

ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОДДЕРЖКА И РАЗВИТИЕ УЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ В САДОВОДСТВЕ

**Зинаида Петровна Меделяева
Владимир Григорьевич Ширококов
Раиса Григорьевна Ноздрачева
Наталья Петровна Шилова
Наталья Викторовна Леонова**

Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I

Существенная государственная поддержка во многом обусловила высокие темпы развития садоводства в последние годы в России. В связи с тем что размер выделяемых средств бюджетных субсидий зависит от величины капитальных вложений, связанных с посадкой и выращиванием многолетних насаждений, возникает необходимость правильной организации бухгалтерского учета всех расходов по формированию первоначальной стоимости инвентарных объектов. В качестве такого объекта выступает плодоносящий сад. Организации учета должна обеспечить выполнение информационной, контрольной и аналитической функций за размером затрат во время закладки сада, в период его выращивания, когда многолетние насаждения еще не достигли эксплуатационного возраста. В условиях развитой системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, включающей федеральные и отраслевые стандарты по бухгалтерскому учету, а также методические рекомендации профессионального сообщества, возникают затруднения при разработке учетной политики в садоводческих организациях. Порядок учета специфических капитальных вложений, связанных с формированием затрат на закладку и выращивание многолетних насаждений, в федеральных стандартах по бухгалтерскому учету не оговорен, отраслевые стандарты в сельском хозяйстве отсутствуют; методические рекомендации по бухгалтерскому учету Министерства финансов и Министерства сельского хозяйства неоднозначно трактуют ведение финансового учета в этой отрасли. В этой связи требуются научные разработки, которые позволят выбрать хозяйствующим субъектам конкретный способ учета, закрепляемый учетной политикой, т. к. бухгалтер должен обосновать один из возможных способов учета формирования первоначальной стоимости многолетних насаждений. Раскрыты преимущества и недостатки рекомендуемых способов бухгалтерского учета капитальных затрат в садоводстве (на примере фактических расходов конкретного садоводческого предприятия). Сделаны выводы о направлениях развития учета затрат по формированию первоначальной стоимости многолетних насаждений.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: государственные субсидии, садоводство, выращивание многолетних насаждений, бухгалтерский учет, амортизация, основные средства.

STATE FINANCING BACKING AND FURTHER DEVELOPMENT OF ACCOUNTING AND INFORMATION SUPPORT IN HORTICULTURE

**Zinaida P. Medelyaeva
Vladimir G. Shirobokov
Raisa G. Nozdracheva
Natalia P. Shilova
Natalia V. Leonova**

Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great

Substantial state support has largely determined the high rates of horticulture development in recent years in Russia. Due to the fact that the amount of budget subsidies allocated depends on the amount of capital investments associated with planting and growing perennial plantations, there is a need for proper accounting of all expenses for the formation of the historical cost of inventory objects. A fruit-bearing garden acts as a sample of such objects. The accounting should be organized in order to ensure the implementation of information, control and analytical functions for the amount of costs during the laying of the garden, during its cultivation, and when perennial plantings have not yet reached exploitable age. In the conditions of the developed system of statutory regulation of accounting, including Russian and industry accounting standards, as well as methodological recommendations of the

professional community, difficulties arise in the development of accounting policies in horticultural organizations. The procedure for accounting for specific capital investments related to the formation of costs for laying and growing perennial plantings is not specified in Russian accounting standards, there are no industry standards in agriculture; methodological recommendations on accounting of the Ministry of Finance and the Ministry of Agriculture do not unambiguously interpret financial accounting in this branch of agriculture. In this regard, scientific developments are required that will allow economic entities to choose a specific accounting method, fixed by accounting policy, because the accountant must justify one of the possible ways of accounting for the formation of the historical cost of perennial plantings. The advantages and disadvantages of the recommended methods of accounting for capital expenditures in horticulture are disclosed (using the example of actual expenses of a specific horticultural enterprise). Conclusions are drawn about the directions of development of cost accounting for the formation of the historical cost of perennial plantings.

KEYWORDS: government subsidies, horticulture, cultivation of perennial plantings, accounting, amortization, fixed assets.

В ведение

Садоводство в Российской Федерации в современных условиях развивается высокими темпами. Площадь плодоносящих садов в 2018 г. по сравнению с 2012 г. уменьшилась на 11 тыс. га за счет раскорчевки старых деревьев (с 108 до 97 тыс. га). В то же время наблюдается резкое увеличение площадей, занятых неплодоносящими (вновь заложенными) садами – увеличение произошло почти на 60% – с 50,0 до 79,3 тыс. га, что свидетельствует о динамичном развитии отрасли.

Возросшие темпы закладки садов обусловлены многими обстоятельствами:

во-первых, санкциями, как со стороны европейских стран, так и ответными мерами со стороны России, что привело к значительному сокращению импорта яблок;

во-вторых, организационно-управленческими решениями сельскохозяйственных товаропроизводителей, предпринимающих меры по диверсификации производства с целью поиска более эффективных направлений вложения средств (производство яблок в настоящее время рентабельно);

в третьих, существенностью сумм государственной поддержки отрасли в последние годы со стороны федеральных и региональных органов власти.

