

**УЧЕТНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ОБОСНОВАНИЯ ЗАТРАТ ХМЕЛЕВОДСТВА
ПРИ ЕГО ГОСУДАРСТВЕННОМ СУБСИДИРОВАНИИ
(НА ПРИМЕРЕ ЧУВАШСКОЙ РЕСПУБЛИКИ)****Е.А. Иванов, Л.Ю. Малинина, Н.Н. Пушкаренко,
Л.М. Корнилова, А.В. Коротков**

Реферат. Современная хмелеводческая отрасль занимает небольшую долю в структуре отечественного сельскохозяйственного производства. Однако будучи основным поставщиком такого важного для многих отраслей экономики сырья, как хмель, в последние годы она находится на подъеме и постоянно наращивает объемы производства. Этому способствует финансовая государственная поддержка в части возмещения текущих и капитальных затрат, связанных с закладкой хмельников и выращиванием хмеля. Цель исследования – рассмотрение основных теоретико-методических аспектов организации производственного учета, который позволит обеспечить единые подходы к обоснованию затрат для подачи заявок хмелеводческими хозяйствами на получение государственных субсидий. На сегодняшний день в нашей стране отсутствует актуализированная нормативная база по учетному отражению затрат в хмелеводческих хозяйствах, в том числе базовый отраслевой стандарт «Хмелеводство. Термины и определения», а в самом механизме по выдаче государственных субсидий не проработан окончательно вопрос структуры и содержания информационного носителя о произведенных затратах. Негативное влияние на построение учетного процесса оказывает малое количество международных и российских исследований по определению существенных характеристик хмеля как биологического актива. Рассмотрение теории и изучение практики организации бухгалтерского учета затрат в хмелеводческих хозяйствах позволило привести учетные процедуры основных агротехнологических этапов в соответствие с действующими нормативными документами в этой области и выдвинуть тезис о необходимости использования в качестве калькуляционной единицы и универсального измерителя при осуществлении расчетов с контрагентами 1 г альфа-кислоты.

Ключевые слова: хмель, текущие и капитальные затраты, бухгалтерский учет, государственная поддержка хмелеводства.

Введение. Результаты мониторинга структуры поставщиков хмеля свидетельствуют о том, что основную долю в его производстве занимают страны Европы – 51,8 %, США – 41,8 %, Китай – 4,8 % и др., на Российскую Федерацию приходится всего 1,3 % [1].

Анализ размеров мирового урожая хмеля в 2020 г. указывает на благоприятную ситуацию, сложившуюся для его производства в южном полушарии, несмотря на лесные пожары в Австралии, что подтверждает рост объемов производства хмеля, по сравнению с 2019 г. В европейских странах оно стабильно. Производители хмеля основных штатов США, в которых сосредоточена большая часть плантаций этой культуры (Вашингтон, Айдахо и Орегон), пострадали от засухи, высоких температур, сильного задымления и штормового ветра, возникшего в середине уборки урожая. Эти климатические катаклизмы нанесли значительный урон урожаю хмеля, особенно, в долине Якима. Как результат, объемы его производства в США в 2020 г. составили 47,6 млн кг против 50,8 млн кг в 2019 г. Также необходимо отметить, что определенное негативное влияние на мировое производство хмеля оказала пандемия COVID-19.

В связи с этим крайне важны меры государственной поддержки хмелеводства, которые, прежде всего, направлены на создание современной производственной базы и дальнейшее развитие отрасли. Это актуально для сельскохозяйственных товаропроизводителей хмелеводческого направления во всем мире.

Информационной основой, на базе которой определяется размер государственной субсидии, как правило, служит величина затрат, непосредственно связанных с процессами производства хмелеводческой продукции.

Проведенный обзор международных исследований в этой области позволил сделать вывод о том, что в них проблема учетного обеспечения затрат рассмотрена в контексте всего сельского хозяйства, в частности применительно к растениеводческой отрасли. Например, Претти Дж. Н. и соавторы приводят оценку затрат в целом по сельскому хозяйству Великобритании, в том числе в разрезе растениеводческого направления [2]. По их мнению, необходимо выделять важнейшие агротехнологические этапы в процессе выращивания растениеводческой продукции в качестве отдельных объектов учета, что характерно и для хмелеводства. Имеются результаты аналогичных научных исследований в концепции полного учета затрат в сельском хозяйстве и для других стран мира.

В то же время Винсент Дж. Р. отдает приоритет экологическому учету и обсуждает основные учетные проблемы, связанные с отражением затрат, через его призму [3]. В работе Барлева Б. и соавторов поднят вопрос применения справедливой стоимости для объектов биологических активов и ее отражения в финансовой отчетности [4]. Аналогичной проблеме посвящена статья Аржилеса-Бош Ж.М. и соавторов [5]. Особенность этих работ заключается в том, что в них поднимаются во-

просы соотнесения справедливой, рыночной оценки сельскохозяйственной продукции с ее фактической себестоимостью и возникающих в ходе этого методических проблемах по ведению учета затрат и формированию показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных организаций.

