

## Развитие финансового и управленческого учета для повышения эффективности отрасли садоводства

З. П. Медеяева<sup>1</sup>✉, В. Г. Ширококов<sup>1</sup>, Л. А. Запорожцева<sup>1</sup>, Р. Г. Ноздрачева<sup>1</sup>, В. Б. Малицкая<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I, Воронеж, Россия

<sup>2</sup> Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова, Москва, Россия

✉ E-mail: medelaeva@mail.ru

**Аннотация.** Цель исследования состоит в развитии подходов к построению учетно-информационного обеспечения системы управления производством посадочного материала для садоводства. **Методология и методы.** Методологической базой выступили системный и комплексный подходы к исследованию проблем организации бухгалтерского учета в садоводческих организациях. Использовались как общетеоретические, универсальные, так и специфические методы исследования (монографический метод, анализ и синтез, статистико-экономический, расчетно-конструктивный и метод бухгалтерского моделирования). **Результаты.** В статье показано, что с целью сокращения импортозависимости в последние годы интенсивно развивается садоводство на инновационной основе. Кардинальные изменения, происходящие в развитии отрасли садоводства, обуславливают необходимость пересмотра подхода к управлению этой отраслью. При этом построение адекватной системы управления устойчивым развитием производства плодово-ягодной продукции невозможно без релевантного учетно-информационного обеспечения всех функций управления. Рассмотрены современное состояние и тенденции развития отрасли садоводства в России в целом и в Воронежской области. Представлен анализ динамики закладки садов и питомников в регионе. Доказано, что одним из ключевых факторов развития садоводства является производство высококачественного отечественного посадочного материала. Произведена оценка государственной поддержки закладки и выращивания саженцев и молодых садов. Сделан вывод о несоответствии существующей системы бухгалтерского и управленческого учета себестоимости продукции питомников задачам системы управления. **Научная новизна** заключается в адаптации методик финансового учета к требованиям федеральных учетных стандартов, среди которых предложены бухгалтерские модели отражения фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета в условиях применения различных методов оценки саженцев; развитии методов и систем управленческого учета затрат питомников применительно к вариантам организации и технологии производства саженцев и современным условиям функционирования агробизнеса в садоводстве; обосновании подходов к бюджетированию себестоимости саженцев.

**Ключевые слова:** бухгалтерский финансовый учет, управленческий учет, субсидии, садоводство, затраты питомника, калькулирование саженцев, бюджетирование

**Для цитирования:** Медеяева З. П., Ширококов В. Г., Запорожцева Л. А., Ноздрачева Р. Г., Малицкая В. Б. Развитие финансового и управленческого учета для повышения эффективности отрасли садоводства // Аграрный вестник Урала. 2024. Т. 24, № 06. С. 827–837. <https://doi.org/10.32417/1997-4868-2024-24-06-827-837>.

**Дата поступления статьи:** 10.02.2024, **дата рецензирования:** 16.04.2024, **дата принятия:** 26.04.2024.

## Development of financial and management accounting to improve the efficiency of the horticulture industry

Z. P. Medelyaeva<sup>1</sup>✉, V. G. Shirobokov<sup>1</sup>, L. A. Zaporozhtseva<sup>1</sup>, R. G. Nozdracheva<sup>1</sup>, V. B. Malitskaya<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Voronezh, Russia

<sup>2</sup> Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

✉ E-mail: medelaeva@mail.ru

**Abstract.** The purpose of the study is to develop approaches to the construction of accounting and information support for the production management system of planting material for horticulture. **Methodology and methods.** The methodological basis was a systematic and integrated approach to the study of the problems of accounting in horticultural organizations. Both general theoretical, universal, and specific research methods were used (monographic method; analysis and synthesis; statistical-economic, computational-constructive and accounting modeling method). **Results.** The article shows that in order to reduce import dependence, horticulture on an innovative basis has been intensively developing in recent years. The drastic changes taking place in the development of the horticulture industry necessitate a revision of the approach to managing this industry. At the same time, the construction of an adequate management system for the sustainable development of fruit and berry production is impossible without relevant accounting and information support for all management functions. The current state and development trends of the horticulture industry in Russia as a whole and in the Voronezh region are considered. The analysis of the dynamics of the laying of gardens and nurseries in the region is presented. It is proved that one of the key factors in the development of horticulture is the production of high-quality domestic planting material. The assessment of state support for the planting and cultivation of seedlings and young gardens was carried out. The conclusion is made about the inconsistency of the existing accounting and management accounting system for the cost of nursery products with the tasks of the management system. **The scientific novelty** lies in the adaptation of financial accounting methods to the requirements of federal accounting standards, among which accounting models are proposed for reflecting the facts of economic life on accounting accounts in the context of using various methods of evaluating seedlings; the development of methods and systems of managerial accounting of nursery costs in relation to options for the organization and technology of production of seedlings and modern conditions of functioning of agribusiness in horticulture; justification approaches to budgeting the cost of seedlings.

**Keywords:** financial accounting, management accounting, subsidies, gardening, nursery costs, calculation of seedlings, budgeting

**For citation:** Medelyaeva Z. P., Shirobokov V. G., Zaporozhtseva L. A., Nozdracheva R. G., Malitskaya V. B. Development of financial and management accounting to improve the efficiency of the horticulture industry. *Agrarian Bulletin of the Urals*. 2024; 24 (06): 827–837. <https://doi.org/10.32417/1997-4868-2024-24-06-827-837>. (In Russ.)

