

УДК 657.44:631.16

С. А. Нардина

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

ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ МАТЕРИАЛОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ С ПОЗИЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ»

Ключевые слова: бухгалтерский учет, материалы, классификация материалов, нормативное регулирование, ФСБУ 5/2019 «Запасы», сельскохозяйственные организации.

Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях, как и в любом функционирующем экономическом субъекте, должен отражать финансовые и экономические показатели, которые правильно и надежно отражают весь спектр происходящих в организации процессов. Значение экономической категории «материалы» для сельскохозяйственных организаций является относительно высоким, поскольку с помощью материалов осуществляется основная деятельность указанных хозяйствующих субъектов, их удельный вес в себестоимости продукции порой достигает более 70%. Правильная организация учета материалов, контроль за их рациональным использованием важны, как для самих сельскохозяйственных организаций, так и для экономики страны в целом – этому напрямую способствует правильная классификация материалов с точки зрения их отражения в бухгалтерском учете указанных хозяйствующих субъектов. С вступлением в действие в 2021 году федерального стандарта бухгалтерского учета 5/2019 «Запасы» (ФСБУ 5/2019 «Запасы») требуется уточнения категории «материалы» для сельскохозяйственных организаций, а также классификации материалов. В статье автором проанализированы различные трактовки категории «материалы», данные различными учеными-экономистами и в ФСБУ 5/2019 «Запасы», уточнена категория «материалы» и классификация материалов с точки зрения бухгалтерского учета для сельскохозяйственных организаций, которая будет способствовать правильному отражению материалов на счетах бухгалтерского учета.

S. A. Nardina

Omsk State Agrarian University named after P.A. Stolypin, Omsk,
e-mail: sa.nardina@omgau.org

CONCEPT AND CLASSIFICATION OF MATERIALS IN AGRICULTURAL ORGANIZATIONS FROM THE POSITION OF ACCOUNTING AND FAS (FEDERAL ACCOUNTING STANDARD) 5/2019 «RESERVES»

Keywords: accounting, materials, classification of materials, regulatory regulation, FAS 5/2019 «Reserves», agricultural organizations.

Accounting in agricultural organizations, as in any functioning economic entity, must reflect financial and economic indicators that correctly and reliably reflect the entire range of processes occurring in the organization. The value of the economic category «materials» for agricultural organizations is relatively high, since the main activities of these economic entities are carried out with the help of materials, their share in the cost of production sometimes reaches more than 70%. The correct organization of accounting for materials, control over their rational use are important both for the agricultural organizations themselves and for the country's economy as a whole – this is directly facilitated by the correct classification of materials in terms of their reflection in the accounting of these business entities. With the entry into force in 2021 of the federal accounting standard 5/2019 «Reserves» (FAS 5/2019 «Reserves»), it is required to clarify the category «materials» for agricultural organizations, as well as the classification of materials. In the article, the author analyzed various paths of the category «materials» given by various scientists-economists and in FAS 5/2019 «Reserves», clarified the category «materials» and the classification of materials from the point of view of accounting for agricultural organizations, which will contribute to the correct reflection of materials on accounting accounts.

Введение

В любой производственной организации возникает необходимость использования различных материалов в целях осуществления своей деятельности, материальные

затраты в таких организациях занимают значительную долю в себестоимости производимой продукции и поэтому оказывают значительное влияние на формирование финансового результата деятельности пред-

приятий. В связи с этим правильная организация бухгалтерского учета материалов имеет для любого хозяйствующего субъекта важное значение. Особенно это актуально для сельскохозяйственных организаций.

В деятельности организаций сельского хозяйства используется большой видовой перечень материалов (семена, удобрения, молоко для выпойки телят, корма, медикаменты и т.д.), которые составляют большой удельный вес в себестоимости продукции (до 80%). Поэтому грамотное и своевременное отражение операций, связанных с движением материалов, дает возможность контролировать их поступление, сохранность, выбытие, что очень важно для обеспечения экономической безопасности организации. В свою очередь, достоверная информация об остатках и движении материалов, полученная по данным бухгалтерского учета и отчетности, позволяет принимать верные управленческие решения, минимизировать издержки, помогает определять оптимальные цены на изготовленную продукцию.

Целью исследования является уточнение категории «материалы» и их классификации с точки зрения бухгалтерского учета для сельскохозяйственных организаций в связи с вступлением в силу ФСБУ 5/2019 «Запасы», что будет способствовать правильному

отражению материалов на счетах бухгалтерского учета и правильному формированию себестоимости готовой продукции.