Встречаются и более ранние работы, направленные на исследование базовых принципов определения затрат, калькулирования себестоимости растениеводческой продукции и формирования эффективных управленческих решений. Дальнейшее развитие эти вопросы получили в научных трудах, обсуждающие новые методы калькулирования, основанные на моделировании производственных процессов в сельском хозяйстве [6], а также модели управления затратами применительно к многопрофильным сельскохозяйственным организациям [7]. На итогах подобного рода исследований основана разработка попроцессно-нормативной модели учета затрат в хмелеводстве.

Последние научные разработки в этой области свидетельствуют о смене приоритетов. В исследованиях стали рассматривать современные тенденции в развитии производства сельскохозяйственной продукции фермерскими хозяйствами, выделяя при этом важность контроля производственных затрат в силу их информационной значимости для маркетинговых планов. Например, в работе Девенсентиса А. и соавторов [8] отражены результаты исследований по оценке долгосрочного экономического и агрономического воздействия на прибыльность фермерских хозяйств на примере выращивания озимых культур. С точки зрения хмелеводства, где эксплуатация взрослых растений осуществляется на протяжении нескольких лет, важен вопрос оценки затратной составляющей производства и возможный объем сбыта в стратегическом аспекте. Это необходимо для того, чтобы составлять адекватные производственные и финансовые бюджеты с учетом рыночной конъюнктуры на перспективу.

Обращаясь к системе российского нормативного регулирования можно отметить, что на сегодняшний день нет комплексных научных изысканий и целостных отраслевых документов, регламентирующих процесс сбора, обработки и предоставления соответствующих форм отчетной финансово-производственной информации по хмелеводству, предшествующих процессу получения государственных субсидий. Отсутствуют утвержденные Минсельхозом РФ нормативные документы методического характера по бухгалтерскому учету затрат в хмелеводстве и утвержденные нормативы по технологическим стадиям возделывания хмеля.

Поэтому научная новизна представленного исследования состоит в рассмотрении базисных подходов к обоснованию сущностных характеристик таких экономических катего-

рий, как биологические активы, многолетние насаждения, плодовая культура, основные средства, капитальные вложения, а также обобщение сложившейся российской практики учета в хмелеводстве. Это позволит выработать основные методологические критерии к организации учета затрат посредством сравнительной оценки соответствующего нормативного обеспечения в рамках международных стандартов финансовой отчетности и национальных стандартов бухгалтерского учета России.

Научную оригинальность работы определяет выдвинутая авторами концепция о необходимости разработки отраслевых методических рекомендаций по организации учета текущих и капитальных затрат в хмелеводстве. Этот документ позволит одновременно регламентировать и унифицировать учетный механизм по формированию соответствующей доказательной базы в хмелеводческих хозяйствах, необходимой для подачи заявок на государственное субсидирование затрат.

Цель исследования – рассмотрение основных теоретико-методических аспектов организации производственного учета, который позволит обеспечить единые подходы к обоснованию затрат для подачи заявок хмелеводческими хозяйствами на получение государственных субсидий.

Условия, материалы и методы. Основополагающей методологической базой научного исследования послужили принципы, отличающиеся системным подходом к рассмотрению общенаучных проблематик в области экономики хмелеводства. Они способны обеспечить раскрытие современных представлений в области теории учета затрат и калькулирования себестоимости продукции хмелеводства.

В процессе мониторинга российской нормативной базы в области учета текущих и капитальных затрат в хмелеводческой отрасли оценивали ее соответствие мировым учетным трендам и действующим требованиям в области предоставления государственных субсидий.

В ходе сравнения международных и российских учетных стандартов конкретизировали методические аспекты для разработки проектов соответствующих индуктивных материалов. Индуктивный и дедуктивный подходы, а также анализ и синтез, позволили сформулировать современные представления сущностного содержания такого понятия, как «биологический актив» применительно к хмелеводству.

Информационной основой исследования послужили научные труды классиков учетно-аналитического обеспечения управленческих процессов в хмелеводческих хозяйствах, разработки отечественных и иностранных специалистов в области аграрной экономики, наработки научно-исследовательских учреждений Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, в том числе Научно-практического центра исследований в хмеле-

Таблица 1 – Площадь хмельников и цена реализации 1 кг шишек хмеля в Чувашской Республике в 1990 г. и за период 2016–2020 гг.

Показатель	Годы						Изменения за 5 лет
	1990	2016	2017	2018	2019	2020	
Площадь навешенного хмеля, га	2361	76,2	42,0	69,0	75,0	105,0	+28,8
Цена реализации, руб./кг	-	248	307	370	351	410	+ в 1,6 раза

водстве и Учебно-производственного центра «Студенческий» ФГБОУ ВО Чувашский ГАУ, а также практические материалы Чувашского НИИСХ – филиала ФГБНУ ФАНЦ Северо-Востока, ОАО «Чувашхмельпром», ООО «Агрохмель» Вурнарского района Чувашской Республики, СХПК «Выльский» Ядринского района Чувашской Республики, колхоза-ОПХ «Ленинская искра» Ядринского района.

Результаты и обсуждение. Хмелеводство служит одним из приоритетов сельского хозяйства Российской Федерации. Ежегодная потребность страны в продукции отрасли составляет 9...10 тыс. т, при этом обеспеченность отечественным сырьем не превышает 2...3 %.