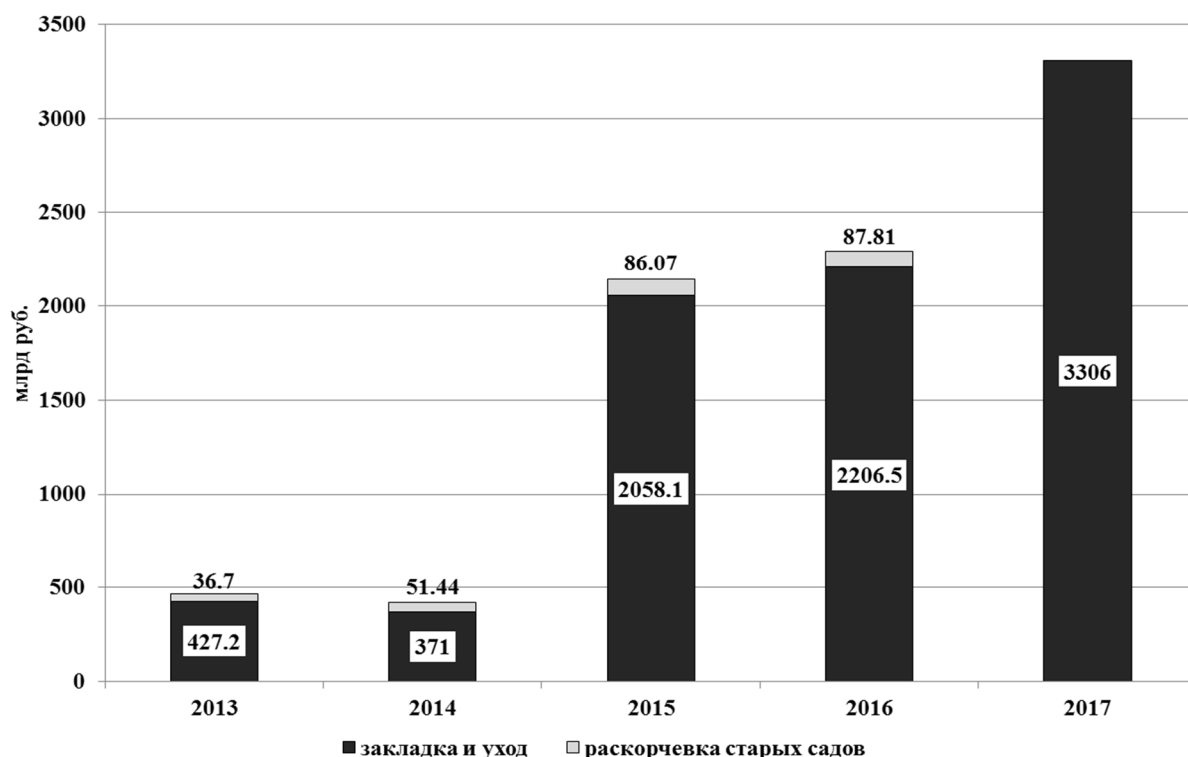
Особенностью садоводства является использование на одном предприятии продукции различных подразделений, наличие больших объемов незавершенных капитальных вложений на закладку и выращивание молодого сада в период отсутствия плодоношения. Это обусловлено длительностью подготовительного цикла: сеянец, полученный в школе сеянцев, передается в питомник; саженец из питомника передается на закладку сада. Затраты по закладке и уходу за молодым садом составляют значительные объемы капитальных вложений и должны обоснованно включаться в себестоимость продукции садоводства. От правильного отражения на счетах бухгалтерского учета зависит возможность получения субсидий, расчет налоговой базы, определение уровня эффективности отрасли и т. п. Это обусловило необходимость разработки научно обоснованных подходов к отражению капиталовложений в садоводстве и получаемой государственной поддержки на развитие отрасли.

Материалы и методы

В процессе исследования использовались такие общенаучные методы исследования, как системность и комплексность, анализ и синтез, обобщение, аналогия, классификация, конкретизация, индукция и дедукция, сравнение, описание объектов исследования и полученных результатов. Для изучения применялись элементы монографического, статистико-экономического и расчетно-конструктивного методов экономического исследования. Разработка методики учета затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений, а также предоставляемых субсидий базировалась на применении методов сравнительного анализа и бухгалтерского моделирования в системе счетов.

Результаты и их обсуждение

С начала реализации Государственной программы развития сельского хозяйства на садоводство за 2013–2017 гг. выделено около 9 млрд руб., из них 298,8 млн руб. на раскорчевку старых садов и 8667,5 млн руб. на закладку новых (см. рис.) [4].



Освоение средств федерального бюджета на развитие садоводства, млрд руб.

В период 2015–2017 гг. было заложено более 50 тыс. га новых площадей. Государственные субсидии выделяются в садоводстве по различным направлениям в соответствии с нормативами в расчете на 1 га. Основные виды господдержки садоводов – средства в рамках единой субсидии на возмещение части затрат на закладку и уход за многолетними плодовыми и ягодными насаждениями; поддержка льготного инвестиционного и краткосрочного кредитования; поддержка в виде компенсации прямых понесенных затрат на создание и модернизацию объектов АПК. Наибольшие суммы возмещений предназначены для выплат по закладке питомников и значительно меньшие объемы средств предоставляются для погашения части затрат товаропроизводителя при закладке сада. При закладке и выращивании сада субсидии также различны: более высокие – при закладке сада и в меньшем объеме предусмотрены по уходу за молодым и плодоносящим садом. Субсидии при закладке сада дифференцированы в зависимости от густоты насаждения: 50 тыс. руб. при размещении саженцев на 1 га от 800 до 1250 шт., 100 тыс. руб. при размещении от 1251 до 2500, 275 тыс. руб. при размещении от 2501 до 3500 шт./га (данные за 2020 г. Воронежская область) [2]. С 2021 г. при определении размера ставок применяются условия, повышающие или понижающие ставки субсидий. Это зависит от выполнения или невыполнения получателем субсидий условий за предшествующий год:

- применяется коэффициент в размере, равном среднему отношению фактических значений к установленным, но не выше 1,2 при выполнении условий;
- применяется коэффициент в размере, равном среднему отношению фактических значений к установленным при невыполнении условий (на 2021 г. данный коэффициент установлен равным 0,9).