Материалы и методы исследования

Обобщение существующих определений понятия «материалы» выявило некоторые различия в подходах к раскрытию его содержания. При этом в федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденным приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н [11] (далее – ФСБУ 5/2019 «Запасы») не закреплено, что понимается под категорией «материалы» (рис., табл. 1).

На рисунке выделены основные описательные элементы категории «материалы», встречающиеся в экономической литературе.

Основным описательным элементом категории «материалы» является признак, отвечающий на вопрос «что?» и описывающий объект бухгалтерского учета (чем являются). Например, материалы – это активы организации. Так, наиболее популярным среди представленных в таблице 1 признаком является такой описательный элемент как «предметы труда». Однако, по нашему мнению, более точным является следующее описание материалов – это «часть запасов, являющихся предметами труда».



Основные описательные элементы категории «материалы», встречающиеся в экономической литературе (составлено автором)

Определения категории «материалы»

Авторы, источники информации	Определение
Толковый словарь Т.Ф. Ефремовой [1]	<i>Материал</i> – необработанное вещество, сырье и т.п., из чего изготавливается, производится, строится что-либо
Толковый словарь С.И. Ожегова [2]	<i>Материалы</i> – предметы, вещества, идущие на изготовление чего-нибудь
Большой экономический словарь [3]	<i>Материалы</i> – собирательный термин, обозначающий разнообразные вещественные элементы производства, используемые, главным образом, в качестве предметов труда – сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, энергия, покупные изделия и полуфабрикаты, спецодежда, запасные части для ремонта, инструменты, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы
Словарь современных экономических терминов Б.А. Райзберга и Л.Ш. Лозовского [4, С. 194]	<i>Материалы</i> – то, из чего изготавливают предметы, вещи, а также делают другие материалы. Материалы представляют одно из важных средств производства. Они отличаются от другого средства производства тем, что используются при изготовлении продукции однократно, один раз в течение одного производственного цикла и целиком переходят в произведенный продукт
Н.П. Кондраков [5, С. 179]	<i>Материалы</i> – предметы труда, из которых изготавливают продукт и которые образуют материальную (вещественную) основу продукта
Э.Ч. Цыденова, Л.К. Аюшиева [6, С. 121]	<i>Материалы</i> – часть материально-производственных запасов (далее – МПЗ), являющихся предметами труда, обеспечивают вместе со средствами труда и рабочей силой производственный процесс предприятия, в котором они используются однократно. Они целиком потребляются в производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость произведенной продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг)
Е.А. Лепешкина [7, С. 75]	<i>Материалы</i> – предметы труда, которые используются для изготовления продукта и не подвергающиеся первичной обработке
Г.Я. Остаев [8, С. 135]	<i>Материалы</i> – продукты обрабатывающей промышленности, получаемые в процессе обработки исходного сырья (металл, подсолнечное масло, сахар и т.п.)
Е.В. Смирнова [9, С. 9]	<i>Материалы</i> – предметы труда, которые полностью потребляются в каждом цикле производства и в полном объеме переносят собственную стоимость на стоимость продукции, которая производится экономическим субъектом
А.Д. Шеремет, Е.В. Старовойтова [10, С. 132]	<i>Материалы</i> – часть материального имущества организации, которая используется в качестве предметов труда в процессе производства готовой продукции (работ, услуг) и для управленческих нужд организации
Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденный приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н [11]	Для целей бухгалтерского учета запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев (п. 3). Запасами, в частности, являются: а) сырье, <i>материалы</i> , топливо, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты...; б) инструменты, инвентарь, специальная одежда, тара...; в) готовая продукция и т.д.

Следующим исследуемым описательным элементом категории «материалы» является цель использования. На рисунке 1 выделены различные цели использования материалов, среди которых две основные: 1) производство готовой продукции (выполнение работ, оказание услуг); 2) для управленческих нужд организации.

Остановимся подробно на цели использования материалов – для управленческих нужд организации. В соответствии с п.п. «а» и «б» пункта 3 ФСБУ 5/2019 «Запасы» запасами являются сырье, материалы, топливо,

запчасти, специальная одежда и т.д. – используемые при производстве продукции, продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг. А также в соответствии с пунктом 5 ФСБУ 5/2019 «Запасы» запасы (к которым относятся и материалы) признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) затраты, понесенные в связи с приобретением или созданием запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана);

б) определена сумма затрат, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов, или приравненная к ней величина [11].