Среди регионов Российской Федерации традиционный исторически сложившийся производитель хмеля – Чувашская Республика. В случае восстановления объемов производства она может стать одним из основных регионов, специализирующихся на хмелеводстве. При этом в 2020 г. площадь хмельников в республике составляла всего 105,0 га, тогда как в 1990 г. она превышала 2300 га (табл. 1).

Резкий спад площадей хмельников можно объяснить тем, что российские производители не смогли в начале 90-х гг. XX в. в кратчайшие сроки адаптировать производство к изменившимся условиям хозяйствования. При этом Чувашская Республика сохраняет свое лидерство в производстве хмеля среди регионов России, на ее долю приходится более 90 % валового сбора хмеля в стране. В 2020 г. общий объем сбора хмеля в республике достиг 185,1 т, что, по сравнению с 2019 г., больше на 4,6 %. Урожайность культуры при этом составила 17,6 ц/га, а ее рост – 9,8 %.

Мониторинг размещения хмелеводческих хозяйств по административно-территориальному принципу показал, что в 2020 г. они были сосредоточены в исторически сложившихся хмелепроизводящих районах Чувашии (табл. 2). По сравнению с показателями 1990 г., когда хмель выращивали в 15 районах республики, в 2020 г. он представлен только в 4 районах. Наибольшие площади сосредоточены в Урмарском районе – 44,8 %, далее следуют Ядринский – 35,7 %, Цивильский – 11,9 % и Вурнарский – 7,6 %.

Необходимо отметить, что в России созданы благоприятные условия для ведения хмелеводства. Опыт ведущих зарубежных стран в этой сфере свидетельствует о том, что зачастую основным инструментом поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей выступают кредитные ресурсы, хотя существуют и различные виды дотаций.

Государственная поддержка, например, в рамках Единой аграрной политики (GAP) в большинстве стран – членов ЕС, производящих хмель, еще с 01.01.2015 г. вошла в практику в виде производственной премии. Этот вид дотации не привязан к определенному виду производимого продукта и, в случае необходимости, для получения стабильного дохода позволяет перейти на выращивание другой продукции. С учетом региональных особенностей производства государства – члены ЕС, производящие хмель, могут принять решение о перенаправлении части средств производственной премии (максимум 25 %) напрямую производителям хмеля или обществам производителей. Последние имеют право расходовать эти средства на проведение работ по переходу на новые сорта, принятие

Таблица 2 – Площадь хмельников по муниципальным районам Чувашской Республики, га

Муниципальный район	1990 г.	2020 г.
Аликовский	108	-
Батыревский	24	-
Вурнарский	48	8
Канашский	119	-
Козловский	274	-
Комсомольский	40	-
Красноармейский	58	-
Красночетайский	68	-
Марпосадский	571	-
Урмарский	325	47
Цивильский	278	12,5
Шемуршинский	32	-
Ядринский	194	37,5
Яльчикский	100	-
Янтиковский	122	-
Итого	2361	105,0

мер по поддержанию стабильной работы рынка, научные исследования, проведение мероприятий по стимулированию сбыта или инвестировать их в новое оборудование. Кроме того, в Регламент (ЕС) №1234/2007 введена статья о дотациях производителям хмеля. В рамках указанного документа установлено, что с 01.01.2011 г. в странах ЕС хмелепроизводителям выплачивается ежегодно дотация в сумме 2277 EUR на 1 га.

В России помимо льготных кредитных схем, практикуют субсидирование текущих и капитальных затрат, связанных с закладкой хмельников и выращиванием хмеля. Такая форма государственной поддержки не предусматривает ее возврат при условии соблюдения всех параметров получения, что, по мнению авторов, служит хорошим стимулом для развития отрасли хмелеводства.

Современный процесс учета затрат в сельскохозяйственных организациях растениеводческого направления регламентирован значительным количеством нормативных документов как федерального, так и отраслевого (внутриведомственного) уровня. Нормативное обеспечение процесса предоставления государственных субсидий для хмелеводства хорошо представлено во внутриведомственных документах Министерств сельского хозяйства РФ и Чувашии, согласно которым субсидии предоставляются по ставке, определяемой региональным отраслевым министерством. Так, возмещению подлежат не более 40 % фактических затрат, связанных со строительством и (или) реконструкцией хмелевых шпалер. Субсидии по компенсации части затрат на производство хмеля при условии его реализации рассчитывают по специальной формуле на 1 т [9].

По мнению авторов, в механизме предоставления указанных видов государственной помощи есть существенный недостаток, связанный с определением самой ставки и размера субсидии на текущий отчетный период. Также не определен механизм проведения оценки произведенных затрат на предмет их соответствия действующему законодательству и сопоставления с нормативами по отдельным технологическим стадиям.

Поскольку в пакете документов на получение государственной поддержки, которые предоставляют хмелеводческие хозяйства, отсутствует детальная информация о затратах по выращиванию хмеля, затруднено проведение оценки материалоемкости и трудоемкости производства в экономических субъектах раз-

ных категорий, определение целесообразности и адекватности установленной ставки и размера субсидии.

В основе организации и ведения учета затрат на хмелеводстве лежат технологические карты. Они служат информационной базой для экономического обоснования текущих и капитальных затрат, а также используются в ходе разработки соответствующих нормативов по видам расходов.

