

## **ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

**А.А. Навасардян**, кандидат экономических наук, доцент  
тел. 8(8422)55-95-52, alex7375@list.ru

**Е.М. Болтунова**, кандидат экономических наук, доцент  
тел. 8(8422)55-95-52, boltunova2007@yandex.ru  
ФГБОУ ВПО «Ульяновская ГСХА им. П.А.Столыпина»

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, материально-производственные запасы, оценка материальных запасов

*Работа посвящена организации ведения бухгалтерского учета материально-производственных запасов, формированию резервов под снижение стоимости товарно-материальных ценностей.*

Эффективное функционирование любого сельскохозяйственного предприятия в настоящих условиях зависит от гибкости и восприимчивости системы управления к изменениям факторов внутренней и внешней среды. Важную роль играет здесь система контроллинга, которая выполняет задачи планирования, контроля и информационного обеспечения учета материально-производственных запасов на предприятиях.

К материально-производственным запасам в соответствии с нормативными документами относятся активы, используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг), приобретаемые непосредственно для перепродажи, а также используемые для управленческих нужд предприятия.

Организация и развитие системы контроллинга материально-производственных запасов в сельскохозяйственном производстве требуют совершенствования его учетно-аналитического обеспечения, инициируют данное научное исследование, определяют его актуальность.

В целях совершенствования нормативно-правового регулирования в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности Министерством финансов РФ был разработан проект Положения по бухгалтерскому учету «Учет запасов» (ПБУ 5/2012). Новое ПБУ должно было вступить в силу с бухгалтерской отчетности за 2013 год. Но к настоящему времени новое ПБУ пока не утверждено, хотя оно в большей степени, чем действующее ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», приближено к требованиям МСФО.

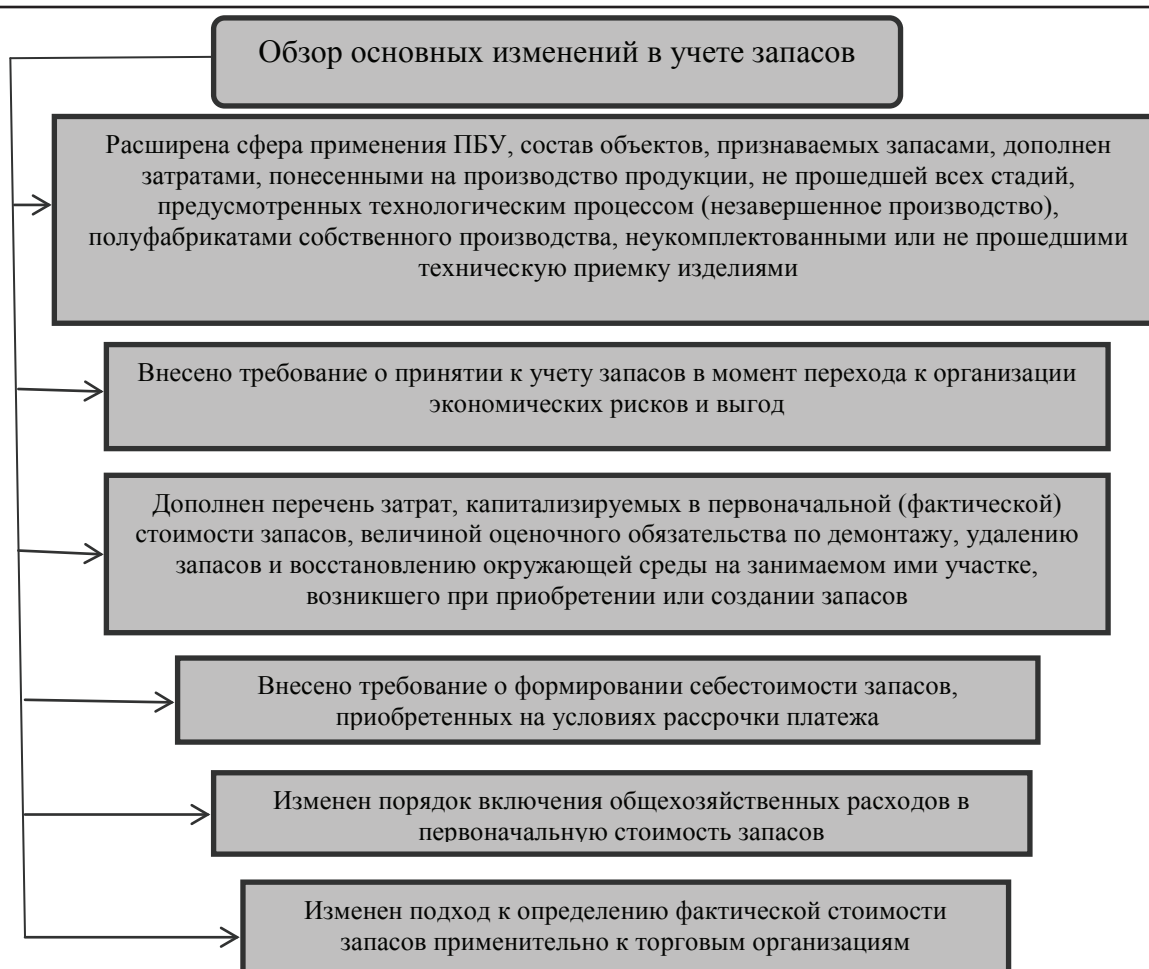
Основные изменения, которые должны были вступить в силу, касаются следующих моментов (рисунки 1).