Размер субсидии не должен превышать 80% фактических затрат получателя субсидии без налога на добавленную стоимость.

Результатом предоставления субсидии является достижение получателем субсидий следующих показателей результата предоставления субсидий:

- площадь закладки многолетних насаждений, а также питомников;
- площадь ухода за многолетними насаждениями (до вступления в товарное плодоношение, но не более 3 лет для садов интенсивного типа), включая питомники [2];
- площадь раскорчевки выбывших из эксплуатации многолетних насаждений (в возрасте 20 лет и более начиная от года закладки).

Субсидии покрывают только часть произведенных товаропроизводителем затрат, которые были и остаются высокими как при закладке питомников, так и при закладке садов. Расчеты показывают, что в условиях Центрального Черноземья закладка 1 га питомников требует вложений при разных технологиях выращивания саженцев от 3 до 5 млн руб.; закладка сада при покупке саженцев – 1,5–1,7 млн руб.; уход за плодоносящим садом – до 700 тыс. руб. [4, 8].

В ситуации, когда требуются значительные вложения собственных и государственных средств, важно правильно организовать ведение финансового и управленческого учета, не допускающих, с одной стороны, перерасхода средств, с другой, – обеспечивающих прозрачность и понятность при определении стоимости инвентарного объекта, а следовательно, и принятии решений о выделении средств государственной поддержки и контроле за эффективностью использования субсидий.

Методика учета объектов, стоящих на балансе предприятия, регламентируется нормативными документами различного уровня: федеральными стандартами бухгалтерского учета; отраслевыми стандартами бухгалтерского учета; рекомендациями в области бухгалтерского учета; стандартами экономического субъекта. При разработке учетной политики применение федеральных и отраслевых стандартов обязательно. В настоящее время применительно к учету основных средств (в составе которых учитываются сады и другие многолетние насаждения) действует положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [12]. В связи с реформированием системы бухгалтерского учета приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н вводятся новые федеральные стандарты бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», применение которых обязательно с 01.01.2022 г. [14]. Новые стандарты разработаны в соответствии с программой реформирования бухгалтерского учета, их содержание гармонизировано с международным стандартом МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [5, 13].

В международной практике многолетние насаждения не относятся к основным средствам, а квалифицируются как биологические активы, порядок учета которых регламентируется международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [6]. Поэтому в новых федеральных стандартах не предусмотрен порядок учета многолетних насаждений. Отраслевые стандарты по учету основных средств в сельском хозяйстве и учету биологических активов пока не разработаны. В этой связи возникают затруднения при разработке учетной политики садоводческой организации как одного из важнейших стандартов экономического субъекта.

Бухгалтер при разработке учетной политики принимает во внимание методические рекомендации, разработанные различными ведомствами и профессиональными объединениями. В частности, при разработке учетной политики садоводческой организации руководствуются Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций, утвержденными приказом Минсельхоза России от 19 июня 2002 г. № 559. Кроме того, Министерством финансов Российской Федерации опубликовано письмо от 14 августа 2006 г. № 03-06-01-02/33, в котором оговорен порядок принятия к учету многолетних насаждений в качестве основных средств [16].

В соответствии с существующей в отечественной практике методикой учета плодоносящий сад относится к основным средствам производства и учитывается на счете 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости. Методическими рекомендациями Министерства сельского хозяйства Российской Федерации для отражения стоимости садов к этому счету предусмотрен субсчет 5 «Многолетние насаждения» [7]. Первоначальная стоимость формируется исходя из фактических затрат предприятия по закладке сада и до наступления плодоношения. По разным сортам плодовых деревьев этот период составляет 4–5 лет. Затраты, связанные с закладкой сада, определяются затратами на подготовку почвы и затратами по посадке сада. Затраты по уходу за молодым садом определяются затратами на полив, обработку от вредителей и болезней, стоимостью минеральных и органических удобрений и т.д. Затраты на закладку сада существенны: для закладки одного гектара сада, возделываемого по интенсивной технологии (шпалера, капельное орошение), необходимо вырастить или закупить 3200 шт. саженцев. Затраты на приобретение саженцев составят 800,0 тыс. руб. (250 руб. за саженец).

Порядок учета затрат по выращиванию многолетних насаждений регламентирован пунктами 162, 163 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 19 июня 2002 г. № 559 [9]. Формирование затрат по закладке и выращиванию садов производится на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений». На этом счете отражаются расходы на приобретение саженцев, другие материальные затраты; начисленные суммы оплаты труда; отчисления на заработную плату по элементам и статьям затрат, установленным для растениеводства.