Экономический мониторинг затрат, составляющих фактическую себестоимость хмеля в хозяйствах Чувашской Республики, позволил определить их структуру (табл. 3). Согласно результатам этого исследования, наибольшая доля в себестоимости хмеля приходится на оплату труда. Это обусловлено весьма высокой трудоемкостью возделывания культуры. Такие операции, как обрезка маток, рамовка, заводка стеблей на поддержки, щипка возможны только вручную.

Доли амортизационных отчислений и расходов на текущий ремонт объектов основных средств имеют тенденцию к увеличению и в структуре себестоимости за 2020 г. составляют 20,7 % и 5,0 %, что выше, чем в 2018 г., на 1,7 % и 1,2 % соответственно. Такая динамика объясняется, прежде всего, тем, что современные хмелеводческие хозяйства располагают значительным количеством средств производства (машинами и оборудованием) для механизации технологических процессов.

Повышение расходов на приобретение удобрений и ядохимикатов в 2020 г., по сравнению с 2018 г., на 1,1 % связано с увеличением площади, занимаемой хмельниками, и интенсификацией производства.

В составе накладных расходов, как правило, отражены общепроизводственные и общехозяйственные затраты. В 2020 г. по сравнению с 2018 г. они снизились на 2,6 %, с 2019 г. – на 1,6 %, что свидетельствует о проводимых мероприятиях по оптимизации затрат, напрямую не участвующих в основном производстве.

Расходы на посадочный материал и горюче-смазочные материалы остаются из года в год на одном уровне, что позволяет сделать вывод о планомерной работе по закладке новых хмельников и действенной системе контроля расходования материальных ценностей внутри субъектов хмелеводческой направленности.

В состав затрат, связанных с текущим ремонтом хмелешпалер, как правило, включены расходы на приобретение проволоки, крючков, ремонт и смену столбов и др. Расходы по

Таблица 3 – Структура себестоимости хмеля в хмелеводческих хозяйствах Чувашской Республики в 2018–2020 г., %

Статья затрат	2018 г.	2019 г.	2020 г.
Заработная плата хмелеводческих бригад	34,5	33,1	31,6
Горюче-смазочные материалы	1,8	1,7	1,8
Посадочный материал	0,8	0,8	0,7
Минеральные и органические удобрения, ядохимикаты	6,5	7,0	7,6
Амортизация основных средств	19,0	19,5	20,7
Текущий ремонт хмелешпалер	4,0	4,6	5,0
Прочие прямые затраты	17,0	17,9	18,8
Накладные расходы	16,4	15,4	13,8

этой статье растут и в 2020 г. достигли 5,0 %. В первую очередь это объясняется активно ведущейся в Чувашской Республике работой по возврату в эксплуатацию ранее заброшенных хмельников.

Себестоимость хмеля служит важнейшим экономическим показателем производственной деятельности. Ее исчисляют исходя из тех фактических затрат, которые складываются в период выращивания, сбора, сушки и сдачи готовой продукции на склад. Исчисление (калькуляция) себестоимости позволяет глубже изучать экономику хмелеводства, вскрывать резервы сокращения затрат на производство той или иной продукции, оценивать уровень эффективности принимаемых управленческих решений.

В современной практике хмелеводства наибольшее распространение получил метод исчисления себестоимости исходя из фактически сложившихся затрат по всем статьям расходов. Полученная таким образом себестоимость отражает именно то, во что обходится хмелеводческому хозяйству производимый хмель. Этот подход применим для внутрихозяйственных целей (планирования затрат и анализа производственной деятельности). Однако в рамках общепромышленного мониторинга с его использованием невозможно точно сопоставить уровень себестоимости хмеля в разных хозяйствах, что очень важно при разработке нормативной базы по субсидированию их затратной части. Уровень себестоимости при использовании такого способа исчисления может значительно варьировать, что может привести к неправильным выводам о размерах затрат. Поэтому, по мнению авторов, необходимо разработать соответствующие нормативные расценки для начисления заработной платы в зависимости от видов производимых работ, а также соответствующие нормативы по другим статьям затрат. Это позволит провести адекватную сравнительную оценку результатов производства и сопоставить затраты, связанные с процессом выращивания хмеля.

Обзор международной практики учета, в частности, международных стандартов финансовой отчетности (МФСО), свидетельствует о том, что для организации учета в субъектах аграрной направленности используют МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [10]. Согласно положениям этого стандарта хмель как «биологический актив» – живое растение, и относится к плодоносящим активам сельского хозяйства.

В категорию биологических активов первоначально включали и многолетние насаждения. Позднее биологические активы вместе с хмелем были отнесены к объектам основных средств, и их учет сейчас регламентирует МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [10].