**Date of paper submission:** 10.02.2024, **date of review:** 16.04.2024, **date of acceptance:** 26.04.2024.

### Постановка проблемы (Introduction)

Развитие сельского хозяйства в последние годы подчинено главной цели – обеспечению продовольственной безопасности, в т. ч. в вопросах удовлетворения потребностей населения в плодово-ягодной продукции в соответствии с медицинскими нормами – и осуществляется на достижениях отечественной и зарубежной науки и практики. При этом высокими темпами развивается садоводство. Инновационное развитие отрасли садоводства характеризуется следующими моментами. Во-первых, с целью сокращения сроков окупаемости инвестиций и повышения урожайности посадка деревьев осуществляется по схеме свыше 3000 саженцев на 1 га; во-вторых, взят курс на использование отечественных саженцев. Развитию садоводства

способствует предоставление сельхозпроизводителям государственных субсидий на раскорчевку старых садов, закладку молодого сада, уход за садом, выращивание саженцев. Многие десятилетия для закладки садов интенсивного типа в садоводстве использовался импортный посадочный материал. Лишь отдельные организации занимались выращиванием саженцев для собственных нужд и продажи на сторону. Правительством ставится задача не только закладки плодовых садов интенсивного типа, но и использования высококачественного посадочного материала отечественного производства. В условиях геополитического давления недружественных стран необходимо производить саженцы надежных районированных сортов плодовых и ягодных культур, способных давать высокие уро-

жаи качественной продукции. Развитие отечественного производства посадочного материала актуализирует вопросы бухгалтерского учета и учета затрат и калькулирования себестоимости продукции питомников. Возникает необходимость разработки системы бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета затрат по содержанию питомников. Конкретные примеры будут способствовать адаптации методики бухгалтерского учета затрат по выращиванию саженцев в питомниках к потребностям системы управления.

#### **Методология и методы исследования (Methods)**

Методологической базой выступил системный и комплексный подходы к исследованию проблемы организации бухгалтерского учета в садоводческих организациях. В целях реализации решаемых задач исследования были использованы общетеоретические, универсальные и специфические методы исследования (монографический метод; анализа и синтеза; статистико-экономический, расчетно-конструктивный и метод бухгалтерского моделирования).

В частности, системный подход был использован для определения роли и места подсистем бухгалтерского финансового учета в общей системе управления; элементы комплексного подхода использовались при разработке методики финансового и управленческого учета во взаимосвязи с организацией и технологией производства посадочного материала.

Статистико-экономический метод использовался для характеристики тенденций развития садоводства в стране и регионе. Расчетно-конструктивный метод применялся для обоснования: размера затрат на 1 га при размножении клоновых подвоев отводками; общей суммы затрат на выращивание саженцев яблони и затрат по годам выращивания посадочного материала. На основе метода бухгалтерского моделирования разработана методика отражения фактов хозяйственной жизни, связанных с производством и использованием саженцев в условиях применения справедливой стоимости.

#### **Результаты (Results)**

Значительное снижение объемов закупок импортных и других видов продукции садоводства; диверсификация сельскохозяйственного производства с целью поиска более эффективных направлений вложения средств; существенная государственная поддержка отрасли садоводства в последние годы; рост рентабельности производства плодов, ягод, саженцев на современном этапе обусловили развитие садоводства быстрыми темпами. За последние годы наблюдается высокий темп роста площадей, занятых садами: в среднем по стране ежегодно закладывается более 8000 га новых садов [1]. Государственной программой развития АПК предусмотрено до 2025 года заложить не менее 46 400 га

новых насаждений плодовых, ягодных культур и питомников [2].

Для достижения высоких темпов роста объемов производства плодово-ягодной продукции требуется увеличение объемов и эффективности производства отечественного посадочного материала как в целом по стране, так и по Воронежской области [3]. Необходимость наращивания объемов производства посадочного материала обусловлена изменением структуры площадей, занятых под плодовыми насаждениями, за счет увеличения удельного веса садов интенсивного типа. С 2008 по 2022 год сельхозпроизводители Воронежской области заложили около 7000 га садов, из них на сады интенсивного типа приходится 5800 га, что составляет 70 % от общей площади новых садов.

В успешном решении данной проблемы важная роль отводится плодовым питомникам, миссия которых заключается в обеспечении отрасли высококачественным посадочным материалом. Расчеты потребностей саженцев показывают, что для обеспечения расширенного воспроизводства отрасли садоводства в Центрально-Черноземном макрорегионе (ЦЧМЭР) питомников недостаточно.

Решение проблем развития отрасли возможно лишь при достаточном уровне государственной поддержки. Государство субсидирует выполнение работ при раскорчевке старых садов, выращивании посадочного материала в питомниках, закладке садов, уходе за садом в различных размерах в расчете на 1 га площади. Большие суммы господдержки предоставляются для покрытия затрат по закладке питомников, в меньшем объеме средства поступают для возмещения части затрат при закладке сада. Дифференциация наблюдается по размерам субсидий и по садам: большие ассигнования предусмотрены по затратам по закладке сада и значительно меньше возмещение затрат по уходу за молодыми насаждениями и плодоносящим садом [4].

В 2020 году на реализацию мероприятий по развитию садоводства в Воронежской области направлено 267,9 млн руб., в 2021 году – 260,0 млн руб. Плановые ассигнования в 2020–2021 гг. исполнены в полном объеме, софинансирование из регионального бюджета составило 15 %. В 2020 году субсидии получил 31 сельхозтоваропроизводитель, в 2021 году – лишь 24 хозяйствующих субъекта [5].

Значимые объемы субсидий выделены на покрытие затрат при выращивании саженцев в питомниках. Вместе с тем площадь питомников в области пока невелика – около 40 га. В ситуации, когда субсидии положены только при использовании отечественного посадочного материала, требуется увеличение количества качественных саженцев собственного производства, которые соответствовали бы требованиям государственных стандартов.

Значительные размеры инвестирования собственных и бюджетных средств на развитие отрасли садоводства требуют адекватной организации финансового, управленческого и налогового учета. Данные бухгалтерского учета должны обеспечивать релевантность отражения затрат; прозрачность и понятность информации; сформировать базу для определения себестоимости объекта калькуляции; служить основой для ценообразования.

