

УДК 338.3.01

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ ЗЕРНА НА ЭЛЕВАТОРАХ

Голова Е.Е.

ФГБОУ ВО «Омский государственный аграрный университет имени П.А. Столыпина», Омск,
e-mail: ee.golova@omgau.org

Зерновое хозяйство играет едва ли не самую важную роль в обеспечении продовольственной безопасности России. В сложившихся условиях, когда санкционное давление на Россию оказывается со стороны многих стран, эта отрасль стала еще более значимой. Даже многие европейские страны, несмотря на попытки оказать политическое давление на Россию, признают, что без поставок зерна из России им грозит продовольственная катастрофа. В сложившихся условиях информация о производстве зерна на территории страны, региона поставляется на основании данных конкретных предприятий, где роль основного поставщика информации играет бухгалтерский учет. При грамотной постановке учета информация будет достоверная, а принимаемые решения – эффективными. Вопросам бухгалтерского учета сельскохозяйственной продукции уделяется много внимания, однако такие продукты переработки, как мука, крупы, производят перерабатывающие предприятия. Учет у таких организаций имеет свои особенности: определенная документация, использование забалансовых счетов, необходимость проведения лабораторных анализов, технологические условия работы с зерном и многое другое. В статье рассмотрены теоретические аспекты учета зерна и его движения, его нормативное регулирование, документальное оформление и особенности составления корреспонденции счетов.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, зерно и продукты его переработки, элеваторы

ACCOUNTING FOR THE MOVEMENT OF GRAIN ON ELEVATORS

Golova E.E.

Omsk state agrarian University named after P.A. Stolypin, Omsk, e-mail: ee.golova@omgau.org

Grain farming plays perhaps the most important role in ensuring Russia's food security. In the current circumstances, when sanctions on Russia are exerted by many countries, this industry has become even more relevant. Even many European countries acknowledge that despite attempts to exert political pressure on Russia without grain supplies, they are in danger of a food catastrophe. Under the current conditions, information on the production of grain in the country, the region is provided on the basis of data from specific enterprises, where the role of the main supplier of information is accounting. With proper accounting, the information will be reliable and the decisions made will be effective. Much attention is paid to the accounting of agricultural products, however, such processed products as flour and cereals are produced by processing enterprises. Accounting in such organizations has its own characteristics: documentation, use of off-balance sheet accounts, the need for laboratory tests, technological conditions for working with grain and much more. The article considers the theoretical aspects of accounting for grain and its movement, its regulation, documentation and features of the correspondence of accounts.

Keywords: accounting, grain and its processed products, elevators

Зерно – основной продукт производства в сельском хозяйстве. В процессе переработки оно превращается в важнейшие для народного хозяйства продукты: муку, макаронные изделия, крупы и т.д. Производство зерна позволяет решать одну из самых значимых проблем в настоящее время – обеспечение продовольственной безопасности. Кроме того, зерно в настоящее время в России и по всему миру является одним из наиболее значимых биржевых товаров, от цены на которого зависит формирование цен на другие продовольственные товары. В условиях санкционного давления на Россию и вследствие роста цен на продовольствие зерновая отрасль приобрела еще более важное значение [1].

В связи с этим информация о собранных урожаях, его себестоимости, качестве зерна и многие другие данные приобретают первостепенное значение, поскольку именно на основании полученной из хозяйств информации формируется статистика. Все

эти и многие другие показатели дает бухгалтерский учет на предприятиях. От того, насколько грамотно и эффективно он поставлен, во многом зависят успех предприятия и эффективность принятых решений на более высоких уровнях. Зерновой отрасли присуща определенная специфика в виде сезонности, влияния погодных условий на результат в виде урожая, подверженности различным болезням, что может отражаться на себестоимости продукции и т.д. [2].