Способы учета принятия молодого сада в качестве основных средств регламентируются как этими рекомендациями, так и письмом Минфина. Вместе с тем положения этих нормативных документов противоречивы. Так, согласно п. 164 Методических рекомендаций вложения в многолетние насаждения отражаются на счете 08-8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений» только в пределах одного календарного года. По итогам года затраты по закладке и выращиванию многолетних насаждений на основании промежуточного акта приема многолетних насаждений и передачи их в эксплуатацию (форма № 404-АПК) списываются со счета 08-8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений» на счет 01-5 «Многолетние насаждения», где присоединяются к стоимости молодых насаждений, еще не принятых в эксплуатацию. При этом амортизация по молодым насаждениям не начисляется. Другой порядок, оговоренный в письме Минфина, предусматривает, что вложения в многолетние насаждения отражаются на счете 08-8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений» в течение всего срока выращивания насаждений вплоть до достижения ими эксплуатационного возраста. Только после достижения насаждениями эксплуатационного возраста они переводятся в состав основных средств [17].

В сложившейся ситуации бухгалтер вправе сам выбрать способ учета многолетних насаждений исходя из профессионального суждения и закрепить его в учетной политике [3].

Вариант учета, предусмотренный рекомендациями Минсельхоза, приводит к раннему сроку отражения молодых садов в составе основных средств. Следовательно, при анализе фондоотдачи и фондоемкости садоводческой организации при таком подходе эти показатели будут ниже, чем при варианте учета, рекомендованном Минфином. Кроме того, могут возникнуть споры с контролирующими органами по поводу исчисления налога на имущество. В то же время при получении кредита отражение молодых насаждений, не достигших плодоносящего возраста, в составе основных средств повышает уровень обеспеченности обязательств по заемным суммам. Вариант, предусмотренный Минфином, позволяет избежать отрицательных моментов, но может приводить к необоснованным выводам о размере незавершенных капитальных вложений.

Необходимо отметить, что с 2013 г. все унифицированные формы имеют рекомендательный характер (информация Минфина России №ПЗ-10/2012). Поэтому организации вправе самостоятельно разрабатывать формы первичных документов, в т. ч. на основе предложенных государственными органами. Основное условие, чтобы собственные формы имели все необходимые для первичного учетного документа реквизиты. Выбор форм применяемых бланков предприятие должно закрепить в обязательном порядке в учетной политике приказом руководителя [15].

Расходы на закладку и выращивание садов, виноградников, полезащитных лесных полос и других многолетних насаждений группируются по следующим статьям затрат:

- оплата труда с отчислениями на социальные нужды;
- семена и посадочный материал;
- удобрения минеральные и органические;
- средства защиты многолетних насаждений;
- содержание основных средств: амортизация основных средств; ремонт основных средств; нефтепродукты;
- работы и услуги;
- организация производства и управления;
- прочие затраты.

Аналитический учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений ведется по видам и времени посадок, их местонахождению и присвоенным инвентарным номерам (например, «Сад яблоневый № 1, закладки 2020 г.» и т. д.) [7].

Рассмотрим оба способа отражения затрат по формированию многолетних насаждений.

Первый способ – ежегодное перенесение расходов со счета 08-8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений» на внутренний счет 01-5 «Многолетние насаждения»

В соответствии с этим способом затраты на закладку сада, отраженные в таблице 1, будут отнесены на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Закладка и выращивание многолетних насаждений» следующими записями:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 10 «Материалы» – стоимость саженцев на сумму 800,0 тыс. руб.

Таблица 1. Затраты на закладку 1 га сада, тыс. руб.

Статьи затрат	Сумма		
	Подготовка почвы	Посадка сада	Всего
Стоимость саженцев		800,0	800,0
Заработная плата	3,9	78,8	82,7
Отчисления на социальное страхование	1,2	25,2	26,4
Удобрения	90,5	-	90,5
Средства защиты растений	3,6	15,4	19,0
Вода	0,5	3,1	3,6
Содержание основных средств			
а) амортизация	2,7	14,5	17,2
б) текущий ремонт	2,1	11,3	13,4
в) нефтепродукты	7,2	139,2	146,4
Электроэнергия	0,2	0,1	0,3
Прочие затраты	0,9	13,4	14,3
Итого прямых затрат	112,8	1101,0	1213,8
Затраты по организации производства и управлению	11,3	110,1	121,4
Всего затрат	124,1	1211,1	1335,5

Саженцы списываются по фактической себестоимости их покупки, которая складывается из всех фактических затрат, непосредственно связанных с их приобретением, включая цену, уплаченную продавцу, расходы на доставку. В настоящее время большинство сельскохозяйственных товаропроизводителей являются плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС) и поэтому вправе сразу произвести зачет «входного» НДС по приобретенным саженцам к вычету, не дожидаясь ввода многолетних насаждений в эксплуатацию. Это возможно при правильном оприходовании саженцев на счет 10 «Материалы» (наличие счета-фактуры). С 01.01.2009 г. НДС можно предъявлять к вычету уже после перечисления предоплаты в счет предстоящей поставки саженцев (на основании счета-фактуры, выставленного поставщиком, и при условии, что договором предусмотрено осуществление предоплаты) [17].

Обязательным условием является то обстоятельство, что поставщик также должен быть плательщиком НДС и суммы НДС должны быть выделены в счет-фактуре. Вычетом по НДС не смогут воспользоваться индивидуальные предприниматели, находящиеся на упрощенном режиме налогообложения и не уплачивающие НДС. Поэтому сельскохозяйственная организация, приобретающая саженцы у таких субъектов бизнеса, не вправе предъявить НДС к зачету, что приведет к увеличению капитальных затрат.