В конкретном хозяйствующем субъекте отражение затрат по объектам бухгалтерского учета организуется в соответствии с нормативными документами различного уровня, такими как федеральные стандарты бухгалтерского учета; отраслевые стандарты бухгалтерского учета; различные нормативные рекомендации в области бухгалтерского учета. Разрабатываемая учетная политика организации не должна противоречить действующим федеральным и отраслевым стандартам. Применительно к учету производственных запасов (в составе которых учитываются саженцы многолетних насаждений и затраты незавершенного производства питомников) действует федеральный стандарт по бухгалтерскому учету [6]. Отраслевые стандарты по учету запасов, адаптированные к требованиям федерального стандарта, пока не разработаны. В дальнейшем планируется разработать федеральный стандарт,

регламентирующий порядок учета биологических активов, к которым относятся объекты учета в садоводстве, положения которого будут применяться лишь с 2028 года. В связи с этим при разработке учетной политики садоводческой организации имеют место трудности в организации управленческого и финансового учета.

При разработке отраслевых рекомендаций по учету затрат следует исходить из особенностей технологий и организации в садоводстве. Особенностью садоводства является необходимость значительного объема инвестиций, связанных с закладкой и выращиванием сада; длительность операционного цикла при выращивании саженцев. В результате наблюдается поэтапное наращивание объемов незавершенного производства и осуществляется трансформация оборотных средств из одного состояния в другое. Это обусловлено тем, что посадочный материал выращивается в течение нескольких лет и передается из одного структурного подразделения в другое. Например, растения, полученные в подвойном маточнике, передаются в питомник, готовый саженец из питомника передается на закладку сада. Эти особенности должны учитываться при организации аналитического учета затрат, связанных с производством посадочного материала.

Таблица 1  
Формирование себестоимости саженцев

Выращивание горизонтальных отводков		Выращивание сеянцев	
Технологические периоды	Формирование затрат	Технологические периоды	Формирование затрат
Покупка подвоев для закладки маточника	По цене покупки с учетом транспортно-погрузочных работ	Приобретение сеянца	По цене покупки с учетом транспортно-погрузочных работ
Размножение горизонтальных отводков	Фактические или нормативные затраты	Выращивание сеянца	Фактические или нормативные затраты
Питомник, 1-е поле	фактические или нормативные затраты	Питомник, 1-е поле	Фактические или нормативные затраты
Питомник, 2-е поле	Фактические или нормативные затраты	Питомник, 2-е поле	Фактические или нормативные затраты
Питомник, 3-е поле	Фактические или нормативные затраты	Питомник, 3-е поле	Фактические или нормативные затраты
Хранение саженцев	Фактические или нормативные затраты	Хранение саженцев	Фактические или нормативные затраты

Table 1  
Formation of the cost of seedlings

Growing horizontal layering		Growing seedlings	
Technological stages	Formation of costs	Technological stages	Formation of costs
Purchasing rootstocks for laying the queen cell	At the purchase price including transport and loading work	Purchasing a seedling	Purchasing rootstocks for laying the queen cell
Reproduction of horizontal layering	Actual or standard costs	Growing a seedling	Actual or standard costs
Nursery, 1st field	Actual or standard costs	Nursery, 1st field	Actual or standard costs
Nursery, 2nd field	Actual or standard costs	Nursery, 2nd field	Actual or standard costs
Nursery, 3rd field	Actual or standard costs	Nursery, 3rd field	Actual or standard costs
Seedling storage	Actual or standard costs	Seedling storage	Actual or standard costs

Первоначальная стоимость посадочного материала, произведенного в собственных питомниках, определяется исходя из фактических затрат организации по их выращиванию. Как правило, это расходы не одного года, так как при формировании затрат по плодоносящему саду списывается стоимость саженцев двух-трехлеток. Организация бухгалтерского учета будет определяться способами размножения подвоев, которые могут быть семенными и клоновыми, выращиванием саженцев не только семечковых, но и косточковых, ягодных растений.

Производство саженцев плодовых культур возможно на семенных или вегетативно размножаемых (клоновых) подвоях [7]. Период выращивания саженцев включает их переход через несколько отделений (посевное) и школок (первая, вторая и т. д.). В посевном отделении и школах период выращивания составляет не менее одного календарного года [8]. Затраты по выращиванию горизонтальных отводков складываются из стоимости приобретения отводков для последующего размножения и затрат по выращиванию клоновых подвоев. Таким образом, в питомнике производство саженцев может быть организовано по-разному (выращивание горизонтальных отводков или выращивание сеянцев), что определяет и порядок формирования себестоимости саженцев, который отражен в таблице 1.

Следовательно, получение релевантной информации в системе аналитического учета затрат на выращивание посадочного материала будет зависеть от способа выращивания саженцев. Так, себестоимость клоновых подвоев будет складываться из покупной стоимости подвоев для закладки маточника, фактических затрат по размножению горизонтальных отводков и получению собственных отводков для дальнейшей пересадки, затрат по переносу в первое поле питомника и затрат на выращивание в течение двух или трех лет в зависимости от саженцев (двух- или трехлетки)

В финансовом учете затраты на приобретение подвоев будут формироваться непосредственно на счете 10 «Материалы». В случае применения плановых (нормативных) цен для контроля над процессом снабжения рекомендуется, кроме счета 10, применять счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» для аккумуляции фактических затрат на покупку подвоев и счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» для формирования сведений об экономии или перерасходе ресурсов на стадии снабжения. Затраты на стадии заготовления отводков складываются из сумм уплаченных поставщикам и других расходов: логистические затраты, связанные с доставкой; таможенные сборы на импортные саженцы, ввозимые из зарубежных стран; другие транзакционные издержки. Садоводческие организации, продаю-