Вопросами изучения бухгалтерского учета зерновой продукции занимались такие ученые, как: Е.В. Юрченко, Е.А. Архипцева, Е.Н. Смертина [3], А.А. Балберова, Е.В. Лукина [4], Д.М. Акбашева, А.Б. Лайпанов, А.А. Биджиев [5], З.С. Туякова, Г.Б. Сарсембаева [6], Е.А. Тончу, И.Д. Щербина, К.А. Браславец [7], Т.В. Андреева [8], Р.А. Алборов, С.М. Концевая, Г.С. Клычова [9], Е.Е. Голова [10], М.Н. Гапон [11] и др.

Однако в современных реалиях, обусловленных санкционным давлением

и меняющимися условиями транспортировки, поиском новых партнеров, актуальность бухгалтерского учета движения зерна как основного источника информации приобрела особое значение, что предопределило тематику исследования.

Методологической основой данного исследования выступили различные нормативно-правовые акты в области бухгалтерского учета, труды различных ученых, посвященные изучаемой проблематике, периодическая литература и средства массовой информации.

Цель исследования – изучение нормативно-правовой базы, теоретических аспектов учета движения зерна и его особенностей, порядка отражения в учете в целях дальнейшего совершенствования.

Объект исследования – учетные процессы сельскохозяйственных предприятий города Омска и Омской области.

Материал и методы исследования

Организация бухгалтерского учета зерна подставляет собой достаточно трудоемкий процесс, который в первую очередь преследует цель в полной мере и своевременно зафиксировать в документах происходящие операции на предприятии, а также осуществить непрерывный контроль использования ресурсов. Необходимость отражения в учете информации, связанной с выращиванием и переработкой зерновых, определяется сезонностью, а именно следующим:

- весенние и зимние работы по обработке почвы: внесение удобрений, снегозадержание, рыхление земли, подготовка семян и т.д.;
- посевные работы: посев зерновых культур, внесение удобрений и гербицидов, уход за зерновыми культурами и т.д.;
- уборочные работы: уборка зерна, соломы, скирдование, транспортировка урожая, очистка, сортировка семян, передача на хранение и т.д.

Если организация не осуществляет производство зерновых культур, а является представителем перерабатывающей отрасли, то сезонность тоже играет роль. Так, именно осенью больше всего заказов приходится на сушку, протравливание, доведение до необходимых для продажи кондиций, принятие на хранение и т.д.

Каждый из процессов и этапов связан с возникновением затрат и оформлением необходимой документации. Все затраты в процессе производства делятся на две группы: текущие и переходящие на следующий год [12].

Цель учета движения зерна – своевременное и полное отражение в учете данных первичного учета относительно зерна, пере-

нос информации в регистры аналитического и синтетического учета, формирование отчетности в части движения зерна.

Задачами учета движения зерна являются:

- формирование полной и достоверной информации о движении зерна в бухгалтерском учете;
- контроль за соблюдением законодательства, фиксация в учете данных об уборочных и посевных работах;
- отражение в учете использования ресурсов и исчисление себестоимости зерновых культур.

Учет выстраивается на основании ряда нормативных документов. Нормативное регулирование учета зерна осуществляется как общими нормативными документами в виде Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», так и узкоспециализированными (рис. 1).

Данный перечень предприятия указывают в учетной политике и регулярно обновляют за подписью руководителя. Несомненно, подбор нормативной документации может и должен дополняться, и авторский вариант не является исчерпывающим, а состав нормативных актов формируется исходя из целей и задач конкретного предприятия.

В международной практике учет зерна регулируется МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», в России текст этого стандарта отражен согласно редакции приказа Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации», действующего с сентября 2016 г.

Согласно тексту МСФО (IAS) 41, его действие распространяется на следующие объекты:

- биологические активы, к которым можно отнести: многолетние насаждения, скот, земли (лес) и т.д.;
- полученную в момент сбора сельскохозяйственную продукцию: мясо, шерсть, молоко, плоды и т.д.;
- государственные субсидии по отношению к биологическим активам.

Теме не менее, под регулирование данного стандарта не попадают земли сельскохозяйственного назначения, поскольку их использование определяется МСФО (IAS) 16 «Основные средства», а в части инвестиций в земли регулирование осуществляется положениями МСФО (IAS) 40.

