profit accounting in agricultural organizations are studied. Their degree of their influence on the organization of financial result accounting is determined by the level of the corresponding document. Uniform legal and methodological foundations of the organization and management of accounting in the Russian Federation for organizations are regulated by the Federal Law "On Accounting" of 21.11.1996 No. 129-FZ and other federal laws, presidential decrees, and the resolutions of the Government of the Russian Federation, accounting standards approved by the Ministry of Finance and the typical methodological recommendations adopted by the Ministry of Agriculture of the Russian Federation. An important document is the Civil Code of the Russian Federation which sets forth the civil basics of accounting entities. A special role in the organization of financial result accounting belongs to the Standard Accounting and Financial Reporting in the Russian Federation, approved by the order of the Russian Ministry of Finance of 29.07.1998 No. 34n. This document is a kind of a link of the whole system of accounting regulation. The author identifies and the departmental documents that influence the formation of the financial results in agricultural organizations. The range of documents includes industry-wide guidelines on cost accounting and cost calculation of goods (works and services), and the recommendations for specific sub-sectors. In addition to the existing regulatory framework there is a need for the development of national accounting standards for agricultural activities equivalent to the IFRS 41 "Agriculture".

**Рахматуллин Юлай Ялкинович**, к.э.н., доцент, Башкирский государственный аграрный университет. E-mail: ulaj@mail.ru.

**Rakhmatullin Yulay Yalkinovich**, Cand. Econ. Sci., Assoc. Prof., Bashkir State Agricultural University. E-mail: ulaj@mail.ru.

**Введение**

Бухгалтерский учет прибыли сельскохозяйственных организаций – основной механизм управления процессами производства и продажи продукции (работ, услуг) в рыночных

условиях хозяйствования. В настоящее время действует большой перечень нормативных актов, оказывающих влияние на учет и состав финансовых результатов сельскохозяйственных организаций. Степень их значимости по

влиянию на организацию учета прибыли определяется уровнем соответствующего документа.

Единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации для организаций регламентированы Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ, а также другими федеральными законами, указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ, Положениями по бухгалтерскому учету, 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 учета.

**Целью** исследования является пути улучшения и оптимизация нормативного регулирования учета прибыли от продаж.

**Задачи:** изучение, анализ различных нормативных документов учета финансовых результатов и соответствие российских ПБУ, регулирующих учет прибыли от продаж сельскохозяйственных организаций МСФО.

#### Объекты и методы

Особую роль в организации учета финансовых результатов играет Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н. Данный нормативный акт является своего рода связующим звеном всей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Учет финансовых результатов в Положении определяется пп. 25, 28, 32, 40, 54, 56, 66, 69, 70, 77-83.

Как уже было отмечено выше, в п. 79 данного нормативного документа дается единственное во всей системе нормативного регулирования бухгалтерского учета определение финансового результата.

К положениям по бухгалтерскому учету, устанавливающим принципы, правила, способы ведения бухгалтерского учета и формирования состава финансовых результатов от продаж организациями, относятся Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н и Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н. Доходы и расходы представляют собой основные элементы финансовой отчетности и базовые категории бухгалтерского учета.

В соответствии с ПБУ 9/99, под «доходами организации признается увеличение эконо-

номических 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 признается 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 составления финансовой отчетности».

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 учета доходов и расходов деятельности сельскохозяйственных и других организаций агропромышленного комплекса приказом Минсельхоза России от 31.01.2003 г. № 28 утверждены Методические рекомендации по бухгалтерскому учету 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 учет 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 отчетности». Развитие принципов, правил и способов ведения учета финансовых результатов, закрепленных указанными документами, нашло свое отражение в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н.

Кроме этих указанных нормативных документов прямое отношение к бухгалтерскому

учету финансовых результатов имеет Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ИБУ 18/02), утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002 г. N 114н.

К Положениям, определяющим представление в бухгалтерской (финансовой) отчетности показателей финансовых результатов от продаж, относятся: Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н; Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.07.1999 г. № 43н; Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н.

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

Исходя из этого расходы включаются в систему учета финансовых результатов в том отчетном периоде, в котором получены до-

ходы (а не выплата или поступление денежных средств), ставшие возможными благодаря таким расходам. О соответствии ПБУ 1/2008 международным стандартам финансовой отчетности среди специалистов имеются различные точки зрения. Так, А.Д. Ларионов и А.И. Нечитайло считают, что ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» по содержанию наиболее близко к преамбуле, открывающей перечень МСФО «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности»[3].

Е.А. Мизиковский и Т.Ю. Дружиловская отмечают соответствие ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» и МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки» [4].

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» раскрывает базовые правила и процедуры представления показателей финансовых результатов в бухгалтерской отчетности. При этом пятый раздел «Содержание отчета о финансовых результатах», являющийся конечной целью всей системы бухгалтерского учета о финансовых результатах, приведен в Положении в принципиальном плане. Основными составляющими отчета о финансовых результатах являются показатели доходов и расходов как от обычных видов деятельности, так и от прочих. Роль ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» в системе МСФО целая совокупность их – МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО 7 «Отчеты о движении денежных средств», МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчетность».

Таблица

**Соответствие российских ПБУ, регулирующих учет прибыли (убытка) от продаж сельскохозяйственных организаций МСФО**

Положение по бухгалтерскому учету	Соответствующий МСФО
ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» МСФО 8 v «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки»
ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»	МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» МСФО 7 «Отчеты о движении денежных средств» МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчетность»
ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	МСФО 2 «Запасы»
ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»	МСФО 10 «События после отчетной 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 отчетности» МСФО 18 «Выручка»
ПБУ 10/99 «Расходы организации»	МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»
ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам»	МСФО 8 «Операционные сегменты»
ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»	МСФО 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»
ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»	МСФО 12 «Налоги на прибыль»
ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»	МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки» МСФО 41 «Сельское хозяйство»

ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» применяется при составлении сводной бухгалтерской отчетности. 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 отчетности является МСФО 8 «Операционные сегменты» [5].