щие продукцию и указывающие в счетах-фактурах суммы налога на добавленную стоимость, который подлежит вместе с другими налогами на единый налоговый счет, вправе сразу произвести зачет «входного» НДС по приобретенным отводкам к вычету, не дожидаясь ввода многолетних насаждений в эксплуатацию. Это возможно при соблюдении правил принятия к учету приобретенных отводков на счете 10 «Материалы» (при наличии счетов-фактур или универсально-передаточных документов). С 01.01.2009 НДС можно предъявлять к вычету в момент перечисления предоплаты в счет предстоящей поставки саженцев (на основании счета-фактуры, выставленного поставщиком, и при условии, что договором предусмотрено осуществление предоплаты) [9; 10]. При этом поставщик должен быть плательщиком данного налога и суммы НДС должны быть выделены в счет-фактуре. Вычет по НДС не могут получить крестьянские (фермерские) хозяйства (КФХ) и индивидуальные предприниматели, находящиеся на упрощенном режиме налогообложения. В этих организациях суммы входного НДС увеличивают стоимость посадочного материала. В этой связи растет сумма капитальных затрат по закладке молодого сада, и, как следствие, стоимость основных средств будет более высокой, что приведет к росту амортизации и снижению показателей эффективности.

Если саженцы приобретены по импорту, необходимо учитывать требования таможенного и валютного законодательства и в бухгалтерском учете руководствоваться нормами ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» [11].

Ставки ввозных таможенных пошлин на посадочный материал установлены в группе 06 раздела II Единого таможенного тарифа ТС (таможенного союза) на уровне 5 %. Если саженцы приобретают по импорту и в инвойсе контрагента указана цена в национальной валюте страны, где зарегистрирован поставщик, то при принятии к учету таких саженцев осуществляется пересчет в российскую валюту – рубли. Как правило, зарубежные контрагенты осуществляют поставки материала на условиях предоплаты. В случае колебания курса валют может возникнуть курсовая разница, которую включают в состав прочих расходов или относят на увеличение прочих доходов (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

На субсчете 20-1 «Растениеводство» ведется учет затрат и выхода продукции растениеводства, включая садоводство, и выращивания саженцев (питомники). Для детализации информации, формируемой бухгалтерской службой с целью обеспечения системы управления эффективностью производственных процессов, большое значение в этой отрасли имеет организация аналитического учета

затрат в питомниках. От выбора объектов учета затрат зависят точность исчисления себестоимости саженцев, объективность экономического анализа, обоснованность целесообразности объемов производства и действенность контроля над расходованием различных видов ресурсов. В основу выбора объектов учета затрат на производство посадочного материала могут быть положены классификационные признаки затрат, отражающие их экономическое содержание (элементы затрат, статьи затрат); требования системы управления в детализации отражаемых расходов. Исходя из этих условий, объектами учета затрат, кроме общепризнанных элементов, могут быть статьи затрат (стоимость отводков, затраты на удобрения, средства защиты растений и др.); технологические переделы (при выращивании отводками: приобретение подвоев, размножение отводков, выращивание по полям питомника (годам); при выращивании сеянцев: посев сеянцев (или приобретение сеянца) и выращивание саженцев (по годам); хранение саженцев; виды и сорта плодово-ягодных культур (яблони, груши, вишни, черешни и др.; центры ответственности (в крупных организациях); смешанные объекты учета затрат. При таком подходе к выбору учета затрат на производство продукции питомников создаются возможности и условия формирования релевантной информационной базы о производственных затратах, используемой при проведении экономического анализа, контроля и принятия управленческих решений. С целью оптимизации выбора объектов учета затрат для построения системы обобщения сведений необходимо исходить из информационных потребностей системы управления конкретной организации. При организации управленческого учета возможны различные варианты использования методов производственного учета в сочетании с системами учета затрат. Так, наиболее распространенный в этой отрасли поперечный метод учета затрат может применяться для формирования фактических затрат на каждый передел производства посадочного материала; для учета плановых или нормативных затрат на передел, а также сочетаться с системами директ-костинг, стандарт-костинг и др.

В небольших организациях (фермерские хозяйства, индивидуальные предприниматели), продукция питомников которых используется на собственные нужды, учет затрат может вестись по упрощенной схеме (котловой метод учета затрат) на одном аналитическом счете, предназначенном для формирования затрат, связанных с выращиванием саженцев. В крупных организациях, производящих саженцы различных видов растений разных сортов, не только использующих посадочный материал для собственного потребления, но и производящих товарную продукцию, может быть выбрана развитая система организации аналитического учета.

Выбор системы зависит от самостоятельности внутрихозяйственного подразделения, производящего посадочный материал. Также особенности технологии выращивания посадочного материала будут оказывать существенное влияние на выбор объектов аналитического учета. В крупных организациях по каждому виду и сорту растений независимо от способа выращивания саженцев целесообразно применять поперечный метод учета затрат.

В качестве объектов аналитического учета затрат при производстве посадочного материала способом выращивания сеянцев можно предложить учитывать затраты по следующим переделам:

- поля выращивания сеянцев (школка сеянцев – посевное отделение);
- поля формирования (начиная с первого поля и далее соответственно по годам посадки).