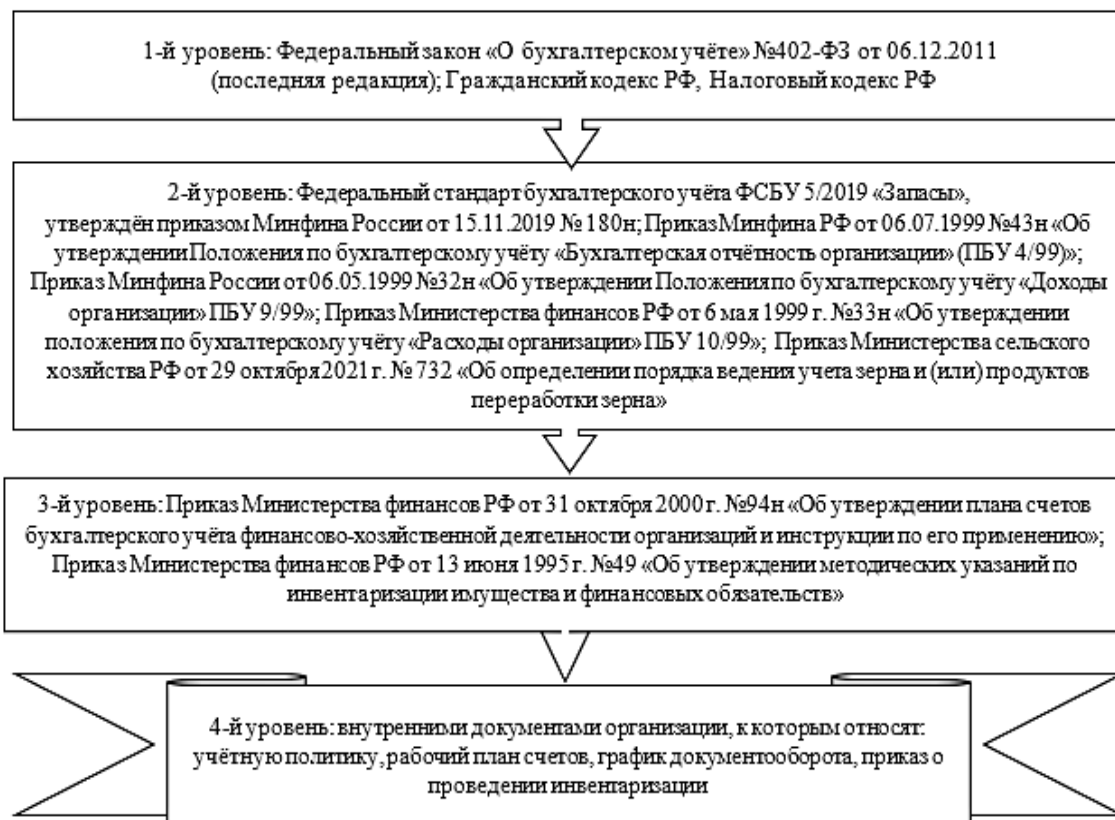


Рис. 1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета зерна и его движения в России

Учет нематериальных активов ведется согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», но при условии, что они связаны с сельским хозяйством. А вот собранная готовая продукция, как в чистом виде, так и подлежащая дальнейшей переработке, регулируется МСФО 2 (IAS) «Запасы».

Учет зерна отражается согласно МСФО 2 «Запасы», введенным в действие в 2005 г.

В соответствии с МСФО 2, запасы – это вид актива, который подлежит продаже в процессе осуществления обычного вида деятельности либо используется для последующей перепродажи, применяется в производстве.

При этом они оцениваются при условии, чем имеют место два критерия: есть возможность достоверно оценить их первоначальную стоимость и наличие экономической выгоды. При этом сама себестоимость складывается из таких затрат, как: затраты на их приобретение (покупная стоимость или цена, расходы на оплату пошлин, транспортировка), переработку (прямые затраты, постоянные и переменные накладные производственные затраты) и иные затраты, осуществленные по необходимости [13].