Если саженцы приобретены по импорту, необходимо учитывать требования таможенного и валютного законодательства, и в бухгалтерском учете руководствоваться нормами ПБУ 3/2006 [11]. Ставки ввозных таможенных пошлин на посадочный материал установлены в группе 06 раздела II Таможенного тарифа РФ на уровне 5 или 15% в зависимости от вида посадочного материала. При определении стоимости импортных саженцев в отечественной оценке расходы на покупку посадочного материала принимаются в оценке в рублях по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте (в дальнейшем пересчет стоимости по мере изменения курса ЦБ РФ не производится). В случае если договором с иностранными партнерами предусматривается внесение предоплаты, «рублевая» стоимость предоплаты также оценивается по курсу ЦБ РФ на дату перечисления предоплаты. Предоплата определяет только стоимость того количества саженцев, за которое вносилась сумма предоплаты.

Саженцы, выращенные в собственном питомнике, также следует списывать со счета 10, субсчет «Семена и посадочный материал». В дебет счета 10, субсчет «Семена и посадочный материал» саженцы приходятся с кредита счета 43, субсчет «Производство растениеводства». Стоимость саженцев определяется фактическими затратами на выращивание и отражается следующими записями:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – сумма начисленной заработной платы 82,7 тыс. руб.;

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – сумма начислений на заработную плату 26,4 тыс. руб.;

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 10 «Материалы» – стоимость израсходованных удобрений, средств защиты растений в сумме 109,5 тыс. руб.;

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства» – стоимость израсходованной воды 3,6 тыс. руб.;

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – стоимость потребленной электроэнергии на сумму 0,3 тыс. руб.

Услуги собственного машинно-тракторного парка отражают Дебит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства» – стоимость израсходованных нефтепродуктов, начисленной амортизации и затрат на их ремонт 177,2 тыс. руб.

Прочие прямые затраты списываются в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита различных счетов и отражаются по конкретным детализированным статьям затрат (например, при списании стоимости вспомогательных материалов и быстроизнашивающихся предметов кредитуют счет 10 «Материалы»).

Затраты по организации производства и управлению, первоначально формируемые на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в соответствующей доле в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» – сумма 121,4 тыс. руб.

При подготовке почвы и посадке в один год (осенняя посадка) затраты по посадке сада составляли 1335,5 тыс. руб.; при весенней закладке многолетних насаждений при подготовке почвы в прошлом году затраты на начало года посадки составили 124,1 тыс. руб. (увеличение за счет стоимости осенних работ до 1335,5 тыс. руб.).

Затраты по уходу за молодыми насаждениями также отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита соответствующих счетов. Продолжительность ухода за молодым садом будет зависеть от возраста посадочного материала, сортовых особенностей саженцев. В период выращивания ежегодно вносятся минеральные удобрения, выполняется обработка молодого сада средствами защиты (малообъемное и многообъемное опрыскивание), другие работы (удаление дикой поросли, вспашка и дискование междурядий). При выращивании интенсивного низкорослого сада прямые затраты по уходу за молодым садом за 2 года в расчете на 1 га в нашем примере составили 355,6 тыс. руб. (соответственно в первый год 186,5 тыс. руб.; во второй год – 169,1 тыс. руб.). Эти расходы увеличили затраты по формированию плодовых насаждений (табл. 2). С учетом затрат по организации и управлению производством они достигли величины 205,1 тыс. руб. в первый год и 186,0 тыс. руб. во второй год.

Таблица 2. Определение затрат по уходу за молодым садом в течение двух лет, в расчете на 1 га, тыс. руб.

Статьи затрат	Годы	
	1-й год	2-й год
Оплата труда	67,8	64,6
Отчисления на социальное страхование	22,1	20,3
Удобрения	53,6	35,7
Средства защиты растений	25,1	25,2
Содержание основных средств:		
а) амортизация	2,8	3,0
б) текущий ремонт	2,2	2,3
в) нефтепродукты	5,3	4,7
Вода	8,1	8,1
Электроэнергия	0,1	0,1
Прочие затраты	4,7	5,1
Итого затрат	186,5	169,1
Затраты по организации производства и управлению	18,6	16,9
Всего затрат	205,1	186,0

Таким образом затраты по закладке сада и уходу за молодым садом учитываются нарастающим итогом и капитализируются, а в последующие годы (после достижения садом плодоносящего возраста) включаются в себестоимость плодов и ягод. В отличие от общей практики формирования первоначальной стоимости основных средств, методическими указаниями предполагается по итогам каждого года затраты по закладке и выращиванию многолетних насаждений списывать со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на счет 01 «Основные средства» и присоединять к стоимости молодых насаждений, еще не принятых в эксплуатацию. По расчетам затраты на счете 01 «Основные средства», субсчет «Многолетние насаждения», субсчет 2-го уровня «Неплодоносящий сад» (аналитические счета открывают по видам многолетних насаждений) формировались нарастающим итогом: в результате закладки сада их размер составил 1335,5 тыс. руб.; после первого года выращивания молодого сада они увеличились до 1540,6 тыс. руб. (1335,5 + 205,1 тыс. руб.); после второго выращивания молодого сада – до 1726,6 тыс. руб. (1540,6 + 186,0 тыс. руб.). Ежегодное списание проводится на основании промежуточного акта приема многолетних насаждений и передачи их в эксплуатацию (форма №404-АПК) корреспонденцией:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

По мере наступления плодоношения составляется итоговый акт приема многолетних насаждений и передачи их в эксплуатацию, в котором указывают название или номер участка, площадь в га, вид и назначение насаждений, сорт, год закладки сада, год перевода в эксплуатацию, количество деревьев, процент изреженности, стоимость плодовых многолетних насаждений. К акту прикладывают план насаждений (схему насаждений). Итоговый акт подписывает комиссия [18].