Организация аналитического учета в питомниках имеет разветвленную иерархическую структуру. В разрезе субсчета 20-1 «Растениеводство» учет затрат ведется на отдельных аналитических счетах по годам закладки и видам и сортам растений выращиваемых саженцев. Для учета общих затрат по школе (например, подготовка почвы, заправка органикой и т. п.) открывают аналитический счет «Общие расходы по питомнику». По каждому году закладки для формирования затрат на выращивание саженцев по конкретному виду и сорту растений предусматривают отдельные аналитические позиции, число которых зависит от продолжительности периода выращивания в питомнике. Следующим признаком аналитического учета являются технологические переделы. Например, открывают аналитические счета для формирования затрат по полям сеянцев «Посевное отделение» (первый передел). На этот аналитический счет относят стоимость семян сеянцев. Участки размножения (последующие переделы), по которым учитывают затраты по полям выращивания саженцев, могут именоваться «Школа саженцев»; затраты по производству черенков для прививки – «Плантации и маточники». Кроме прямых затрат по каждому переделу, в конце отчетного периода на конкретные аналитические счета распределяют общие затраты с аналитического счета «Общие расходы по питомнику» пропорционально драйверу, установленному в учетной политике. Таким образом, для контроля над затратами, осуществления калькуляционных расчетов и обоснования управленческих решений затраты локализуются в разрезе полей питомника по годам выращивания. Например, по школе выращивания плодовых растений могут быть открыты следующие аналитические счета: первый год (поле сеянцев), второй год (поле окулянтов), третий год (поле однолеток), четвертый год (поле двухлеток). Затраты каждого предыдущего года (передела) переносят по статьям на аналитический счет следующего года

и так продолжают эти перевалки затрат до конца периода выращивания в питомнике. Затраты, учтенные по статье, на аналитическом счете последнего года (год принятия к учету саженцев) отражают общую себестоимость произведенной партии саженцев. При закладке «поле сеянца» открывают регистр количественного учета, который ведется в течение всего периода выращивания посадочного материала. В нем отражаются данные о названии сорта, количестве саженцев, площади под каждым сортом, количество выбракованных сеянцев. Данные бухгалтерского учета должны подтверждаться проводимой осенней инвентаризацией.

При производстве саженцев методом выращивания горизонтальных отводков в питомниках объектами бухгалтерского учета, на наш взгляд, будут:

- поля размножения;
- поля формирования (начиная с первого поля и далее соответственно по годам посадки).

Затраты по выращиванию горизонтальных отводков в конце года переносят на аналитические счета, предназначенные для формирования затрат

по питомникам. По окончании следующего года сформированные затраты переносят в качестве начального сальдо следующего года.

В соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019 «Запасы» величина незавершенного производства в финансовом учете (затраты питомников по годам) ограничена нормативными затратами. Сверхнормативные затраты относятся на расходы периода. В управленческом учете большое значение имеет процесс бюджетирования (сметного планирования) затрат на производство продукции [6]. Для контроля величины затрат, включаемой в состав незавершенного производства (финансовый учет) и формирования бюджета производственной себестоимости саженцев, рекомендуется рассчитать плановые (нормативные) затраты на 1 га, которые будут в основе расчета затрат на конкретную площадь при составлении гибкого бюджета. Для примера в таблице 2 отражены данные расчетов технологических карт по обоснованию затрат по закупке подвоев и выращиванию саженцев яблони на клоновых подвоях.

Таблица 2

**Сводные данные по определению затрат при размножении горизонтальными отводками (в расчете на 1 га)**

Статьи затрат	Затраты, тыс. руб.
Расходы на покупные отводки саженцев	801,3
Расходы на оплату труда персонала	1412,9
Отчисления в Социальный фонд России	452,2
Стоимость внесенных удобрений	101,3
Стоимость израсходованных средств защиты растений	12,3
Содержание основных средств:	
суммы амортизации	20,9
затраты на текущий ремонт	16,3
стоимость горючего для работы техники	37,9
Стоимость воды и затраты на полив	31,5
Прочие затраты	97,0
Итого прямых затрат	2983,6

Table 2

**Summary data on determining costs for propagation by horizontal layering (per 1 ha)**

Cost items	Thousand rubles
Costs for purchased cuttings of seedlings	801.3
Staff costs	1412.9
Contributions to the Social Fund of Russia	452.2
Cost of applied fertilizers	101.3
Cost of consumed plant protection products	12.3
Maintenance of fixed assets:	
depreciation amounts	20.9
current repair costs	16.3
cost of fuel for equipment operation	37.9
Cost of water and irrigation costs	31.5
Other costs	97.0
Total direct costs	2983.6

Затраты, приведенные в таблице 2, будут отнесены на субсчет 20-1 «Растениеводство» на соответствующие аналитические счета, предназначенные для формирования затрат по выращиванию саженцев [12; 13]. Представим бухгалтерские модели фактов хозяйственной жизни по формированию затрат саженцев при размножении горизонтальными отводками по техническим переделам (приобретение подвоев для закладки маточника и размножение горизонтальных отводков) на счете 20-1:

Д-т сч. 20-1 «Основное производство – «Растениеводство» – аналитический счет «Размножение горизонтальных отводков»;

К-т сч. 10 «Материалы» стоимость отводков на сумму 801,3 тыс. руб.

Затраты по начислению заработной платы, отчислений в Социальный фонд России, услуги сторонних организаций и другие расходы списываются в дебет счета 20-1:

Д-т сч. 20-1 «Основное производство – «Растениеводство» – «Размножение горизонтальных отводков»;

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» на сумму начисленной заработной платы 1412,9 тыс. руб.;

Д-т сч. 20-1 «Основное производство – «Растениеводство» – «Размножение горизонтальных отводков»;

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» на сумму начислений на заработную плату 452,2 тыс. руб.;

Д-т сч. 20-1 «Основное производство – «Растениеводство» – «Размножение горизонтальных отводков»;

К-т сч. 10 «Материалы» на стоимость израсходованных удобрений, средств защиты растений в сумме 113,6 тыс. руб.;

Д-т сч. 20-1 «Основное производство – «Растениеводство» – «Размножение горизонтальных отводков»;

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства» – стоимость израсходованной воды 31,5 тыс. руб.

Услуги собственного машинно-тракторного парка отражаются:

Д-т сч. 20-1 «Основное производство – «Растениеводство» – «Размножение горизонтальных отводков»;

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства» на стоимость израсходованных нефтепродуктов, начисленной амортизации и затрат на ремонт техники 75,1 тыс. руб.