В соответствии с российским стандартом бухгалтерской отчетности 26/2020 «Капитальные вложения» [11] под капитальными вложениями прежде всего подразумевают совокупность затрат, связанную с процессами создания, модернизации, приобретения объектов основных средств. В связи с этим, в

качестве первоначальной стоимости хмельника принимается сумма расходов, связанная с приобретением черенков, их посадкой и затратами по уходу. Для их капитализации до тех пор, пока растение не начинает плодоносить, используют счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В международной практике под «капитальными затратами» CAPEX (capital expenditure) понимают затраты на приобретение внеоборотных активов, их достройку, дооборудование, реконструкцию и модернизацию. Процесс отражения в учете капитальных затрат применительно к хмелеводству регламентируется МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Рассматривая российскую учетную практику можно отметить, что она, в целом, совпадает с МСФО. При вступлении в активную фазу плодоношения растение переводят в состав основных средств на счет 01 «Основные средства». Здесь необходимо отметить, что российскими нормативными документами определен срок амортизации хмельников. Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [12], для целей финансового учета хмелеводческие хозяйства могут устанавливать сроки полезного использования хмельника при его принятии к бухгалтерскому учету в качестве основного средства. Для целей налогового учета используют Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы (утверждена постановлением Правительства РФ от 01.01.2020 г. №1). Согласно этой классификации, многолетние насаждения хмеля относятся к пятой амортизационной группе 520.00.10.04 «Насаждения многолетние хмеля, эфиромасличных культур, лекарственных возделываемых культур» (срок использования от 7 до 10 лет включительно).

Мониторинг современного нормативного обеспечения хмелеводческой отрасли свидетельствует о том, что в Российской Федерации отсутствует основной отраслевой государственный стандарт «Хмелеводство. Термины и определения». Это, в свою очередь, значительно затрудняет бухгалтерский учет в хмелеводческих хозяйствах в свете имеющихся отечественных стандартов бухгалтерской отчетности и актуализации ранее утвержденных отраслевых документов по организации учета затрат для растениеводческой отрасли. Например, возникают вопросы правильного отражения в учете хмелешпалер, поскольку нет однозначного определения этого термина. По аналогии с виноградарством, согласно ГОСТ Р 52681-2006, под термином «шпалера» можно понимать вид опоры для насаждений хмеля, позволяющей осуществлять подвязку кустов в вертикальной, горизонтальной или наклонной плоскости, то есть шпалера не может считаться сооружением, конструкцией и др. Аналогичные проблемы возникают по вопросам селекции, питомниководства, размножения, агротехники и продуктивности хмеля.

Согласно п. 13 МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» продукцию хмелеводства в виде шишек хмеля отражают в бухгалтерском учете в рыночной оценке. Однако она не включает

Таблица 4 – Методика бухгалтерского учета основных агротехнологических этапов в хмелеводческих хозяйствах

Направление хмелеводства	Методика отражения на счетах бухгалтерского учета	Нормативный документ
Закладка хмельников	Дебет счета 08/8 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Закладка и выращивание многолетних насаждений» Кредит затратообразующие счета	1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Капитальные вложения» (ФСБУ 26/2020), утвержден приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н; 2. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях (утверждены Приказом Минсельхоза РФ от 22.10.2008 г.)
Строительство и (или) реконструкция хмелевых шпалер	Дебет счета 08/8 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Закладка и выращивание многолетних насаждений» Кредит затратообразующие счета Дебет счет 01/1 «Основные средства» субсчет «Производственные основные средства основной деятельности» Кредит счета «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Закладка и выращивание многолетних насаждений»	1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Капитальные вложения» (ФСБУ 26/2020), утвержден приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н; 2. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Основные средства» (ФСБУ 6/2020), утвержден приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н; 3. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях (утверждены Приказом Минсельхоза РФ от 22.10.2008 г.)
Уход за хмелями до начала их товарного плодоношения	Дебет счета 08/8 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Закладка и выращивание многолетних насаждений» Кредит затратообразующие счета	1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Капитальные вложения» (ФСБУ 26/2020), утвержден приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н; 2. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях (утверждены Приказом Минсельхоза РФ от 22.10.2008 г.)
Перевод хмеля в состав основных средств при наступлении основной стадии товарного плодоношения	Дебет счета 01/5 «Основные средства» субсчет «Многолетние насаждения» Кредит счета 08/8 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Закладка и выращивание многолетних насаждений»	1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Капитальные вложения» (ФСБУ 26/2020), утвержден приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н; 2. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Основные средства» (ФСБУ 6/2020), утвержден приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н; 3. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций (утверждены Приказом Минсельхоза РФ от 19.06.2002 г. № 559)
Уход за хмелями в основной стадии товарного плодоношения	Дебет счета 20/2 «Основное производство» субсчет «Растениеводство» Кредит счета затратообразующие счета	1. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утверждено приказом Минфина России от 6.05.1999 г. № 33н, (в ред. от 06.04.2015 г. № 57н); 2. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (утверждены Приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 г. № 792) 3. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве (утверждены Приказом Минсельхоза РФ от 22.10.2008 г.)

затраты, связанные с финансово-сбытовой деятельностью непосредственно в период сбора хмелеводческой продукции. Её признают в качестве первоначальной стоимости с того момента, когда начинают действовать положения МСФО (IAS) 2 «Запасы» [10].

В рамках МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» особо оговариваются условия по учету государственных субсидий. В п. 34 стандарта говорится о том, что они подлежат отражению на счетах бухгалтерского учета в виде доходной части в тот момент, когда есть все основания для ее получения согласно действующим нормативным документам. В противном случае, если биологический актив в хмелеводческом хозяйстве оценен по фактической себестоимости, для получения государственной поддержки применяются нормы другого стандарта – МСФО (IAS) 20 (п. 37) [10].

