

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З РУХУ ЗЕРНА

Розкрито проблемні питання з документування зерна, здійснено аналіз нормативно-правових документів та виявлено основні проблеми документування, з метою визначення подальших напрямів вдосконалення та запровадження нових первинних документів бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва

Ключові слова: біологічні активи, рослинництво, зернові культури, зерно

Постановка проблеми: Документування зернових культур відіграє ключову роль у діяльності будь-якого підприємства. Експорт зернових культур з України з січень – серпень 2011 р. зріс порівняно з аналогічним періодом 2010 р. на 29,4 % – до 1 млрд 849 млн 908,3 тис. дол. і становив 4,2 % від всього експорту за даний період. Про це повідомляє Державна служба статистики України.

Імпорт зернових культур в Україні за даний період склав 175 млн 783,9 тис. дол., і зріс на 50,3 % порівняно з 8 міс. 2010 р. і склав 0,3 % від усього обсягу імпорту за даний період. Нагадаємо, у 2010 р. експорт зернових культур з України зменшився порівняно з 2009 р. на 30,6 % і склав 2 млрд 467 млн 60,7 тис. дол. (4,8 % всього експорту) Імпорт зернових культур у 2010 р. зріс на 47,7 % – до 145 млн 554,8 тис. дол. (0,2 % всього імпорту).

В зв'язку із змінами з 01.01.2007 року законодавчого регулювання, постає проблема документування фактів їх господарського життя. Облікове відображення біологічних активів, а саме введення в дію Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", що вносить суттєві зміни в процес документування надходження, руху та оцінки біологічних активів підприємства. З метою посилення достовірності облікового відображення операцій з руху зернових культур, в статті досліджено доцільність існуючих законодавчо встановлених первинних документів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, пов'язані з проблемою документування біологічних активів, а саме зернових культур досліджували такі вчені: М.М. Коцупатрий, Т.С. Метересова, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огічук, М.С. Палух, П.Т. Саблук, О.П. Скірпан, П.Л. Сук, В.Г. Ткаченко та багато інших науковці.

Метою дослідження є дослідження документального оформлення операцій з руху зерна при надходженні, списанні та вибутті у періодичній літературі та нормативно-правових актах з метою їх подальшого удосконалення у системі бухгалтерського обліку в Україні.

Викладення основного матеріалу. Запис у бухгалтерському обліку здійснюються на підставі документів. В ст.9 Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [4] зазначено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – то безпосередньо після її закінчення.

Будь-яка господарська операція, відображена в бухгалтерському обліку і яка є не підтверджена первинним документом, є незаконною. В бухгалтерському обліку документ є початком та основою його ведення [7, с. 184].

Для забезпечення достовірності обліку передбачено типові форми первинних документів. Сільськогосподарське виробництво характеризується різними умовами надходження, збереження та реалізація.

Первинний облік зернової продукції отриманої від врожаю, може використовуватися трьома варіантами. У господарстві вибирають той, який більше відповідає як у ньому конкретним умовам [6, с. 225].

При першому варіанті використовують реєстри відправки збіжжя та іншої продукції поля (ф. №161-АПК). Перед початком жнив бухгалтерія видає кожному комбайнеру під розписку блокноти реєстрів, у яких заздалегідь заповнені такі реквізити, як назва господарства, табельний номер комбайнера, його, ім'я і по-батькові, номер агрегату. Усі реєстри в блокноті повинні бути

пронумеровані, підписані керівником та головним бухгалтером господарства, скріплені печаткою. При видачі блокноти реєстрів реєструють у спеціальній відомості.

При користуванні реєстрами облік може здійснюватися двома шляхами. Найпоширенішим є такий: на початку зміни комбайнер на кожну автомашину при кожному завантаженні, виписує реєстр відправки збіжжя і іншої продукції з поля, що складається в трьох примірниках. У реєстрі комбайнер вказує дату, номер відділення, прізвище тракториста, найменування продукції.

Другий та третій екземпляри реєстру комбайнер передає трактористу. Якщо від комбайна зерно відвозять кілька автомашин, то комбайнер матиме стільки перших примірників реєстрів, скільки автомашин обслуговували агрегати впродовж зміни. Тракторист в своєю чергою, третій примірник реєстру передає завідувачу струмом, а у себе залишає другий. В цілому в нього за зміну може бути кілька других примірників реєстру залежно від кількості комбайнів, якими він відвозив зерно.

У осіб, приймаючих зерно від тракториста, як і то, можливо за зміну кілька третіх примірником документа. Їхня кількість залежатиме від кількості комбайнів, із яким зерно відвозиться в даний пункт приймання, і трактористів, що доставляють зерно [2].