Прочие прямые затраты списываются в дебет счета «Основное производство» – субсчет «Растениеводство» – аналитический счет «Размножение горизонтальных отводков» с кредита различных счетов и отражаются по конкретным детализированным статьям затрат.

В течение отчетного периода на аналитических счетах по годам закладки рекомендуется отражать прямые затраты по уходу за саженцами. Сумма общих расходов по питомнику, сформированная на общем счете, в определенной доле будет отнесена на аналитические счета, предназначенные для формирования затрат по размножению горизонтальных отводков. Они могут распределяться пропорционально площади, занятой конкретными видами посадки клоновых подвоев и привитых сортов:

Д-т сч. 20-1 «Основное производство – «Растениеводство» – «Размножение горизонтальных отводков» – «Саженцы яблони сорт Антоновка»

К-т сч. 20-1 «Основное производство – «Растениеводство» – «Общепроизводственные расходы по размножению горизонтальных отводков».

В соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы» в системе финансового учета управленческие расходы в состав незавершенного производства не относят. Вместе с тем при организации управленческого учета с целью определения производственной себестоимости часть общехозяйственных расходов может быть включена в затраты по содержанию питомников.

Исходя из положений ФСБУ 5/2019 «Запасы» оценка сельскохозяйственной продукции может производиться по справедливой стоимости. В таком случае учеными предлагается факты хозяйственной жизни отражать с применением счета 40 «Выпуск продукции» [14].

Следовательно, от принятого в учетной политике порядка оценки саженцев будет зависеть величина капитальных затрат по закладке молодого сада, формируемых в соответствии с положениями ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [15] и отражаемых в акте приема многолетних насаждений [16]. В дальнейшем это повлияет на величину себестоимости плодов и ягод, а следовательно, должно приниматься во внимание при анализе эффективности отрасли садоводства в целом.

На конец отчетного периода в бухгалтерском балансе стоимость саженцев, предназначенных для продажи (сальдо по счету 43), и затраты незавершенного производства (счет 20, субсчет 1, аналитические счета, применяемые для выращивания семян, размножения горизонтальными отводками и формирования затрат по полям окулянтов, однолеток и двухлеток) отражаются во втором разделе баланса «Оборотные активы» по статье «Запасы». Саженцы, учтенные на счете 10, субсчете 8 «Семена и посадочный материал», предназначенные для закладки молодых садов, следует отражать в первом разделе баланса «Внеоборотные активы».

#### **Обсуждение и выводы (Discussion and Conclusion)**

Глобальные изменения в национальной экономике, обусловленные санкционным давлением недружественных стран и расширением количества

рисков, потребовали внедрения инновационных технологий во всех отраслях сельского хозяйства, в том числе и в садоводстве. Раскрытие приоритетных направлений развития отрасли садоводства в тесной взаимосвязи с организацией и технологией производства саженцев позволило сформулировать практические рекомендации по методическому обеспечению финансового и управленческого учета. Произведенные расчеты затрат по производству саженцев на 1 га будут способствовать развитию системы бюджетирования в садоводческих организациях.

Представленные современные методы организации финансового и управленческого учета затрат в питомниках позволят получать детализированные сведения о расходах, необходимых для экономического анализа эффективности выращивания посадочного материала. Рациональная организация учета повысит эффективность производства посадочного материала и инвестиционную привлекательность этого вида агробизнеса; будет служить обоснованием получения средств из бюджетов различных уровней и позволит избежать штрафных санкций, налагаемых государственными органами.

Представленная организация финансового учета в отрасли садоводства адаптирована к требованиям федеральных учетных стандартов, которыми предполагается в отличие от ранее действующих правил не включать в затраты незавершенного производства (затраты питомников) и стоимость саженцев и расходного материала, используемого для закладки маточников. Разработанные счетные модели обеспечат возможность оценки полученной продукции в питомниках по справедливой стоимости.

На основе произведенного анализа развития отрасли садоводства и выявления лимитирующего фактора (недостаточный объем производства сажен-

цев) авторы пришли к выводу, что управленческий учет затрат в питомниках должен строиться исходя из потребностей системы управления. Управленческий учет затрат в питомниках представляет собой один из главных элементов системы управления производством продукции питомников и тесно связан со следующими подсистемами: планирование (бюджетирование); нормирование; формирование затрат по центрам ответственности; экономический анализ эффективности производственной деятельности; контроль и регулирование параметров производства, так как не только обеспечивает информационные потребности всех функций управления, но и оказывает прямое воздействие на их содержание и объект управления (затраты питомников).

На основании вышеизложенного следует вывод, что в основу организации производственного учета продукции питомников может быть положен попередельный метод учета затрат, предполагающий формирование затрат по школам; видам и сортам посадочного материала; полям (годам) выращивания саженцев. Система бюджетирования производственных затрат также должна строиться исходя из способов производства посадочного материала, на основе нормативов затрат по каждому переделу (полно выращивания посадочного материала). При внедрении внутрихозяйственного расчета возникает необходимость локализации сведений о затратах в разрезе центров ответственности. Возможное сочетание этого метода с различными системами учета затрат (формирование полных затрат, директ-костинг, стандарт-костинг, стандартизированный директ-костинг, таргет-костинг и т. п.) позволит повысить качество информационного обеспечения системы управления и будет способствовать повышению эффективности отрасли садоводства.