В качестве объекта исследования в статье выбраны сельскохозяйственные предприятия Ульяновской области, расположенные в различных районах, которые в статье мы условно обозначим, как организация «А», организация «В» и организация «С». Во время исследования в анализируемых организациях были изучены нормативные документы, регулирующие деятельность их бухгалтерских служб (таблица 1).

Как видно по данным таблицы 1, во всех рассматриваемых хозяйствах разработана и документально оформлена Учетная политика в целях бухгалтерского учета и налогообложения, которая ежегодно пересматривается и утверждается руководителем предприятия.

Также имеются нормативные локальные акты – должностные инструкции работников бухгалтерии. Рабочий план счетов имеется в двух из трех анализируемых хозяйств. В хозяйстве «С», к сожалению, рабочий план отсутствует, вместо него используется типовая План счетов, утвержденный Приказом Минфина РФ от 30.10.2000 г. №94н.

Что касается Положения о бухгалтерии и Плана проведения проверок и ревизий, то их нет ни в одном из исследуемых хозяйств. План инвентаризации имеется только в хозяйстве «А». Данный аспект позволяет сделать соответствующие выводы об организации бухгалтерского учета на данных предприятиях. Кроме того, в каждом из трех хозяйств организационная структура учетного процесса построена на принципе полной централизации, принята ручная



**Рисунок 1 – Основные изменения в учете запасов**

**Таблица 1 - Нормативное обеспечение деятельности бухгалтерской службы в исследованных организациях**

Внутренние нормативные акты	организация «А»	организация «В»	организация «С»
Приказ руководителя организации «Об учетной политике»	✓	✓	✓
Должностные инструкции бухгалтеров	✓	✓	✓
Рабочий план счетов	✓	✓	-
График документооборота	✓	-	✓
Положение о бухгалтерии	-	-	-
План проведения инвентаризации	✓	--	
План проведения проверок и ревизий	-	-	-

технология обработки учетной информации, на некоторых участках учета применяются средства автоматизации.

Анализ существующей учетной практики изученных сельскохозяйственных предприятий позволил сделать вывод о состоянии бухгалтерского учета МПЗ в них (таблица 2).

В ходе изучения учетной системы сельскохозяйственных организаций, было выявлено несоответствие между способами учета, утвержденными в учетной политике и фактически используемыми на данных предприятиях.

Рассмотрев отдельные положения учетной политики предприятия, было установлено, что некото-