Однако в отношении МСФО 2 необходимо отметить, что положения данного нормативного документа неприменимы по отношению к запасам, полученным от производства продукции, полученной от лесных и сельскохозяйственных организаций после сбора урожая. В данном случае оценка происходит по чистой реализуемой стоимости, а изменения в стоимости отражаются в составе прибыли/убытков за текущий период.

Рассматривая вопросы регулирования учета зерна, необходимо отметить, что в целях объединения отечественных и международных стандартов был введен ФСБУ 5 «Запасы», утвержденный приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н. Его цель – унифицировать требования к порядку ведения учета в части запасов в российской практике согласно международному опыту. В продолжение реформирования с 01.09.2022 г. планируется введение в действие приказа Минсельхоза России от 29.10.2021 № 732 «Об определении порядка ведения учета зерна и (или) продуктов переработки зерна», что даст информационную основу для отражения учета зерна и продуктов его переработки, там же будет

представлен перечень рекомендуемых форм учетной документации.

Результаты исследования и их обсуждение

Согласно действующему законодательству, все операции должны быть отражены в момент проведения операций либо в момент их окончания, если не представляется возможным отразить их в момент совершения. В целом, нужно отметить, что это же требование содержится и в Федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», где также говорится о необходимости отражать все операции в оправдательных документах – регистрах учета, первичной документации. Именно они служат основанием для ведения количественно-качественного учета.

При поступлении зерна на визировочную площадку лаборант сверяет все данные, указанные в накладных, и производит отбор проб, по которым с помощью лабораторных анализов определяются влажность, зараженность и многие другие показатели зерна. Полученные результаты фиксируются. Если зерно поступает на перерабатывающее предприятие, например элеватор, от владельцев, то оформляется приемная квитанция (форма ЗПП-13). Поскольку элеваторы как один из ярких представителей учета оказывают разнообразные услуги, то необходимо отметить, что самым важным документом, который составляется заранее, является договор. Так, например, договоры по хранению и подработке до нужных параметров носят смешанный

характер и содержат одновременно в себе элементы и договора подряда, и договора хранения. В договоре содержится такая информация, как: цена зерна, полученное качество, его характеристики после хранения и обработки, наименование продукции после доработки, сроки хранения и оказываемых работ, порядок оплаты, условия и многое другое.

Процесс поступления зерна и его доработки схематично представлен на рисунке 2.

При приемке зерна его обязательно взвешивают, полученные данные отражают в журнале регистрации взвешивания грузов (форма № ЗПП 28). Ежедневно при поступлении составляются реестры сопроводительных товарно-транспортных накладных:

Форма № ЗПП-3 – при поступлении однородных по качеству партий зерна;

Форма № ЗПП-4 – при поступлении неоднородных по качеству партий зерна возникает необходимость определения качества каждой отдельности партии.

Очень часто зерно принимается для его дальнейшей очистки и сушки, при этом оформляются распоряжение по форме № ЗПП-34, и акт к нему. В распоряжении указываются масса зерна, способы, ожидаемые результаты и сроки работ, а в акте – количество и качество зерна до услуги и после нее. Зерно в процессе сушки теряет часть своей массы, и усушка списывается в отчет о движении хлебопродуктов по форме № ЗПП-37. Данный отчет ежедневно сдается в бухгалтерию с приложенными к нему сопроводительными документами, подтверждающими операции, отраженные в нем [14].