### Библиографический список

1. Садоводство России в растущем тренде [Электронный ресурс]. URL: <https://www.agroxxi.ru/gazeta-zaschita-rastenii/zrast/sadovodstvo-rossii-v-rastuschem-trende.html> (дата обращения: 06.01.2024).
2. Минсельхоз сообщил о начале весенней закладки садов в России [Электронный ресурс]. URL: <https://tass.ru/ekonomika/14347781> (дата обращения: 08.12.2023).
3. Ноздрачева Р. Г., Меделяева З. П., Микулина Ю. С. Эффективность производства посадочного материала яблони в условиях ЦЧР. Селекция и сорторазведение садовых культур. 2018. Т. 5. № 1. С. 82–86.
4. Меделяева З. П., Ширококов В. Г., Ноздрачева Р. Г. [и др.]. Государственная поддержка и развитие учетно-информационного обеспечения в садоводстве. Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2021. Т. 14, № 3 (70). С. 147–161. DOI: 10.53914/issn2071-2243\_2021\_3\_147.
5. Отчет № 3.12–2022 о результатах контрольного мероприятия «Аудит эффективности использования средств, выделенных из областного бюджета в 2020–2021 годах и текущем периоде 2022 года департаменту аграрной политики Воронежской области на реализацию государственной программы Воронежской области «Развитие сельского хозяйства, производства пищевых продуктов и инфраструктуры агропродовольственного рынка» [Электронный ресурс]. URL: [https://ksp-vrn.ru/upload/iblock/727/huzw4fvn5nk803mb3fu84uvfabswsy4/15\\_Otchet-3.12\\_2022-DAP\\_238\\_248.pdf](https://ksp-vrn.ru/upload/iblock/727/huzw4fvn5nk803mb3fu84uvfabswsy4/15_Otchet-3.12_2022-DAP_238_248.pdf) (дата обращения: 08.12.2023).
6. Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» [Электронный ресурс]. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_348523](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523) (дата обращения: 02.01.2024).

7. Medelyaeva Z. P., Nozdracheva R. G., Mikulina Yu. S., Golikova S. A. Cultivation technology and efficiency of berry crops production in the conditions of the Central Chernozem Region // IOP Conference Series: Earth and Environmental Science. 2022. Vol. 949. Article number 012106. DOI: 10.1088/1755-1315/949/1/012106.

8. Шалаева Л. В. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в растениеводстве. Пермь: ИПЦ «Прокрость», 2018. 258 с.

9. Приобретаем и выращиваем многолетние насаждения [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/otrasl/a91/191175.html> (дата обращения: 08.01.2023).

10. Medelyaeva Z. P., Malitskaya V. B., Zharkovskaya I. G. VAT for Agricultural Producers: Changes, Advantages, and Disadvantages // The Challenge of Sustainability in Agricultural Systems. Lecture Notes in Networks and Systems. Springer, Cham, 2021. Vol. 205. DOI: 10.1007/978-3-030-73097-0\_45.

11. Приказ Минфина России от 27.11.2006 № 154н (ред. от 09.11.2017) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_65496/9094048ae7c9952dd07eca70d055a7fbe5215d3b/?ysclid=lwi3orwejb13509494](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_65496/9094048ae7c9952dd07eca70d055a7fbe5215d3b/?ysclid=lwi3orwejb13509494) (дата обращения: 02.01.2024).

12. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_93409](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_93409) (дата обращения: 09.01.2023).

13. Как списать расходы на выращивание сада при ЕСХН? [Электронный ресурс]. URL: <https://www.26-2.ru/qa/250581-kak-spisat-rashody-na-vyrashchivanie-sada-pri-eshn> (дата обращения: 09.01.2023).

14. Алборов Р. А., Концевая С. М., Хоружий Л. И. Развитие методики оценки и учета сельскохозяйственной продукции. Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2021. № 6. С. 32–39. DOI: 10.31442/0235-2494-2021-0-6-32-39.

15. Приказ Минфина России от 17.09.2020 N 204н (ред. от 30.05.2022) «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [Электронный ресурс]. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_365338](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338) (дата обращения 02.01.2024).

16. Форма 404-АПК. Акт приема многолетних насаждений [Электронный ресурс]. URL: <https://assistentus.ru/forma/404-apk-akt-priema-mnogoletnih-nasazhdenij> (дата обращения: 08.01.2023).

#### Об авторах:

**Зинаида Петровна Меделяева**, доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой экономики АПК, Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I, Воронеж, Россия; ORCID 0000-0001-7203-6772, AuthorID 660802. E-mail: [medelaeva@mail.ru](mailto:medelaeva@mail.ru)

**Владимир Григорьевич Ширококов**, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита, Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I, Воронеж, Россия; ORCID 0000-0002-5091-1190, AuthorID 481802. E-mail: [ssn3@bk.ru](mailto:ssn3@bk.ru)

**Людмила Анатольевна Запорожцева**, доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой экономического анализа, статистики и прикладной математики, Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I, Воронеж, Россия; ORCID 0000-0001-6304-245X, AuthorID 616800. E-mail: [79202133385@ya.ru](mailto:79202133385@ya.ru)

**Раиса Григорьевна Ноздрачева**, доктор сельскохозяйственных наук, профессор, заведующая кафедрой плодоводства и овощеводства, Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I, Воронеж, Россия; ORCID 0000-0002-4385-0641, AuthorID 397594. E-mail: [r.nozdracheva@mail.ru](mailto:r.nozdracheva@mail.ru)

**Виктория Борисовна Малицкая**, доктор экономических наук, профессор базовой кафедры финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления города Москвы, Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова, Москва, Россия; ORCID 0000-0002-2723-7054, AuthorID 375658. E-mail: [vmrussian@yandex.ru](mailto:vmrussian@yandex.ru).

#### References

1. *Gardening in Russia in a growing trend* [Internet]. 2024 [cited 2024 January 06]. Available from: <https://www.agroxxi.ru/gazeta-zaschita-rastenii/zrast/sadovodstvo-rossii-v-rastuschem-trende.html>. (In Russ.)

2. *The Ministry of Agriculture announced the beginning of the spring laying of gardens in Russia* [Internet]. 2024 [cited 2023 Dec 08]. Available from: <https://tass.ru/ekonomika/14347781>. (In Russ.)