Аттестованные бухгалтеры и аудиторы разъясняют [12, 13], что материалы, приобретенные для управленческих нужд организации (например, бензин для заправки автомобиля директора сельскохозяйственной организации) не соответствуют п.п. «а» пункта 5 ФСБУ 5/2019 «Запасы» и, следовательно, не могут относиться к запасам (материалам) организации, так как напрямую не участвуют в создании готовой продукции, а, следовательно, не обеспечат получение в будущем экономических выгод (получение выручки от реализации сельскохозяйственной продукции).

Следует отметить, что такая цель использования материалов как «продажа» хоть и является уместной (сельскохозяйственные организации могут продавать излишки материалов – кормов, удобрений, семян и т.д.), но не считается основополагающей, так как продажа материалов, как правило, относится к прочим видам деятельности экономического субъекта. Большинство сельскохозяйственных организаций производят материалы для собственных нужд, например, корма, органические удобрения, семена и т.д. Таким образом, наиболее полно цель использования материалов в сельскохозяйственной организации должна описываться следующей формулировкой: «... для производства готовой продукции (выполнение работ, оказание услуг), а также других материалов ...».

Что касается периода использования материалов, то из рисунка 1 видно, что авторы едины во мнении – материалы используются однократно, один раз в течение одного производственного цикла. В соответствии с пунктом 3 ФСБУ 5/2019 «Запасы» «для целей бухгалтерского учета запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев» [11]. К категории «материалы» применимо слово «потребляемые», а «продаваемые» в большей степени относится к таким категориям как «товары», «готовая продукция» и другим.

Так как категория «материалы» изучается в экономическом аспекте, то следует учитывать влияние материалов на финансовое состояние хозяйствующего субъекта. На рисунке 1 видно, что авторы одинаково

описывают влияние материалов на себестоимость продукции (работ, услуг) – «материалы полностью переносят свою стоимость на стоимость произведенной продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг)».

На основании вышеизложенного, можно сказать, что нет единого подхода к понятию «материалы». Каждый автор в той или иной степени раскрывает сущность данной категории по-своему, также понятие «материалы» не закреплено в ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Классификация материалов. Для рациональной организации учета материалов необходимо не только раскрытие содержания данного понятия, но и научно-обоснованная группировка материалов, к которой также нет однозначного подхода.

Н.П. Кондраков [5, С. 179] предлагает классифицировать производственные запасы, к которым, в частности, относятся материалы, по роли в процессе производства и разделяет их на следующие группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, отходы (возвратные), топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности. Как отмечает Н.П. Кондраков, указанные классификации производственных запасов используют для построения синтетического и аналитического учета, а также составления статистического отчета об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности.

По мнению Л.Г. Егоровой и З.С. Туяковой [14, С. 40] деление материалов на группы основных и вспомогательных материалов носит условный характер и может быть конкретизировано только для организаций, выпускающих определенный вид продукции. При этом одни и те же запасы на предприятии одной отрасли могут быть отнесены в состав группы основных материалов, а другой отрасли – в состав группы вспомогательных материалов. Например, в сельскохозяйственных организациях, которые в основном занимаются выпуском продукции растениеводства (зерновые культуры, овощи, семена и т.д.) и животноводства (молоко, мясо, шерсть и т.д.), семена будут относиться к группе основных материалов, а в организации, осуществляющей выпуск нефтехимической продукции, семена, используемые для озеленения прилегающих участков, будут учитываться в группе вспомогательных материалов.