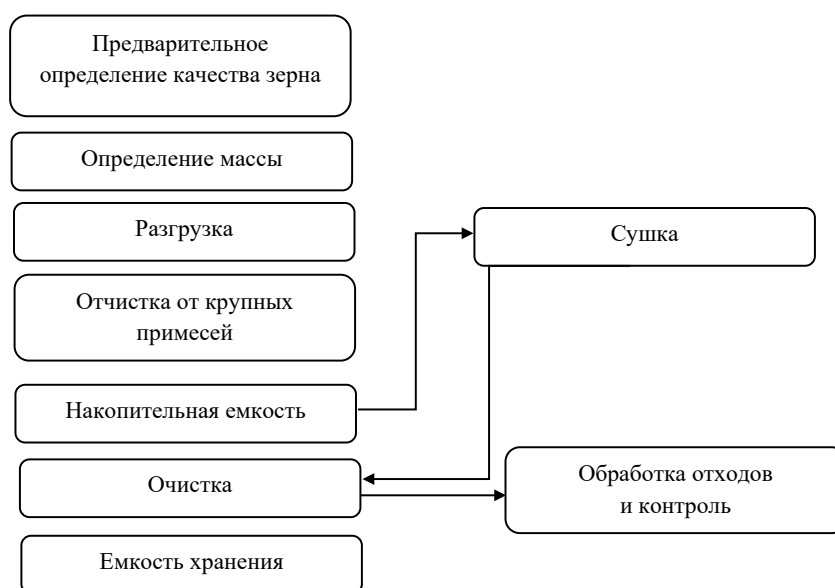


Рис. 2. Процесс переработки зерна

Также в целях контроля и отражения информации по убыли зерна по местам хранения в пределах месяца ведется журнал количественно-качественного учета хлебопродуктов (форма № ЗПП 36). При этом важно учитывать, что сальдо по № ЗПП 36 будет больше, чем в № ЗПП-37, на величину убыли влаги. Помимо этого, контроль за качеством зерна ведется и в лабораториях предприятия с помощью журнала наблюдения за хранящимся зерном (форма № ЗПП-66).

В случае продажи зерна составляется приказ на отпуск хлебопродуктов (форма № ЗПП-16), а затем на его основании формируется ведомость накладных (форма № ЗПП-20). После завершения операции приказ, накладную и отчет о движении хлебопродуктов (форма № ЗПП-37) сдают в бухгалтерию. Если происходит выбытие зерна, которое ранее поступило на предприятие для хранения, то предварительно предъявляется квитанция (форма № ЗПП-3), а в случае, если отгружается не все зерно, а лишь его часть, то на квитанции делается отметка с указанием веса, это подтверждается подписью руководителя элеватора.

Зерно в процессе своего хранения может уменьшать свою массу или увеличивать в результате, например, накопления влаги. Процессы, происходящие с зерном во время хранения, во многом зависят от способа его хранения, вида зерновых культур, продолжительности хранения. Кроме того, в процессе отгрузки и разгрузки распыление зерновой пыли относится к одной из разновидностей естественной убыли. Все эти обстоятельства обусловили необходимость разработки норм естественной убыли (например, пшеница, рожь при хранении более трех месяцев могут потерять в весе порядка 0,041%, а вот если зерно хранится насыпью, но уже на складе, то убыль может составить 0,062%, если хранение осуществлялось в таре – 0,033%; если местом хранения были специально приспособленные для хранения зерна площадки, то убыль может составить до 0,098%). Нормы естественной убыли указаны в приказе Минсельхоза РФ от 14.01.2009 № 3 «Об утверждении норм естественной убыли зерна, продуктов его переработки и семян различных культур при хранении» (с изменениями и дополнениями). Естественную убыль определяют по каждой партии, однако в связи с частыми погрузками и разгрузками могут возникать трудности. В настоящее время существуют три причины для списания потери в массе зерна: потери в результате естественной убыли, потери от сорной примеси и потери от понижения влажности.

В бухгалтерском учете собственное зерно, полученное на праве собственности, отражается элеваторами по фактической себестоимости на двух счетах в зависимости от назначения: 10 «Материалы» либо 41 «Товары».

Если зерно принято на переработку (например, помол) и оно не принадлежит элеватору, то зерно в таком случае отражается на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» в размере физического веса и по цене, обозначенной в договоре.

Документарно полученное со стороны зерно отражается в учете на основании товарно-транспортной накладной и счета-фактуры либо универсального передаточного документа. Аналитический учет давальческого зерна ведется в разрезе каждого заказчика, и для более эффективного учета желательнее открывать на каждого заказчика отдельный субсчет. Когда зерно передается непосредственно на переработку, то в учете это отражается в кредите счета 003 и согласно накладной на отпуск сырья в переработку (форма № ЗПП-19).