Информация о соответствии российских положений по бухгалтерскому учету финансовых результатов сельскохозяйственных организаций международным стандартам финансовой отчетности представлена в таблице.

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

Исследование положений по бухгалтерскому учету позволяет отметить, что данные документы раскрывают только традиционные методы учета финансовых результатов от продаж и не позволяют абсолютно достоверно отразить специфику сельскохозяйственной отрасли и результаты сельскохозяйственной деятельности (животноводство, растениеводство, выращивание садов и т.д.).

### Результаты и их обсуждение

Конкретизируем состав документов, разработанных Минсельхозом России по учету финансовых результатов. К таким документам относятся: Письмо Минфина России от 29.04.2002 № 16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)»; Методические рекомендации по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса, утвержденные приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 г. № 654; Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза России от 16.05.2005 г.; Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, утвержденные приказом Минсельхоза России от 29.01.2002 г. № 88; Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и

калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 г. № 792; Методические рекомендации по бухгалтерскому учету доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций, утвержденные приказом Минсельхоза России от 31.01.2003 г. № 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 общеотраслевые Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), но и рекомендации по отдельным подотраслям [7].

Проведенный 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 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 информативности.

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

Однако формируемые агроструктурами внутренние регламенты по учету не всегда являются механизмом рациональной организации всех видов учета и подготовки внешней и внутренней отчетности.

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

### Заключение

В национальном стандарте должна быть представлена методика учета доходов, расходов, прибыли (убытка) в результате оценки сельскохозяйственной продукции по справед-

ливой стоимости. Поскольку финансовый результат, сформированный сельскохозяйственными организациями в соответствии с законодательством Российской Федерации по бухгалтерскому учету и отраслевыми методическими рекомендациями, является неадекватной оценкой прибыли отчетного периода, так как не учитывает все обстоятельства и риски финансово-хозяйственной деятельности данных структур.

#### Библиографический список

1. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)»: офиц. текст в ред. последних изменений.
2. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)»: офиц. текст в ред. последних изменений.
3. Ларионов А.Д., Нечитайло А.И. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов: учеб.-практ. пособие. – М.: ТК Велби; Проспект, 2006. – С. 12-61.
4. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2006. – С. 67-75.
5. Суздальцева Н.А. Учет финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях: автореф. дис. ... к.э.н. – Волгоград: ВГСХА, 2011. – 20 с.
6. Рахматуллин Ю.Я. Теоретические и практические аспекты учета финансовых результатов от продаж на примере сельскохозяйственных организаций: монография. – Уфа: РИЦ БашГУ, 2014. – 152 с.
7. Рахматуллин Ю.Я. Пути улучшения методики учета и проблемы счета 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.

#### References

1. Prikaz Minfina RF ot 06.05.1999 N 32n «Ob utverzhdenii Polozheniya po bukhgalter-skomu uchetu «Dokhody organizatsii» (PBU 9/99)»: ofits. tekst v red. poslednikh izmenenii.
2. Prikaz Minfina RF ot 06.05.1999 N 33n «Ob utverzhdenii Polozheniya po bukhgalter-skomu uchetu «Raskhody organizatsii» (PBU 10/99)»: ofits. tekst v red. poslednikh izmene-nii.
3. Larionov A.D., Nechitailo A.I. Bukhgalter-skii uchet i nalogooblozhenie finansovykh rezul'tatov: ucheb.-prakt. posobie. – M.: TK Velbi, Izd-vo Prospekt, 2006. – S. 12-61.
4. Mizikovskii E.A., Druzhilovskaya T.Yu. Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti i bukhgalterskii uchet v Rossii. – 2-e izd., pererab. i dop. – M.: Bukhgalterskii uchet, 2006. – S. 67-75.
5. Suzdal'tseva N.A. Uchet finansovykh rezul'tatov v sel'skokhozyaistvennykh organi-zatsiyakh: avtoref. diss. ... k.e.n. – Volgograd: VGSKhA, 2011. – 20 s.
6. Rakhmatullin Yu.Ya. Teoreticheskie i prak-ticheskie aspekty ucheta finansovykh rezul'tatov ot prodazh na primere sel'skokhozyaistvennykh organizatsii: monografiya. – Ufa: RITs BashGU, 2014. – 152 s.
7. Rakhmatullin Yu.Ya. Puti uluchsheniya metodiki ucheta i problemy scheta 90 «Proda-zhi» po osnovnym vidam deyatel'nosti dlya sel'skokhozyaistvennykh organizatsii // Vestnik Altaiskogo gosudarstvennogo agrarnogo univer-siteta. – 2013. – № 6. – S. 126-129.
8. Rakhmatullin Yu.Ya. Problemy formirovani-ya pribylei i ubytkov v otechestvennoi i za-rubezhnoi praktike // Izvestiya Orenburgskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. – 2013. – № 3 (41). – S. 204-206.



УДК 339.138:658.628

Н.М. Сурай, И.В. Ковалева  
N.M. Suray, I.V. Kovaleva

### МЕХАНИЗМ ФОРМИРОВАНИЯ И УПРАВЛЕНИЯ ТОВАРНЫМ АССОРТИМЕНТОМ

#### THE MECHANISM OF PRODUCT RANGE FORMATION AND MANAGEMENT

**Ключевые слова:** ассортимент, товар, рынок, потребитель, товарная группа, товарная категория, товарная линия, товарная единица.

**Keywords:** product range, product, market, consumer, commodity group, product category, product line, product item.