Учет государственных субсидий, связанных с плодовыми культурами, регламентируется МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи». Согласно этому документу под государственной субсидией понимается прежде всего государственная помощь (финансовая, нефинансовая), оказываемая хмелеводческой организации при соблюдении последних определенных условий при осуществлении своей операционной деятельности.

Исходя из рассмотренных нормативных документов, авторский подход состоит в том, что субсидии на возмещение части затрат на производство хмеля при условии его реализации рассматривались в контексте МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», а субсидии на возмещение части затрат на строительство и (или) реконструкцию хмелевых шпалер – МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

Российское нормативное обеспечение учета готовой продукции ограничено следующим рамками: продукция хмелеводства отражается в бухгалтерском учете согласно п.9. ФСБУ 5/2019 «Запасы» [13] по фактической себестоимости, которая образована из затрат, связанных с процессами приобретения или создания запасов, приведения их в пригодное состояние для потребления, последующей продажи или использования (п.10).

Как видим, российское законодательство в области бухгалтерского учета оперирует экономической категорией «фактической себестоимости», тогда как в МСФО приоритет отдан справедливой стоимости.

Примечательно, что в российском законодательстве в п. 19 ФСБУ 5/2019 «Запасы» продукцию хмелеводства, как один из видов продукции сельского хозяйства собственного производства, можно оценивать по рыночной (справедливой) стоимости. Это позволяет отразить в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности соответствующую экономическую информацию по объектам активов по действующим рыночным ценам на дату ее формирования, что, конечно же, можно считать значительным преимуществом.

В целом, можно сделать обобщенный вывод, что на методику организации и ведения бухгалтерского учета в хмелеводческих хозяйствах большое влияние оказывают технологические этапы по выращиванию и содержанию хмельников. Он организуется в разрезе пяти основных производственных этапов (табл. 4), сопровождающих весь цикл воспроизводства хмеля. Каждому этапу соответствуют определенные нормативные документы Министерства финансов РФ и Министерства сельского хозяйства РФ, что позволило разработать методику основных учетных процедур в хмелеводческой отрасли. Однако необходимо отметить, что методические рекомендации, ранее принятые отраслевым министерством, сейчас нуждаются в актуализации в свете выхода новых федеральных стандартов бухгалтерского учета, применяющихся с 2021 г. (ФСБУ 5/2019) и вступающих в действие в 2022 г. (ФСБУ26/2020).

Не менее актуальный вопрос для российского хмелеводства – пересмотр калькуляционных единиц. Проведенный обзор международных аналитических материалов, содержащих в себе основные показатели мирового рынка хмеля, свидетельствует о том, что особое место среди них занимает производство альфа-кислот, выраженное в тоннах. В отечественных же Методических рекомендациях в качестве единицы исчисления себестоимости продукции до сих пор обозначены 1 ц шишек хмеля и 1 тыс. шт. черенков хмеля. Однако именно показатель производства хмеля в пересчете на альфа-кислоту имеет важнейшее значение, поскольку потребность в хмелевом сырье для основных потребляющих его сегментов экономики в соответствии с современными мировыми стандартами рассчитывают, как в натуральном выражении в физической массе хмеля, так и в пересчете на альфа-кислоту. Именно количество произведенной альфа-кислоты должно стать, по нашему мнению, базовым показателем для расчета размера оказываемой государственной поддержки сельскохозяйственным субъектам, чья деятельность связана с выращиванием и реализацией хмеля.

Выводы. Проведенное исследование позволяет сделать вывод о том, что на сегодняшний день хмелеводческая отрасль Российской Федерации имеет слабое отраслевое нормативно-правовое сопровождение, а используемый соответствующий терминологический аппарат находится в стадии уточнения в свете последних редакций МСФО и российских стандартов бухгалтерского учета.

Отсутствие базового отраслевого стандарта, а также утвержденной методики по организации учета затрат с одной стороны, и до конца не отрегулированный регламент по субсидированию затрат в хмелеводстве, с другой, не позволяют создать эффективную систему ведомственного контроля за расходной составляющей хмелеводческих организаций и оценить достоверность предоставляемой информации в составе пакета документов на получение государственной помощи.

Благодарности: Работа выполнена по государственному заданию НИОКТР на тему «Разработка методических рекомендаций по учету текущих и капитальных затрат, включая закладку, на производство и реализацию про-

дукции многолетних насаждений хмеля (включая питомники многолетних насаждений хмеля)» при финансовой поддержке Министерства сельского хозяйства РФ на 2021 г.