При розвантаженні зерна з комбайна до кузова автомашини комбайнер записує на свій примірник реєстру номер автомашини і бункерну масу зерна і навіть тракторист розписується в реєстрі комбайнера про зарахування продукції. Тракторист в примірнику реєстру, розташованому в нього, записує номер комбайна, яким перевозить продукція, і бункерну масу зерна. Комбайнер розписується у примірнику реєстру, підтверджуючи правильність записів.

При другому способі ведення реєстрів даний документ (реєстр відправки збіжжя і іншої продукції з поля) виписують у трьох, або у двох примірниках. Перший примірник в комбайнера, а другий – у тракториста.

По закінченню операційного дня всі прибутково-видаткові операції із зерном, продуктами його переробки і тарою матеріально відповідальні особи відображають у звіті за формою № ЗХС-37. Звіт складають у двох примірниках. Перший примірник із додатком усіх прибуткових і видаткових документів здають у бухгалтерію підприємства, другий зберігають у себе.

Для обліку надходження зерна від урожаю передбачено використання декількох варіантів документального оформлення, а саме:

- талони для обліку зерна;
- путівки на вивіз продукції з поля;
- реєстри відправки зерна та іншої продукції з поля.

Сільськогосподарське підприємство обирає один із трьох методів обліку врожаю зернової продукції.

Щодо надходження зерна то його відображають у звіті за формою № ЗХС-37. У приході вказують кількість зерна, що надійшло, продукції згідно з документами відправника та залишки, виявлені при перевезенні; у витратах – нестачу, виявлену при переважуванні.

Для оформлення надходження на хлібоприймальні підприємства сільськогосподарських продуктів у порядку поставки в державні фонди використовують такі первинні документи: товарно-транспортну накладну (за спеціалізованою формою № 1-сг і типовою міжвідомчою формою № 1-Т), приймальну квитанцію (форма № ПК-9, № ПК-10, № ПК-27),

реєстри товарно-транспортних накладних (форми № ЗХС-3, № ЗХС-4), акт на приймання сіна (форма № ЗХС-25), ордер на приймання сіна (№ ЗХС-26) [1, с. 300].

При масовому надходженні зерна від господарств-здавальників описаний спосіб оформлення приймання є найраціональнішим. Але в деяких випадках його не застосовують. Наприклад, є хлібоприймальні підприємства, які не проводять аналіз якості зерна за середньодобовими пробами, бо протягом доби зерно від господарств-здавальників надходить однорідне за якістю зерно. У цьому випадку дані із накладних переносять у реєстр накладних за формою № ЗХС-4, за ними визначають середньозважені показники, а підсумки в кінці доби переносять у приймальну квитанцію за формою № ПК-10.

Товарно-транспортна накладна є основним супровідним документом на зернові культури, насіння олійних культур і насіння трав, що продаються господарством.

Підставою для складання звіту за формою № ЗХС-37 є такі документи первинного обліку:

1) перелік реєстрів товарно-транспортних накладних за формою № ЗХС-5. Складає матеріально відповідальна особа на підставі реєстрів товарно-транспортних накладних за формою № ЗХС-3, № ЗХС-4;

2) прибуткова квитанція за формою № 13. Випищується бухгалтерією на зернові та олійні культури, що надійшли на погашення короткострокових натуральних позичок по обмінним операціям;

3) приймальні акти на надходження хлібопродуктів за формою № 14 і № 15;

4) накладна на переміщення хлібопродуктів усередині підприємства за формою № 19, яка є розпоряджувальним і виконавчим документом;

5) відомість залізничних (водних) накладних на відвантаження хлібопродуктів за формою № 20;

6) розпорядження-акт на обробку, обмолот, очищення, сушіння (форма № 32, № 33, № 34).

Щодо облік надходження зерна на току у своїй способі ведуть у реєстрі прийому збіжжя і іншої продукції (ф. № 162-АПК).

Зерно нового урожаю, як правило, підлягає доробці (очищенню, сортуванню, сушінню), що оформляється Актом на сортування і сушіння продукції рослинництва (с.-г. об., ф. № 82).