**Таблица 2 – Содержание учетной политики, утвержденной на 2014 год, в части учета МПЗ  
в обследованных хозяйствах**

Элемент учетной политики	Хозяйство «А»	Хозяйство «В»	Хозяйство «С»
Рабочий план счетов	Используется типовой план счетов, не открыты аналитические счета		
Формы учета	Журнально-ордерная с частичным применением средств автоматизации	Журнально-ордерная с частичным применением средств автоматизации	Журнально-ордерная с частичным применением средств автоматизации
Организация бухгалтерского учета	Отсутствуют сведения о способе организации бухгалтерского учета. Фактически учет централизован		
Сроки и периодичность проведения инвентаризации	Инвентаризацию МПЗ проводить ежегодно по состоянию на 1 октября	Не определено количество и сроки проведения инвентаризации	
Критерии признания МПЗ	В учетной политике не прописаны, фактически соответствуют требованиям ПБУ 5/01		
Стоимостной критерий отнесения имущества к основным средствам и средствам труда в обороте	Объекты стоимостью свыше 40 000 руб. учитываются в составе МПЗ	Объекты стоимостью свыше 40 000 руб. учитываются в составе МПЗ	Объекты стоимостью свыше 20 000 руб. учитываются в составе МПЗ
Оценка материалов при постановке на учет	По фактической себестоимости, которая определяется исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение и изготовление		
Способ формирования первоначальной стоимости МПЗ	Материальные ценности приходятся на счет 10 «Материалы» по цене приобретения без использования счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»		
Учет выпуска готовой продукции	Собственная продукция, предназначена для продажи, учитывается на счете 43 «Готовая продукция» в количественном и суммовом выражении по плановой себестоимости без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», в конце года доводится до фактической себестоимости		
Метод оценки материалов, списываемых в производство	Определение стоимости, списываемых материально-производственных запасов производится по средней себестоимости		
Создание резерва под снижение стоимости	Отсутствуют сведения о создании резервов, фактически резерв под обесценение стоимости не создается		

рые аспекты учета материально-производственных запасов не отражены в приказе по учетной политике.

То есть учетная политика в исследованных хозяйствах отличается излишней лаконичностью и краткостью, в ней не отражены многие существенные методические аспекты организации и ведения учета.

Оценка организации учета МПЗ в исследуемых хозяйствах выявила следующие основные недостатки в учетной работе:

применяются документы произвольной формы и старого образца;

выявлены случаи отсутствия приложений оправдательных документов к регистрам аналитического и синтетического учета;

неверно формируется себестоимость приобретаемых и произведенных в организации запасов;

в качестве рабочего плана счетов применяется типовой, не открыты аналитические счета, что не позволяет учесть особенности организации;

применяются регистры произвольной формы, не утвержденные приказом руководителя и не обе-

спечивающие внутренних пользователей необходимым объемом сведений;

составляются не все учетные регистры, предусмотренные журнально-ордерной формой учета (журнал-ордер №10, ведомость №46-АПК);

нарушается порядок проведения инвентаризации.

Необходимо отметить, что перечисленные особенности и недостатки являются типичными для многих сельскохозяйственных организаций Ульяновской области.

Усиление информационной значимости данных бухгалтерского учета является важной задачей, решение которой позволит экономическим субъектам формировать актуальную учетную информацию для принятия рациональных управленческих решений.

В сельском хозяйстве для оценки материальных запасов, по нашему мнению, можно применять как историческую оценку (по себестоимости), так и другие варианты оценки, которые в управленческом

**Таблица 3 - Бухгалтерская справка №\_\_ на «\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_ г.**

Расчет изменения стоимости товарно-материальных ценностей

Вид товарно-материальных ценностей Корма Счет учета 10 Субсчет 7 «Корма»

Вид материально-производственных запасов	Номен-клатурный номер	Единица измерения	Наличие (количество единиц)	Себестоимость единицы, руб.	Расчетная стоимость единицы, руб.	Отклонение фактической стоимости от расчетной стоимости, руб.	
						на единицу	всего
Ячмень фуражный	100701	ц	6 566	278,56	360	81,44	534 735
Комбикорм	100702	ц	7 674	266,35	290	23,65	181 490
прочее							
Итого	х	х	14 240	х	х	х	716 225

Документ составил \_\_\_\_\_

должность подпись расшифровка подписи

Документ утвердил \_\_\_\_\_

должность подпись расшифровка подписи

учете обладают большой релевантностью, надежностью, сравнимостью и смыслом для управления затратами. Кроме того, они позволяют в условиях инфляции или снижения цен обоснованно измерять издержки производства и предполагаемые к получению в будущем доходы от основной деятельности. Особенно актуально применение такой оценки по отношению к готовой продукции, так как существенная её часть потребляется в собственном производстве в качестве кормов, семян, сырья.

В настоящее время регистр типовой формы для учета переоценки МПЗ на анализируемых предприятиях не используется, в связи с чем мы предлагаем внедрить в бухгалтерский учет сельскохозяйственных организаций разработанный регистр аналитического учета «Бухгалтерская справка-расчет изменения стоимости товарно-материальных ценностей» (таблица 3).

В данном документе в разрезе групп и по каждому наименованию товарно-материальных ценностей будет определяться сумма разницы фактической суммы затрат на производство (приобретение) запасов от их рыночной стоимости на отчетную дату. Данный документ для МПЗ собственного производства (корма, семена) целесообразно формировать по окончании сбора урожая, а также на дату, когда наблюдается значительное изменение рыночных цен на аналогичные товары на региональном рынке.