Классификация материалов в сельскохозяйственных организациях

1. Признаваемые запасами в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы»	
<i>Комментарий: материалы учитываются на счете 10 «Материалы» и предназначены для основного, вспомогательного производства или общепроизводственных потребностей организации</i>	
Классификационный признак	Классификационная группа (подгруппа)
По роли и назначению	Сырье и материалы (семена, корма (грубые, сочные, концентрированные, пищевые добавки), удобрения (химические, натуральные), средства защиты растений (гербициды, фунгициды, инсектициды, ядохимикаты), лекарственные средства и другие), средства защиты животных
	Топливо (жидкое, твердое)
	Специальная одежда (одноразового использования, многоразового использования – но не более 12 месяцев)
	Тара и тарные материалы (одноразового использования, многоразового использования – но не более 12 месяцев)
	Инвентарь и хозяйственные принадлежности
	Запасные части
	Строительные материалы
	Прочие материалы
	Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали
По источникам поступления	Материалы, переданные в переработку на сторону
	От поставщиков в соответствии с заключенным договорами поставок ТМЦ, в т.ч.
	По срокам оплаты:
	– приобретаемые на условиях предоплаты с использованием авансовых платежей
	– приобретаемые на условиях последующей оплаты поставок после признания кредиторской задолженности
	– приобретаемые с отсрочкой платежа путем выдачи векселей поставщикам
	От собственных подразделений организации
	От учредителей в качестве вклада в уставный капитал организации
	По договорам дарения в порядке безвозмездной передачи
	По договорам мены
От списания основных средств	
От брака готовой продукции	
Как излишек ТМЦ по результатам инвентаризации	
По отношению к требованиям к качеству поставок	Не требующие лабораторного исследования качества
	Требующие обязательной проверки качества специальной лабораторией
По принадлежности	Принадлежащие предприятию с переходом права собственности в соответствии с договорами поставок
	Не принадлежащие предприятию на правах собственности до их оплаты (в основном по импортным контрактам от иностранных поставщиков)
	Принятые на ответственное хранение
	Принятые для дальнейшей переработки, подлежащие возврату поставщикам
По направлениям использования	На производственные нужды
	На общепроизводственные нужды
	Прочее выбытие (продажа, безвозмездная передача, передача в счет вклада в уставный капитал)
В зависимости от способа оценки используемых материалов на те или иные цели	По средней себестоимости
	По себестоимости первых по времени их поступления – метод ФИФО
	По себестоимости каждой единицы

Классификационный признак	Классификационная группа (<i>подгруппа</i>)
По техническим свойствам	По жирности
	По кислотности
	По содержанию белка
	По бактериальной загрязненности
	По механической загрязненности
По отношению к условиям хранения	Не требующие определенных условий хранения
	Требующие специальных условий хранения (холодильных и других специальных установок)
	Требующие соблюдения отдельных условий хранения в части температурного режима, влажности
По местам хранения	На складах общехозяйственного назначения
	В кладовых цехов и бригад
	На открытых площадках
В зависимости от срока годности	Имеющие неограниченный срок использования
	С длительным сроком годности (более 12 месяцев)
	Имеющие срок годности до 12 месяцев
	С кратким сроком годности (от 1 до 7 дней)
По наличию или отсутствию норм естественной убыли в процессе хранения	Ценности, по которым установлены отраслевые нормы естественной убыли
	Ценности, не имеющие установленных норм естественной убыли
По степени изменения стоимости в течение года	С незначительным изменением стоимости
	Требующие уточнения стоимости
2. Не признаваемые запасами в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы»	
<i>Комментарий: «материалы» не учитываются на счете 10 «Материалы», предназначены для управленческих нужд организации и других целей, не связанных с основным, вспомогательным производствами и общепроизводственными потребностями организации</i>	

Также Л.Г. Егорова и З.С. Туякова отмечают, что структурирование материалов по их назначению в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденным Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, является достаточным для внешних пользователей учетной информации, интересующихся состоянием активов хозяйствующего субъекта на определенный момент времени. Однако данной информации недостаточно для принятия управленческих решений в части приобретения, хранения, использования на производственные и другие нужды тех или иных видов материалов, а также для организации оптимальной системы внутреннего контроля за их движением. И мы с этим согласны. Данные авторы разработали комплексную классификацию материалов с выделением 13 группировочных признаков, наиболее

полно характеризующих внутреннее содержание материалов как объекта бухгалтерского учета. Среди них: группировка по источникам поступления (от покупателей в соответствии с заключенными договорами поставок, от учредителей в качестве вклада в уставный капитал организации, по договорам дарения, по договорам мены и т.д.), по принадлежности (принадлежащие предприятию с переходом права собственности в соответствии с договорами поставок, принятые на ответственное хранение, принятые для дальнейшей переработки, подлежащие возврату поставщикам и т.д.), по направлениям использования (на производственные нужды, на управленческие нужды, на цели благотворительности, передаваемые по договорам дарения и т.д.) и другие. Данная классификация материалов была взята за основу для разработки классификации материалов в сельскохозяйственных организациях.

З.И. Кругляк [15, С. 17] рекомендует следующую группировку материальных ценностей производственного назначения: по принадлежности, по каналам поступления, по степени оплаты, по применению норм естественной убыли, по срокам хранения, по обременению.