Таблиця 1. Документальне відображення зернових культур [8, с. 300]

Назва первинних документів	Призначення первинного документа
Реєстр приймання зерна від водія (с.-г. об., ф. № 71а)	Ведеться в одному примірнику і постійно протягом робочого дня знаходиться у водія. У цьому реєстрі завідуючий током має записати номери талонів комбайнера, назву культури, масу прийнятого зерна в кілограмах, номер поля, відстань перевезення і розписатися про приймання зерна
Реєстрі приймання зерна та іншої продукції (с.-г. об., ф. № 78)	Зерно, передане від комбайна на тік обліковується у Реєстрі приймання зерна та іншої продукції (с.-г. об., ф. № 78), який відкривають щодня на кожну культуру та її сорт. Цей реєстр є підставою для оприбуткування зерна, і ведуть його лише в одному примірнику
Реєстру документів на вибуття продукції (с.-г. об., ф. № 79)	Використовує для заповнення графи "Видаток"
Відомість руху зерна та іншої продукції	У цій відомості здійснюється запис залишку на початок дня, надходження і видаток, а також виводиться залишок на кінець дня
Виписку з реєстру про намолот зерна і зібрану площу (с.-г. об., ф. № 67а).	У виписці, засвідченій завідуючим током і обліковцем, має зазначитися назва і сорт культур, які зібрані протягом дня, кількість талонів комбайнера за якими прийнято зерно, масу зерна та зібрану площу
Реєстрів відправки зерна та іншої продукції з поля (с.-г. об., ф. № 77)	Використання реєстру відправки зерна і іншої продукції з поля
Актом на сортування і сушіння продукції рослинництва (с.-г. об., ф. № 82).	Складається на току зерно, яке підлягає доробці. Акт складається в одному примірнику на кожну партію зерна, підписують агроном і завідуючий током і затверджує керівник господарства. Оформлений акт разом з іншими документами передається у бухгалтерію
Товарно-транспортна накладна ф. № 1-ТН	Використовується для відправки зерна за межі підприємства в бухгалтерії підприємства
Акт витрачання насіння і садивного матеріалу	Акт є підставою для списання у бухгалтерії сільськогосподарського підприємства витраченого на посів зерна
Реєстр документів на вибуття продукції (с.-г. об., ф. № 79)	Дані документи з обліку відправлення зерна з току на склади, елеватор, на переробку, сушіння і очищення за кожною культурою і сортом

Відповідно в табл. 1. наведена характеристика первинних документів що застосовуються для руху зернових культур на підприємства, яка надасть можливість на підприємстві правильно здійснювати ведення обліку та реєстрацію фактів господарського життя.

Наступним варіантом обліку як первинного документа застосовується путівка на вивезення продукції з поля (ф. № 164-АПК). Перед початком жнив комбайнер одержує у бухгалтерії блокноти путівок, оформлені як і, як і блокноти реєстрів.

Вибуття зерна з току (складу, комори) здійснюється за такими первинними документами:

– внутрішньогосподарське переміщення зерна, переміщення зерна від однієї матеріально-відповідальної особи до іншої – з току на склад, до іншого місця зберігання чи використання у підприємстві оформляється Накладною внутрішньогосподарського призначення (ф. № 87);

– для відправки зерна за межі підприємства в бухгалтерії підприємства випищується Товарно-транспортна накладна ф. № 1-ТН;

– після закінчення сівби та приймання цих робіт керівником підприємства чи іншою уповноваженою особою агрономом складається Акт витрачання насіння і садивного матеріалу (ф. № 119). Акт є підставою для списання у бухгалтерії сільськогосподарського підприємства витраченого на посів зерна.

Дані документи з обліку відправлення зерна з току на склади, елеватор, на переробку, сушіння і очищення по кожній культурі і сорту записують у Реєстр документів на вибуття продукції (с.-г. об., ф. № 79).

Щоденно в кінці робочого дня по кожній культурі і сорту завідуючий комірник складає Відомість руху зерна та іншої продукції (ф. № 80).

Форма первинного документа на відміну форми реєстру відправки збіжжя та іншої продукції з поля дозволяє враховувати зерно, яке надійшло на струм протягом дня від кількох основних комбайнів і автомашин, у одному примірнику бланка, що скорочує кількість дисконтних бланків і заощаджує працю працівників обліку при обробці та зведенні документів. Дані форми первинні документи є стандартними, які регулюються Законом України "Про зерно та ринок зерна в Україні" [3].

Завідуючий струмом записує масу нетто доставленого водієм збіжжя у свій реєстр, вказуючи прізвища водія і комбайнера. У реєстрі відправки зерна, що знаходиться у водія, завідуючий струмом розписується у прийомі продукції.

Відповідно на даному етапі здійснимо узагальнення первинної документації рослинництва в табл. 1.

При списання зерна і продукції використовують форму № 36. Відвантаження (відпущення) зерна списується на підставі первинних витратних документів і документів, що підтверджують якість відвантажених хлібопродуктів.

При переміщенні зерна зі складу на склад всередині одного підприємства у витрат списують по одному складу і оприбутковують по іншому складу одну й ту ж кількість зерна чи продукції з одним й тими ж показниками якості.