Согласно акту производятся внутренние записи на счете по учету основных средств:

Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет «Многолетние насаждения», субсчет 2-го уровня «Многолетние насаждения в эксплуатации»

Кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Многолетние насаждения», субсчет 2-го уровня «Неплодоносящий сад».

Суммарные затраты по закладке сада и уходу за молодым садом, которые сформировались к моменту плодоношения сада, отражены в таблице 3.

Таблица 3. Затраты по закладке сада и уходу за молодым садом, в расчете на 1 га, тыс. руб.

Статьи затрат	Периоды		Всего
	Закладка сада	Уход за молодым садом (2 года)	
Стоимость саженцев	800,0		800,0
Оплата труда	82,7	132,4	215,1
Отчисления на социальное страхование	26,4	42,4	68,8
Удобрения	90,5	81,0	171,5
Средства защиты растений	19,0	50,3	69,3
Содержание основных средств:			
а) амортизация	146,4	5,8	152,2
б) текущий ремонт	3,6	4,5	8,1
в) нефтепродукты	17,2	10,0	27,2
Вода	13,4	19,2	32,6
Электроэнергия	0,3	0,2	0,5
Прочие затраты	14,3	9,8	24,1
Итого прямых затрат	1213,8	355,6	1569,4
Затраты по организации производства и управлению	121,4	35,5	156,9
Всего затрат	1335,2	391,1	1726,3

В нашем примере после достижения насаждениями эксплуатационного возраста и перевода их в состав основных средств на счете 01, субсчет 5 «Многолетние насаждения» сформировалась сумма 1726,3 тыс. руб. В дальнейшем по мере эксплуатации сада эта сумма будет включаться в затраты отрасли растениеводства путем начисления амортизации.

Второй способ – списание расходов со счета 08-8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений» на счет 01 «Основные средства» после наступления плодоносящего возраста

При данном способе списание расходов в течение всего периода закладки сада и уходу за молодым садом осуществляется аналогично первому способу с той лишь разницей, что накопление расходов отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений» до приема многолетних насаждений в эксплуатацию и составления итогового акта. На основании акта, подписанного членами комиссии и утвержденного руководителем организации, составляется корреспонденция:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08-8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений» – сумма 1726,3 тыс. руб.

Второй способ отражения в составе основных средств принятого сада менее громоздкий и может быть рекомендован в практической деятельности сельскохозяйственных организаций, не претендующих на получение кредитов для осуществления инвестиционной деятельности. Этого мнения придерживаются и другие специалисты [14].

Независимо от способа отражения факта хозяйственной жизни, обусловленного приемом многолетних насаждений в эксплуатацию, при организации аналитического учета на каждый вид и породу многолетних насаждений, принятых в эксплуатацию, открывается инвентарная карточка, в которой указывается местоположение, площадь, схема посадки, количество деревьев и кустарников, возраст (год) посадки, дата и номер акта приемки, год сдачи в эксплуатацию, первоначальная стоимость и другие необходимые данные.

В случае, когда с молодых многолетних насаждений получают продукцию, то стоимость ее в оценке возможной продажи или использования относят на дебет счета 43 «Готовая продукция» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в уменьшение затрат по выращиванию насаждений, а расходы, связанные с уборкой и транспортировкой этой продукции, также относят в дебет этого счета [1]. Принятая к учету готовая продукция, полученная от насаждений, не достигших стадии плодоношения, уменьшает объем капитальных вложений, а следовательно, и суммы амортизации, исчисляемой по мере эксплуатации сада.

Амортизация по неплодоносящему саду не начисляется. На принятые в эксплуатацию многолетние насаждения начисляются амортизационные отчисления по установленным нормам в соответствии с выбранным способом расчета амортизации и утвержденным учетной политикой. На сумму начисленных амортизационных отчислений дебетуется счет 20 «Основное производство», субсчет «Растениеводство», аналитический счет «Садоводство» (в специализированных организациях – аналитические счета открывают по видам и сортам насаждений) и кредитуется счет 02 «Амортизация основных средств» (плодоносящий яблоневый сад №1).

Месячная норма амортизационных отчислений определяется, исходя из срока эксплуатации сада, который по традиционным садам составляет не менее 25 лет, а по интенсивным – 17–18 лет, по общему алгоритму:

$N = 100\% / \text{срок эксплуатации в месяцах} (100\% / 17 \text{ лет} \times 12 \text{ месяцев в нашем примере}).$

При норме амортизации 0,49% в месяц ежемесячные суммы амортизации составят 8,5 тыс. руб., или 102,0 тыс. руб. в год, которые будут отражены записью:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств».

Для более точного определения срока эксплуатации многолетних насаждений каждому саду присваивается инвентарный номер, по которому в соответствии с кодом ОКОФ по Классификатору основных фондов можно определить амортизационную группу (постановление Правительства от 01.01.2002 № 1). Если многолетние насаждения сформированы из различных сортов, то установить срок полезного использования сада организация имеет право самостоятельно (п. 20 ПБУ 6/01) [10].