Остальные предложенные в экономической литературе классификации материалов, которые были рассмотрены, практически не отличаются от представленных выше.

Результаты исследования и их обсуждение

На основании анализа определений категории «материалы», данными различными учеными-экономистами, и положений ФСБУ 5/2019 «Запасы», а также рассмотрения специфики деятельности предприятий АПК, категория «материалы» для сельскохозяйственных организаций в целях бухгалтерского учета раскрывается следующей формулировкой: *материалы сельскохозяйственных организаций – это часть их запасов, являющихся предметами труда, и предназначенных для производства готовой продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также других материалов, которые используются однократно, один раз в течение одного производственного цикла и полностью переносят свою стоимость на стоимость произведенной продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг).*

Также в таблице 2 представлена разработанная (уточненная) классификация

материалов для сельскохозяйственных организаций, учитывающая положения ФСБУ 5/2019 «Запасы». Автором было выделено две укрупненные группы:

1) материалы, признаваемые запасами в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы»;

2) «материалы», не признаваемые запасами в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы».

В первой группе выделены значимые для учета в сельскохозяйственных организациях классификационные признаки материалов, классификационные группы и подгруппы.

Представленная классификационная таблица поможет правильно учитывать материалы с точки зрения эффективности управления запасами, устанавливать необходимые сроки проведения инвентаризации, а также порядок и периодичность контроля за условиями хранения для избегания потерь от порчи материалов.

Заключение

Грамотная постановка учёта в части материалов способствует правильному формированию себестоимости готовой продукции, отражению остатков материалов в бухгалтерской отчетности, правильному формированию расходов для целей налогообложения.

От бухгалтеров требуется большая внимательность и скрупулезность в связи с особенностями данного участка учёта. Необходим контроль за изменениями в законодательстве, который бы обеспечивал соблюдение всех правил.

Библиографический список

1. Новый словарь русского языка Ефремовой. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.efremova.info/> (дата обращения: 15.11.2022).
2. Толковый словарь Ожегова С.И. [Электронный ресурс]. URL: <https://slovarozhegova.ru/> (дата обращения: 15.11.2022).
3. Большой экономический словарь. Институт новой экономики. М., 1997. [Электронный ресурс]. URL: <https://rus-big-economic-dict.slovaronline.com/> (дата обращения: 04.10.2022).
4. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш. Словарь современных экономических терминов. 4-е издание. М.: Айрис-пресс, 2008. 480 с.
5. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): учебник. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2022. 584 с.
6. Цыденова Э.Ч., Аюшиева Л.К. Бухгалтерский и налоговый учет: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2020. 399 с.
7. Лепёшкина Е.А. Теоретические аспекты учёта материально-производственных запасов // Наука, техника и образование. 2020. № 6 (70). С. 71-73.
8. Остаев Г.Я. Бухгалтерский финансовый учет: учебник. Ижевск: Ижевская ГСХА, 2021. 512 с.

9. Смирнова Е.В. Учёт и аудит материально-производственных запасов в России и международной практике: направление подготовки 38.04.01 Экономика: выпускная квалификационная работа. Тюмень, 2020. 117 с.
10. Шеремет А.Д., Старовойтова Е.В. Бухгалтерский учет и анализ: учебник / под общ. ред. проф. А.Д. Шеремета. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2022. 472 с.
11. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Запасы» ФСБУ 5/2019: Приказ Минфина РФ от 05.11.2019 г. № 180н. // Консультант Плюс: информационно-правовая справочная система. Москва, 1997. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/ (дата обращения: 17.11.2022).
12. Главбух: официальный сайт. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.glavbukh.ru/> (дата обращения: 20.11.2022).
13. ФСБУ 5 ЗАПАСЫ // БухЭксперт 8. [Электронный ресурс]. URL: <https://buhexpert8.ru/1s-buhgalteriya/fsbu-5-2019-zapasy-1s-buhgalteriya> (дата обращения: 21.11.2022).
14. Егорова Л.Г., Туякова З.С. Характеристика и классификация материалов, их использование на различных этапах учетного процесса // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2016. № 9. С. 38-44.
15. Кругляк З.И., Калининская М.В. Экономическая сущность и классификация запасов, как объекта бухгалтерского учета // Научный журнал КубГАУ. 2014. № 99. С. 897-909.