Литература

1. Об утверждении Концепции развития хмелеводства в Чувашской Республике на 2020–2025 гг.: распоряжение Кабинета Министров Чувашской Республики от 20 августа 2020 г. №738–р [Электронный ресурс] // ГАРАНТ: информационно-правовой портал. URL : <https://www.garant.ru/hotlaw/chuvashia/1410313/> (дата обращения: 17.11.2021).
2. An Assessment of the total external costs of UK agriculture / J.N. Pretty, C. Brett, D. Gee, et al. // *Agricultural Systems*. 2000. Vol. 65(2). P.113–136. doi: 10.1016/S0308-521X(00)00031-7.
3. Vincent J.R. Green accounting: from theory to practice // *Environment and Development Economics*. 2000. Vol. 5. No.1. P. 13-24. doi: 10.1017/S1355770X00000024.
4. Barlev B., Haddad J.R. Fair Value Accounting and The Management of The Firm // *Critical Perspectives on Accounting*. 2003. Vol.14. No. 4. P.383–415. doi: 10.1016/S1045-2354(02)00139-9.
5. Argilés-Bosch J.M., Sabata-Aliberch A., García-Blandón J. A Comparative Study of Difficulties in Accounting Preparation and Judgement in Agriculture Using Fair Value and Historical Cost for Biological Assets Valuation // *Revista de Contabilidad*. 2012. Vol.15. No. 1. P. 109–142. doi: 10.1016/S1138-4891(12)70040-7.
6. Lee T-R, Kao J-S. Application of simulation technique to activity-based costing of agricultural systems: a case study // *Agricultural Systems*. 2001. Vol. 67 (2). P.71–82. doi:10.1016/S0308-521X(00)00042-1.
7. González-Gómez J. I., Morini S. A model for cost calculation and management in a multiproduct agricultural framework. The case for ornamental plants // *Spanish Journal of Agricultural Research*. 2009. Vol. 7. No. 1. P.12–23. doi:10.5424/sjar/2009071-394.
8. Using cost-benefit analysis to understand adoption of winter cover cropping in California's specialty crop systems / Devincents A., Sandoval-Solis S., Bruno E.M., et al. // *Journal of Environmental Management*. 2020. Vol. 261. No. 4. P. 1–11. doi:10.1016/j.jenvman.2020.110205.
9. Об утверждении правил предоставления субсидий из республиканского бюджета Чувашской Республики на возмещение части затрат на обеспечение технической и технологической модернизации сельскохозяйственного производства: постановление Кабинета Министров Чувашской Республики от 8 декабря 2014 г. №421 [Электронный ресурс] // ГАРАНТ: информационно-правовой портал. URL : <https://base.garant.ru/48778156/> (дата обращения: 17.11.2021).
10. О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. №217н [Электронный ресурс] // ГАРАНТ: информационно-правовой портал. URL : <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71222838/> (дата обращения: 17.11.2021).
11. Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 17 сентября 2020 г. №204н [Электронный ресурс] // ГАРАНТ: информационно-правовой портал. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74665146/> (дата обращения: 17.11.2021).
12. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. №26н [Электронный ресурс] // ГАРАНТ: информационно-правовой портал. URL: <https://base.garant.ru/12122835/> (дата обращения: 17.11.2021).
13. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 15 ноября 2019 г. №180н [Электронный ресурс] // ГАРАНТ: информационно-правовой портал. URL: <https://base.garant.ru/73798403/> (дата обращения: 17.11.2021).

Сведения об авторах:

Иванов Евгений Алексеевич – кандидат экономических наук, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита; e-mail: ivanoveacoop@gmail.com
 Малинина Лия Юрьевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита; e-mail: malina_180@bk.ru
 Пушкаренко Николай Николаевич – кандидат технических наук, заведующий кафедрой транспортно-технологических машин и комплексов; e-mail: stl_mstu@mail.ru
 Корнилова Людмила Михайловна – кандидат экономических наук, заведующий кафедрой финансов и кредита; e-mail: lka-78@mail.ru
 Коротков Анатолий Васильевич – кандидат сельскохозяйственных наук, заведующий научно-практического центра исследований в хмелеводстве; e-mail: tolya.korotkov.62@mail.ru
 Чувашский государственный аграрный университет, Чебоксары, Россия

ACCOUNTING PROVISION OF JUSTIFICATION OF COSTS OF HOP GROWING WITH ITS STATE SUPPORTING (ON THE EXAMPLE OF THE CHUVASH REPUBLIC)

E.A. Ivanov, L.Yu. Malinina, N.N. Pushkarenko, L.M. Kornilova, A.V. Korotkov

Abstract. The modern hop-growing industry occupies a small share in the structure of domestic agricultural production. However, being the main supplier of hops, as the most important agricultural raw material for many sectors of the economy, it has been on the rise in recent years and is increasing production volumes every year. This is largely facilitated

by financial government support in terms of reimbursement of current and capital costs associated with the establishment of hops and the cultivation of hops. The purpose of the study is to consider the main theoretical and methodological aspects of organizing production accounting, which will provide unified approaches to justifying costs for filing applications by hop farms for government subsidies. As a result of the analysis, it turned out that there is no updated regulatory framework for accounting for the reflection of costs in hop-growing farms, including the basic industry standard "Hop-growing. Terms and definitions", and in the very mechanism for issuing state subsidies, the question of the structure and content of the information carrier about the costs incurred has not been finally worked out. A small number of international and Russian studies to determine the essential characteristics of hops as a biological asset have a negative impact on the construction of the accounting process. Consideration of the theory and study of the practice of organizing the accounting of costs in hop farms made it possible to update the accounting procedures for the main agro-technological stages in accordance with the current regulatory documents in this area and to put forward the thesis on the need to use 1 ton of alpha-acid as a calculating unit and a universal meter when making calculations with counterparties.