При відпуску зерна круп'яним і борошномельним заводам вміст сміттєвих домішок у зерні показується у формі № 36 за стандартами зерна, що заготовляється.

При вибутті хлібопродуктів на кожного покупця відкривають особовий рахунок у журналах за формою № 225, де фіксується фактичний відпуск хлібопродуктів зі складів хлібоприймального підприємства на основі товарно-транспортних накладних за спеціалізованою формою № 1 – хлібопродукти – та за формою № 6 “Відвантажені хлібопродукти на адресу покупця транзитом” та на основі рахунків підприємств-відправників з одночасним відображенням транзитного заводу в приході та видатку за формою № 6 “Звіт про рух хлібопродуктів, олійного насіння, насіння трав, комбікормів та фуражу” [6].

З приводу обліку вибуття в порядку переміщення, то в об'єднаннях хлібопродуктів ведуть журнали обліку виданих нарядів на відвантаження (ф. № 230 та № 231) окремо по міжобласним та місцевим відвантаженням.

Журнали ведуть за культурами, сортами та видами продукції. У журналах роблять усі відмітки, пов'язанні зі зміною нарядів. У випадку перенесення відвантаження з одного підприємства на інше або зміни підприємства-отримувача виписують новий наряд. Дане ведення журналу є доцільним, оскільки дає можливість здійснювати контроль за переміщенням продукції за культурами чи сортами, що є доцільним.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Таким чином, в ході проведеного дослідження встановлено, що проблеми в результаті проведеного дослідження, аналізу нормативно-правових актів та періодичної літератури встановлено, що документація зернових культур потребує удосконалення, у зв'язку із змінами в нормативно-правових актах. Також самі первинні документи потребують удосконалення при розробці. Готова продукція рослинництва є об'єктом обліку і включає в себе такі господарські операції як: випуск продукції з виробництва і здача її на склад, збереження продукції на складах підприємства, відпустка продукції на місці місцевим покупцям і відправлення іногороднім, реалізація продукції.

В ході проведеного дослідження встановлено, що при надходженні, зберіганні та реалізації використовується чимала кількість первинних документів, що призводить до витрачання великої кількості часу для їх заповнення. В частині реалізації зернових культур необхідно запровадити нові первинні документи, для більш доцільного витрачання зерна при реалізації. Варто відмітити, що документування зернових культур в розрізі надходження та зберігання потребує зменшення кількості документів, та здійснити групування певних документів, що полегшить роботу бухгалтеру та зменшить витрачання часу на їх заповнення.

Для ефективного обліку та контролю за виготовленням зернових культур слід використовувати 1С – Бухгалтерія. Це покращує роботу з документальним обліком.

Також для зручного використання журналів – ордерів 10.1 с. – г., 10.2 с. – г., 10.3 с. – г. слід їх

об'єднати – це призведе до покращеної роботи та контролю витрачених запасів у виробництво, нарахування заробітної плати робітникам відповідним за виходом сільськогосподарської продукції.

Разом з тим, зауважуємо, що на законодавчому рівні необхідно закріпити стандартні первинні документи, які б покращили вірне відображення в системі бухгалтерського обліку господарських операцій.

Список використаних літературних джерел:

1. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / За ред. проф., д-ра екон. наук В.В. Солко та О.В. Бойко – К.: “Фенікс”, 2001. – 468 с.
2. *Валентинова Т.* Збираємо врожай зернових: документальне оформлення та оприбуткування // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 78. – С. 3-10.
3. Закон України “Про зерно та ринок зерна в Україні” із змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 5 лютого 2009 року № 925-VI.
4. Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 40, ст. 365 – Режим доступу.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. *Приставка О.В.* Проблеми документування біологічних активів сільськогосподарських підприємств / Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. II Міжнародна науково-практична конференція 19-20 жовтня 2006р. м. Київ. – 246 с.
6. *Солко В.В.* Бухгалтерський облік в організаціях та підприємствах ДАК “Хліб України”. Методичні рекомендації з побудови та організації на підприємстві / В.В. Солко. – К. “Фенікс”, 1998. – 400 с.
7. *Сук Л.К., Сук П.Л.* Організація бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.
8. *Чебанов Н.В., Василенко Ю.А.* Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник. – Київ, 2003. – 490с.

ЯНЕНКО Оксана Василівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми обліку та аналізу біологічного капіталу сільськогосподарського підприємства;
- методика та організація обліку на фермерських господарствах.

ЧЕРЕВКО Любов Петрівна – магістрант Інституту обліку і фінансів Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік та контроль біологічних активів;
- організація та методика бухгалтерського обліку на підприємствах.

Стаття надійшла до редакції: 13.10.2012 р.