Если зерно принято на хранение, то в учете оно приходится на счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и находится на складе, а само поступление на склад отражается накладной (форма № ЗПП-112). При этом необходимо помнить, что услуги по переработке давальческого зерна в учете отражаются по ставке 20% в части НДС, несмотря на то, что из зерна производится сельскохозяйственная продукция: мука, различные крупы и растительные масла, однако ставка в 10% распространяется на сами продукты, а не на услуги по их изготовлению [15].

Выводы

Зерно является одним из наиболее важных продуктов сельскохозяйственного назначения, именно от объемов его производства зависит продовольственная безопасность России. Это означает, что к бухгалтерскому учету как основному источнику информации предъявляются высокие требования. Все это обуславливает необходимость развития теоретических положений учета зерна и углубления направлений его совершенствования.

Список литературы

1. Чепурин Г.Е., Цегельник А.П. Методика определения себестоимости зерна при обмолаке зерновых с учетом потребности в комбайнах и комбайнерах // Сибирский вестник сельскохозяйственной науки. 2019. Т. 49. № 2. С. 85-93.

2. Федорова Н.В. Совершенствование учета затрат и исчисления себестоимости зерна // Вестник современных исследований. 2017. № 9-1 (12). С. 195-199.
3. Юрченко Е.В., Архипцева Е.А., Смертина Е.Н. Специфические особенности учета выручки от продажи зерна // Теория и практика современной науки. 2019. № 10 (52). С. 237-239.
4. Балберова А.А., Лукина Е.В. Учет затрат и методы калькуляции фактической себестоимости производства зерна // Наука и Образование. 2020. Т. 3. № 2. С. 426.
5. Акбашева Д.М., Лайпанов А.Б., Биджиев А.А. Учет затрат и выхода продукции при производстве зерна // Управленческий учет. 2022. № 3-2. С. 182-187.
6. Туякова З.С., Сарсембаева Г.Б. Классификация затрат на производство зерна как объектов управленческого учета // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2018. № 4. С. 37-43.
7. Тончу Е.А., Щербина И.Д., Браславец К.А. Стратегический управленческий учет и анализ затрат на производство сельскохозяйственной продукции // Матрица научного познания. 2017. № 3. С. 201-217.
8. Андреева Т.В. Направления совершенствования бухгалтерского учета выпуска и продажи сельскохозяйственной продукции // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2017. № 5-5. С. 126-130.
9. Алборов Р.А., Концевая С.М., Клычова Г.С. Управленческий учет затрат и контроль эффективности производства сельскохозяйственной продукции // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2017. Т. 12. № 3 (45). С. 96-104.
10. Голова Е.Е. Бухгалтерский учет готовой продукции в сельскохозяйственных предприятиях // Электронный научно-методический журнал Омского ГАУ. 2020. № 1 (20). С. 13.
11. Гапон М.Н. Совершенствование бухгалтерского учета готовой продукции на примере сельскохозяйственной организации // Актуальные вопросы современной экономики. 2020. № 11. С. 126-131.
12. Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М., Алборов Г.Р. Классификация и моделирование интегрированного учета и планирования затрат на производство сельскохозяйственной продукции // Бухучет в сельском хозяйстве. 2021. № 1. С. 20-31.
13. Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М., Алборов Г.Р. Организация первичного, аналитического и синтетического учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции // Бухучет в сельском хозяйстве. 2020. № 10. С. 6-22.
14. Германова В.С., Загорюлько Е.Н. Особенности учета на зерноперерабатывающих предприятиях // Экономика и управление: проблемы, решения. 2018. №4. С. 68-72.
15. Шишкеедова Н.Н. Особенности учёта на элеваторах // Учет в сельском хозяйстве. 2010. №7. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/otrasl/a91/235939.html> (дата обращения: 12.06.2022).