В соответствии с п. 5 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [1] МПЗ должны приниматься к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Кроме того, п. 12 ПБУ 5/01 установлено, что фактическая себестоимость принадлежащих компании запасов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

В соответствии с требованием осмотрительности в п. 62 Положения по ведению бухгалтерского учета

и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [2] установлено следующее. Материальные ценности (сырье, материалы, готовая продукция и товары), на которые цена в течение отчетного года снизилась или которые морально устарели, или частично потеряли свое первоначальное качество, должны отражаться в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она, ниже первоначальной стоимости приобретения активов. Разница в ценах относится у коммерческой организации на финансовые результаты.

Кроме того, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008 [3] с 2009 г. должно производиться создание оценочных резервов. В связи с этим для существенного повышения достоверности и качества финансовой отчетности организациям предлагается создавать резервы под снижение стоимости товарно-материальных ценностей, что позволит пользователям видеть те или иные активы не в оценке по фактическим затратам на их приобретение, а в их реальной стоимости на отчетную дату.

Мероприятия по созданию резерва лучше проводить в случае, если балансовая стоимость определенного вида МПЗ, по которому есть признаки снижения стоимости, составляет не менее 5 процентов валюты баланса. Обнаруживать такие запасы удобно при проведении инвентаризация [4].

Каждый вид МПЗ балансовая стоимость, которого превышает 5 процентов валюты баланса, должен быть проанализирован на предмет наличия условий для формирования резерва. По результатам проведенного анализа нужно составить бухгалтерскую справку [5].

В случае применения предлагаемой методики в учетной политике должны быть указаны:

- способы создания резервов – отдельно по каждому наименованию или по группам однородных либо связанных наименований запасов;

- порядок или способ определения текущей (рыночной) стоимости запасов материальных ценностей и расчета их чистой продажной стоимости;
- порядок документального оформления расчета резервов.

Аналитический учет по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» удобнее всего вести по каждому резерву. Для сельскохозяйственных организаций можно использовать следующие субсчета:

- 14-1 Резервы под снижение стоимости готовой продукции растениеводства;
- 14-2 Резервы под снижение стоимости готовой продукции животноводства;
- 14-3 Резервы под снижение стоимости продукции промышленных производств;
- 14-4 Резервы под снижение стоимости сырья и основных материалов;
- 14-5 Резервы под снижение стоимости удобрений, средств защиты растений и животных;

14-6 Резервы под снижение стоимости покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий конструкций и деталей;

14-7 Резервы под снижение стоимости топлива;

14-8 Резервы под снижение стоимости запасных частей;

14-9 Резервы под снижение стоимости кормов;

14-10 Резервы под снижение стоимости семян и посадочного материала;

14-11 Резервы под снижение стоимости строительных материалов;

14-12 Резервы под снижение стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей;

14-13 Резервы под снижение стоимости прочих материалов.

В заключении отметим, что выполненные в работе обобщения и предлагаемые методические разработки могут быть использованы для совершенствования учетно-аналитического обеспечения управления материально-производственными запасами на сельскохозяйственных предприятиях.

### **Библиографический список:**

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Минфина 09.06.2011 г. №44н (в ред. от 25.10.2010 №132н)
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 г. №34н (в ред. от 24.12.2010 №186н)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008, утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 №106н (в ред. от 18.12.2012 №164н)
4. Илоян М. С. Организация бухгалтерского учета материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях (на примере предприятий Самарской области) / М.С. Илоян, Ю.Ю. Газизьянова // Экономика, управление, финансы: материалы II междунар. науч. конф. (г. Пермь, декабрь 2012 г.). - Пермь: Меркурий, 2012. - С. 74-81.
5. Климушкина, Н.Е. Анализ эффективности использования оборотных активов сельскохозяйственных предприятий Ульяновской области по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности [Текст]/ Н.Е. Климушкина, Л.М.Прохорова // Экономика и предпринимательство. - №12. - ч.2. – 2013. - С.841-844.

## **THE PECULIARITIES OF ACCOUNTING OF INVENTORIES ON FARMS**

**A. A. Navasardian, E. M. Boltunov**

**Keywords:** *accounting, inventory, assessment inventories*

*Work on the organization of accounting of inventories, provisions for impairment of inventories*