Остальные затраты по соответствующим статьям также записываются в дебет счета 20 «Основное производство», согласно произведенным расходам (табл. 4). В неспециализированных предприятиях учет затрат ведут в целом по саду в виде следующих записей по счету:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 10 «Материалы» – стоимость удобрений и средств защиты 44,2 тыс. руб.;

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – начисленная заработная плата 86,1 тыс. руб.;

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию» – 27,5 тыс. руб. (начисления на заработную плату);

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства» – стоимость воды 3,6 тыс. руб.;

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками» – стоимость потребленной электроэнергии и др. 0,2 тыс. руб.

Таблица 4. Сводные данные по определению затрат по уходу за плодоносящим садом, в расчете на 1 га

Статьи затрат	В среднем на год, тыс. руб.
Оплата труда	86,1
Отчисления на социальное страхование	27,5
Удобрения	17,0
Средства защиты растений	27,2
Содержание основных средств	
а) амортизация:	10,6
б) текущий ремонт	8,2
в) нефтепродукты	84,6
Электроэнергия	0,2
Вода	13,0
Амортизация сада	102,0
Прочие затраты	10,9
Итого прямых затрат	387,3

При определении себестоимости готовой продукции по плодоносящему саду сопряженную продукцию (некондиционную) оценивают по ценам реализации; оставшуюся сумму затрат распределяют между основной продукцией различных плодовых и ягодных насаждений пропорционально стоимости товарной продукции.

Многолетние насаждения списываются с баланса предприятия при утрате ими производственного назначения согласно «Акту на списание многолетних насаждений» (форма №405-АПК).

При этом запись проводится по дебету субсчета 01-11 «Выбытие основных средств» и кредиту счета 01 «Основные средства».

На сумму начисленных амортизационных отчислений в период эксплуатации по списываемым многолетним насаждениям делается проводка

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит субсчета 01-11 «Выбытие основных средств».

Расходы по раскорчевке предварительно могут собираться на счете 23 «Вспомогательное производство», а затем списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В соответствии с федеральными стандартами ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», вступающими в действие с 01.01.2022 г., предполагается предварительное создание резервов на покрытие затрат, связанных с ликвидацией основных средств.

Важной составляющей системы учета в садоводческих организациях является правильное отражение полученных субсидий из федерального и регионального бюджетов.

Средства, выделенные в виде субсидий, необходимо не только правильно использовать строго по целевому назначению, но и адекватно отразить на счетах бухгалтерского учета и раскрыть в отчетности.

Отражение в бухгалтерском учете получения предприятием субсидий на возмещение или финансирование расходов зависит от принятого в учетной политике способа их признания:

- по мере появления уверенности организации в получении этих средств;

- по мере фактического получения бюджетных средств.

В связи с тем, что расходы по закладке и выращиванию садов относятся к капитальным расходам, подлежащим ежемесячной амортизации, то отражение полученных субсидий на эти цели на счетах бухгалтерского учета осуществляется в несколько этапов.

Этап 1 – принятие решения о сумме предоставляемой субсидии на закладку или выращивание сада:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 86 «Целевое финансирование» (по видам финансирования).

Этап 2 – получение денежных средств на расчетные счета:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Этап 3 – списание денежных средств с расчетного счета на оплату расходов, связанных с закладкой и выращиванием многолетних насаждений (покупка саженцев, оплата труда и др.):

Дебет счета 60, 70, 69 и др.

Кредит счета 51 «Расчетные счета»,

и одновременное отражение израсходованных средств в составе доходов будущих периодов до введения сада в эксплуатацию:

Дебет счета 86 «Целевое финансирование» (по видам финансирования)

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов».

Этап 4 – по мере введения садов в эксплуатацию и последующем начислении амортизации производят следующие записи.

1. Введение сада в эксплуатацию:

Дебет счета счет 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

2. Начисление амортизации (ежемесячно):

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств».

3. Включение соответствующей доли доходов будущих периодов (доходов от субсидий) в состав прочих доходов отчетного периода (ежемесячно):

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит счета 91 «Прочие доходы».

Если субсидируются уже произведенные расходы по закладке и выращиванию сада, то полученные от государства субсидии оформляются записями:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 86 «Целевое финансирование» (по видам финансирования)

и одновременно

Дебет счета 86 «Целевое финансирование» (по видам финансирования)

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов».

В дальнейшем производятся следующие записи:

- по мере введения садов в эксплуатацию и последующим начислением амортизации производят записи:

а) введение сада в эксплуатацию –

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

б) начисление амортизации (ежемесячно) –

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»;

в) включение соответствующей доли доходов будущих периодов (доходов от субсидий) в состав прочих доходов отчетного периода (ежемесячно) –

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит счета 91 «Прочие доходы».

Таким образом, во всех случаях в отчете о финансовых результатах суммы полученных субсидий на закладку и выращивание многолетних насаждений будут отражаться на протяжении всего срока его эксплуатации.

Выводы

В связи с реформированием системы бухгалтерского учета возникает необходимость разработки отраслевых стандартов, содержащих положения, регулирующие порядок учета многолетних насаждений.

При отсутствии в федеральных стандартах по бухгалтерскому учету положений, адекватно отражающих особенности учета многолетних насаждений, целесообразно стоимость садов, не достигших эксплуатационного возраста, учитывать в качестве вложений во внеоборотные активы. В этой связи отпадает необходимость формирования бухгалтерских записей по счету 01 «Основные средства».