Key words: hops, operating and capital costs, accounting, government support for hop growing

References

1. On the approval of the Concept for the development of hop growing in the Chuvash Republic for 2020-2025: order of the Cabinet of Ministers of the Chuvash Republic of August 20, 2020 No. 738-r. [Internet]. GARANT: informatsionno-pravovoi portal. [cited 2021, November 17]. Available from: <https://www.garant.ru/hotlaw/chuvashia/1410313/>.
2. Pretty JN, Brett C, Gee D. [An assessment of the total external costs of UK agriculture]. *Agricultural Systems*. 2000; 65 (2). 113-136 p. doi: 10.1016/S0308-521X(00)00031-7.
3. Vincent JR. [Green accounting: from theory to practice]. *Environment and development economics*. 2000; 5 (1). 13-24 p. doi: 10.1017/S1355770X00000024.
4. Barlev B, Haddad JR. [Fair value accounting and the management of the firm]. *Critical perspectives on accounting*. 2003; 14 (4). 383-415 p. doi: 10.1016/S1045-2354(02)00139-9.
5. Argilés-Bosch JM, Sabata-Aliberch A, García-Blandón J. [A comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation]. *Revista de Contabilidad*. 2012; 15. (1). 109-142 p. doi: 10.1016/S1138-4891(12)70040-7.
6. Lee T-R, Kao J-S. [Application of simulation technique to activity-based costing of agricultural systems: a case study]. *Agricultural systems*. 2001; 67 (2). 71-82 p. doi: 10.1016/S0308-521X(00)00042-1.
7. González-Gómez JI, Morini S. [A model for cost calculation and management in a multiproduct agricultural framework. The case for ornamental plants]. *Spanish journal of agricultural research*. 2009; 7. (1). 12-23 p. doi:10.5424/sjar/2009071-394.
8. Devincentis A, Sandoval-Solis S., Bruno EM. Using cost-benefit analysis to understand adoption of winter cover cropping in California's specialty crop systems. *Journal of environmental management*. 2020; 261. (4). 1-11 p. doi:10.1016/j.jenvman.2020.110205.
9. On the approval of the rules for the provision of subsidies from the republican budget of the Chuvash Republic to reimburse part of the costs of providing technical and technological modernization of agricultural production: Resolution of the Cabinet of Ministers of the Chuvash Republic of December 8, 2014 No. 421. [Internet]. GARANT: informatsionno-pravovoi portal. [cited 2021, November 17]. Available from: <https://base.garant.ru/48778156/>.
10. On the introduction of the International Financial Reporting Standards and the Interpretations of International Financial Reporting Standards into force on the territory of the Russian Federation and on the recognition as invalid of some orders (certain provisions of the orders) of the Ministry of Finance of the Russian Federation: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 217n dated December 28, 2015. [Internet]. GARANT: informatsionno-pravovoi portal. [cited 2021, November 17]. Available from: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71222838/>.
11. On the approval of the Federal Accounting Standards FSBU 6/2020 "Fixed assets" and FSBU 26/2020 "Capital investments: order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated September 17, 2020 No. 204n. [Internet]. GARANT: informatsionno-pravovoi portal. [cited 2021, November 17]. Available from: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74665146/>.
12. On the approval of the Regulation on accounting "Accounting for fixed assets" PBU 6/01: order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated March 30, 2001 No. 26n. [Internet]. GARANT: informatsionno-pravovoi portal. [cited 2021, November 17]. Available from: <https://base.garant.ru/12122835/>.
13. On the approval of the Federal Accounting Standard FSBU 5/2019 "Inventories": order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated November 15, 2019 No. 180n. [Internet]. GARANT: informatsionno-pravovoi portal. [cited 2021, November 17]. Available from: <https://base.garant.ru/73798403/>.

Authors:

Ivanov Evgeniy Alekseevich – Ph.D. of Economic Sciences, Head of Accounting, Analysis and Audit Department; e-mail: ivanoveacoop@gmail.com

Malinina Liya Yurievna – Ph.D. of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting, Analysis and Audit Department; e-mail: malina_180@bk.ru

Pushkarenko Nikolay Nikolaevich – Ph.D. of Technical Sciences, Head of Transport and Technological Machines and Complexes Department; e-mail: stl_mstu@mail.ru

Kornilova Lyudmila Mikhailovna – Ph.D. of Economic Sciences, Head of Finance and Credit Department; e-mail: lka-78@mail.ru

Korotkov Anatoly Vasilievich – Ph.D. of Agricultural Sciences, Head of the Scientific and Practical Center for Research in Hop Growing; e-mail: tolya.korotkov.62@mail.ru

Chuvash State Agrarian University, Cheboksary, Russia

Acknowledgments: The work was carried out on the basis of the state order of R&D on the topic "Development of methodological recommendations for accounting for current and capital costs, including laying, for the production and sale of products of perennial plantations of hops (including nurseries of perennial plantations of hops)" with financial support from the Ministry of Agriculture of the Russian Federation for 2021.