3. Nozdracheva R. G. The efficiency of apple tree planting material production in the conditions of the Central Park. *Breeding and Variety Breeding of Garden Crops*. 2018; 5 (1): 82–86. (In Russ.)

4. Medelyaeva Z. P., Shirobokov V. G., Nozdracheva R. G., et al. State support and development of accounting and information support in horticulture. *Vestnik of Voronezh State Agrarian University*. 2021; 14 (3): 147–161. DOI: 10.53914/issn 2071-2243\_2021\_3\_147. (In Russ.)

5. Report No. 3.12–2022 on the results of the control event “Audit of the effectiveness of the use of funds allocated from the regional budget in 2020–2021 and the current period of 2022 to the Department of Agrarian Policy of the Voronezh Region for the implementation of the state program of the Voronezh region “Development of agriculture, food production and infrastructure of the agro-food market” [Internet]. 2024 [cited 2023 Dec 08]. Available from: [https://ksp-vrn.ru/upload/iblock/727/huzw4fvn5nk803mb3fu84uvffabswsy4/15\\_Otchet-3.12\\_2022-DAP\\_238\\_248.pdf](https://ksp-vrn.ru/upload/iblock/727/huzw4fvn5nk803mb3fu84uvffabswsy4/15_Otchet-3.12_2022-DAP_238_248.pdf). (In Russ.)

6. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 11/15/2019 No. 180n “On approval of the Federal Accounting Standard FSB 5/2019 “Reserves” [Internet]. 2024 [cited 2024 Jan 02]. Available from: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_348523](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523). (In Russ.)

7. Medelyaeva Z. P., Nozdracheva R. G., Mikulina Yu. S., Golikova S. A. Cultivation technology and efficiency of berry crops production in the conditions of the Central Chernozem Region. *IOP Conference Series: Earth and Environmental Science*. 2021; 949: 012106. DOI: 10.1088/1755-1315/949/1/012106.

8. Shalaeva L. V. *Cost accounting and cost calculation of products in crop production*. Perm: IPC “Prokrost”, 2018. 258 p. (In Russ.)

9. *We purchase and grow perennial plantings* [Internet]. 2024 [cited 2023 Jan 08]. Available from: <https://www.audit-it.ru/articles/account/otrasl/a91/191175.html>. (In Russ.)

10. Medelyaeva Z. P., Malitskaya V. B., Zharkovskaya I. G. VAT for Agricultural Producers: Changes, Advantages, and Disadvantages / Bogoviz A. V. (ed.). *The Challenge of Sustainability in Agricultural Systems. Lecture Notes in Networks and Systems*. Springer, Cham, 2021; 205. DOI: 10.1007/978-3-030-73097-0\_45.

11. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 11/27/2006 No. 154n “On Approval of the Accounting Regulations “Accounting for Assets and Liabilities whose Value is expressed in foreign currency” (PBU 3/2006) [Internet]. 2024 [cited 2024 Jan 02]. Available from: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_65496/9094048ae7c9952dd07eca70d055a7f5e5215d3b/?ysclid=lwi3opwejb13509494](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_65496/9094048ae7c9952dd07eca70d055a7f5e5215d3b/?ysclid=lwi3opwejb13509494). (In Russ.)

12. *Methodological recommendations on accounting of costs and output in crop production* [Internet]. 2024 [cited 2023 Jan 09]. Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_93409](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_93409). (In Russ.)

13. *How can I write off the costs of growing a garden with the ESN?* [Internet]. 2024 [cited 2023 Jan 09]. Available from: <https://www.26-2.ru/qa/250581-kak-spisat-rashody-na-vyrashchivanie-sada-pri-eshn>. (In Russ.)

14. Alborov R. A. The development of methods of assessment and accounting of agricultural products. *Economy of agricultural and processing enterprises*. 2021; 6: 32–39. DOI: 10.31442/0235-2494-2021-0-6-32-39. (In Russ.)

15. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 09/17/2020 № 204n “On Approval of Federal Accounting Standards FSB 6/2020 “Fixed Assets” and FSB 26/2020 “Capital Investments” [Internet]. 2024 [cited 2024 Jan 02]. Available from: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_365338](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338). (In Russ.)

16. *Form 404-APK. The act of acceptance of perennial plantings* [Internet]. 2024 [cited 2023 January 08]. Available from: <https://assistentus.ru/forma/404-apk-akt-priema-mnogoletnih-nasazhdenij>. (In Russ.)

#### Authors' information:

**Zinaida P. Medelyaeva**, doctor of economic sciences, professor, head of the department of agricultural economics, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter I, Voronezh, Russia; ORCID 0000-0001-7203-6772, AuthorID 660802. *E-mail: medelaeva@mail.ru*

**Vladimir G. Shirobokov**, doctor of economic sciences, professor, head of the department of accounting and auditing, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter I, Voronezh, Russia; ORCID 0000-0002-5091-1190, AuthorID 481802. *E-mail: ssn3@bk.ru*

**Lyudmila A. Zaporozhtseva**, doctor of economic sciences, associate professor, head of the department of economic analysis, statistics and applied mathematics, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter I, Voronezh, Russia; ORCID 0000-0001-6304-245X, AuthorID 616800. *E-mail: 79202133385@ya.ru*

**Raisa G. Nozdracheva**, doctor of agricultural sciences, professor, head of the department of fruit and vegetable growing, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter I, Voronezh, Russia; ORCID 0000-0002-4385-0641, AuthorID 397594. *E-mail: r.nozdracheva@mail.ru*

**Viktoriya B. Malitskaya**, doctor of economic sciences, professor of the basic department of financial control, analysis and audit of the Main Control Directorate of the City of Moscow, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia ORCID 0000-0002-2723-7054, AuthorID 375658. *E-mail: vmrussian@yandex.ru*