Более обоснованно в течение всего срока выращивания насаждений вплоть до достижения ими эксплуатационного возраста затраты, возникающие при их выращивании с момента их закладки, учитывать на счете 08, субсчет «Закладка и выращивание многолетних насаждений» и отражать по отдельной статье актива баланса. Такой порядок будет способствовать исключению споров с фискальными органами по поводу определения налогооблагаемой базы и позволит производить точные расчеты показателей эффективности использования основных средств и субсидий.

Библиографический список

1. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве : учебник / А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, С.К. Матальцкая и др. – 3-е изд., перераб. и доп. ; под общ. ред. А.П. Михалкевича. – Минск : БГЭУ, 2004. – 612 с.
2. Информационный справочник о мерах и направлениях государственной поддержки агропромышленного комплекса Российской Федерации. Воронежская область [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gp.specagro.ru/region/document/id/3513472/day/18> (дата обращения: 20.01.2021).
3. Как списать расходы на выращивание сада при ЕСХН? [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.26-2.ru/qa/250581-kak-spisat-rashody-na-vyrashchivanie-sada-pri-eshn> (дата обращения: 09.01.2021).
4. Меделяева З.П. Экономическая эффективность закладки сада и производства яблок в условиях Воронежской области / З.П. Меделяева, Р.Г. Ноздрачева // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2019. – Т. 12, № 2 (61). – С. 216–223.
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 17.02.2021) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193590/ (дата обращения: 20.03.2021).
6. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 17.02.2021) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193593/ (дата обращения: 20.03.2021).
7. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве (утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_93409/ (дата обращения: 09.01.2021).
8. Ноздрачева Р.Г. Эффективность производства посадочного материала яблони в условиях ЦЧР / Р.Г. Ноздрачева, З.П. Меделяева, Ю.С. Микулина // Селекция и сорторазведение садовых культур. – 2018. – Т. 5, № 1. – С. 82–86.
9. Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций : Приказ Минсельхоза РФ от 19.06.2002 № 559 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66684/ (дата обращения: 20.01.2021).
10. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению : Приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/ (дата обращения: 20.04.2021).
11. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) (Зарегистрировано в Минюсте России 17.01.2007 № 8788) : Приказ Минфина России от 27.11.2006 № 154н (ред. от 09.11.2017) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_65496/ (дата обращения: 20.01.2021).
12. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (Зарегистрировано в Минюсте России 28.04.2001 № 2689) : Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_601/ (дата обращения: 20.01.2021 г.).

13. Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности : Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18125/ (дата обращения: 20.01.2021).

14. Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (Зарегистрировано в Минюсте России 15.10.2020 № 60399) : Приказ Минфина России от 17 сентября 2020 № 204н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/ (дата обращения: 20.01.2021).

15. О вступлении в силу с 1 января 2013 г. федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» : Информация Минфина России № ПЗ-10/2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_138570/ (дата обращения: 20.01.2021).

16. О доведении письма Минфина России от 14.08.2006 № 03-06-01-02/33 (вместе с Письмом Минфина РФ от 14.08.2006 № 03-06-01-02/33) : Письмо ФНС РФ от 04.09.2006 № ШС-6-02/886@ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_62594/ (дата обращения: 20.01.2021).

17. Приобретаем и выращиваем многолетние насаждения [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/articles/account/otrasl/a91/191175.html> (дата обращения: 08.03.2021).

18. Форма 404-АПК. Акт приема многолетних насаждений [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://assistentus.ru/forma/404-ark-akt-priema-mnogoletnih-nasazhdenij/> (дата обращения: 08.01.2021).

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ Принадлежность к организации

Зинаида Петровна Меделяева – доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой экономики АПК ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Россия, г. Воронеж, e-mail: medelaeva@mail.ru.

Владимир Григорьевич Ширококов – доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Россия, г. Воронеж, e-mail: ssn3@bk.ru.

Раиса Григорьевна Ноздрачева – доктор сельскохозяйственных наук, доцент, зав. кафедрой плодородства и овощеводства ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Россия, г. Воронеж, e-mail: r.nozdracheva@mail.ru.

Наталья Петровна Шилова – кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики АПК ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Россия, г. Воронеж, e-mail: shilova_np@mail.ru.

Наталья Викторовна Леонова – кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики АПК ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», г. Воронеж, e-mail: natalya-demcheva@yandex.ru.

Дата поступления в редакцию 24.08.2021

Дата принятия к печати 28.09.2021

AUTHOR CREDENTIALS Affiliations

Zinaida P. Medelyaeva, Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Dept. of Economics in Agro-Industrial Complex, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russia, Voronezh, e-mail: medelaeva@mail.ru.

Vladimir G. Shirobokov, Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Dept. of Accounting and Auditing, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russia, Voronezh, e-mail: ssn3@bk.ru.

Raisa G. Nozdracheva, Doctor of Agricultural Sciences, Professor, Head of the Dept. of Fruit and Vegetable Growing, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russia, Voronezh, e-mail: r.nozdracheva@mail.ru.

Natalia P. Shilova, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Economics in Agro-Industrial Complex, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russia, Voronezh, e-mail: shilova_np@mail.ru.

Natalia V. Leonova, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Economics in Agro-Industrial Complex, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russia, Voronezh, e-mail: natalya-demcheva@yandex.ru.

Received August 24, 2021

Accepted after revision September 28, 2021